

# audit FINANCIAR

9/2008

- Tehnici moderne de planificare strategică
- Misiunea de revizuire a situațiilor financiare interimare

- Arhitectura auditării externe a activelor imobilizate
- Conferința internațională - „Auditorul transfrontalier: profesionalism și independență“
  - Atelierul III - Guvernanța corporativă și organismele de supraveghere publică
  - Atelierul IV - Etica profesională-independența auditorilor



## Contents

### Cercetări în audit și raportări financiare

Prof..univ.dr. Sorin DOMNIȘORU & conf.univ.dr. Mirela CRISTEA &  
as.univ.dr. Sorin VÎNĂTORU

- Arhitectura auditării externe a activelor imobilizate** .....3  
- *The External Auditing Architecture of the Fixed Assets*

Dr.ec. Alexandru RUSOVICI & drd. Relu POPESCU

- Contribuții internaționale la dezvoltarea conceptului  
de guvernanță corporativă** .....13  
- *International Contributions to the development of the Corporate  
Governance Concept*

### Auditul și raportările financiare, între teorie și practică

David JENNINGS

- Tehnici moderne de planificare strategică** .....21  
- *Modern Techniques of Strategic Planning*

Drd. Mariana Adriana DEACONU & drd. Alexandrina Teodora BORFOAIA

- Evaluarea activelor în situațiile financiare** .....27  
- *The Assets Measurement in the Financial Statements*

Drd. ec. Doinița ROMANESCU

- Misiunea de revizuire a situațiilor financiare interimare** .....33  
- *Reviewing inspection of Interim Financial Statements*

Drd. Monica BIZON

- Revista presei străine: IFRS News** .....40  
- *IFRS News*

### Conferința internațională „Auditorul transfrontalier: profesionalism și independență”: Comunicări

- Atelierul III - Guvernanța corporativă și organismele de supraveghere  
publică** .....44

#### Workshop III - Corporate Governance and public oversight bodies

- Janin AUDAS, președinte CATC, Franța
- Bill BOWMAN, Deputy Senior Partner KPMG
- Prof.univ.dr. Maria MANOLESCU, vicepreședinte al CAFR
- Dr. Georgeta PETRE, director în Ministerul Economiei și Finanțelor

- Atelierul IV - Etica profesională-independența auditorilor** .....52

#### Workshop III - Professional ethic- auditors independence

- Pascal FREREJAQUE, director ROSC - Banca Mondială
- Madeleine ALEXANDER, Audit Partner Deloitte Romania & Mihaela ROȘU, Audit Director Deloitte Romania
- Mircea BOZGA, Partner PricewaterhouseCoopers Romania
- Emil CULDA, vicepreședinte al CAFR



Revistă recunoscută de CNCSIS, categoria B+  
Editor: *Camera Auditorilor Financiarî din România*  
Str. Sirenelor, nr.67-69, sector 5, București

### Consiliul științific

*Acad. Constantin IONETE*

*Acad. Iulian VĂCĂREL*

*Prof. univ. Alain BURLAUD, director INTEC, Paris*

*Prof.univ.dr. Dumitru MATIȘ, auditor financiar, Cluj-Napoca*

*Prof.univ.dr. Ioan TALPOȘ, auditor financiar, Timișoara*

*Prof.univ.dr. Alexandru ȚUGUI, Iași*

*Prof.univ.dr. Ion IONAȘCU, auditor financiar, București*

*Prof.univ.dr. Veronel AVRAM, auditor financiar, Drobeta-Turnu Severin*

*Prof.univ.dr. Vasile RĂILEANU, auditor financiar, București*

*Prof.univ.dr. Constantin STAIKU, auditor financiar, Craiova*

*Prof.univ.dr. Tatiana DĂNESCU, auditor financiar, Tg.Mureș*

*Prof.univ.dr. Victoria STANCIU, auditor financiar, București*

*Dr. Alexandra LAZĂR, auditor financiar, București*

*Mircea BOZGA, ACCA, auditor financiar, București*

*Monica ȘTEFAN, ACCA, auditor financiar, București*

*Luminița CIOACĂ, ACCA, auditor financiar, București*

---

Director editorial  
*Dr. Corneliu CÂRLAN*

Director științific  
*Prof.univ.dr. Pavel NĂSTASE*

Colectiv redacțional

*Adriana COȘA, Alexandra JORA, Daniela ȘTEFĂNUȚ, Angela TUDOR*

Secretar de redacție: *Mădălina PETRESCU*; Marketing - publicitate: *Stancu LICĂ*

Prezentare grafică și tehnoredactare: *Nicolae LOGIN*

---

*Consiliul științific și colectivul 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

# Arhitectura auditării externe a activelor imobilizate

Sorin DOMNIȘORU\* & Mirela CRISTEA\*\* & Sorin VÎNĂTORU\*\*\*

## Abstract

### The External Auditing Architecture of the Fixed Assets

The paper shows concretely and in detail a part of what can mean the auditing of fixed assets, the challenges and threatening of this field. For showing the complexity of the issue analysed, it is starting from the too much general and synthetic of the broached issues into specialized literature, but without to minimize their importance.

For tangible fixed assets, selected as basis of our research, there are presented the co-ordinates of the methodological approaching: the nuances of the financial reporting background and identification of the adequate one, the profile and amplitude of the audited entity, the place of tangible fixed assets into relations system of the organization, the connection between the orientation towards processes and existences examination and so on. In order to answer of the question what means to audit from financial view aspects of such issue, there are revealed following elements: the understanding of the specific internal control, the estimating of the control risk, as well as the costs and advantages assessing of the internal control mechanisms testing.

Identifying and explaining the content of the most important internal control mechanisms, regarding the assessment of this, as well as the substantial tests of the operations from a sequence, it is emphasized the amplitude, the difficulty and risks associated of the whole, respectively of the fixed asset auditing.

**Key words:** fixeds, risk, audit, objectives, tests

**Cuvinte cheie:**  
imobilizări, risc, audit,  
obiective, teste

## Introducere

De ani buni, ocupându-ne de teoria și practica auditului financiar, am investigat și cercetat abordări la obiect în literatura de specialitate, dar aceasta rămâne de cele mai multe ori la un nivel mult prea sintetic. Speram ca, odată cu restructurarea standardelor de audit pro-

vocată de marile scandaluri financiare ale începutului de mileniu, temele etalate să ne trimită și în domeniul concretului, dar în continuare acestea rămân la nivel general: independență, competență, confidențialitate și profesionalism, rol și răspunderi ale auditorului financiar etc.

Departa de noi gândul că aceste concepte nu ar reprezenta adevărate elemente de rezistență ale oricărei misiuni de evaluare externă. De asemenea, suntem nevoiți

să recunoaștem dificultatea unei astfel de desfășurări, în condițiile în care orice misiune în domeniu poartă amprenta personalității auditorului.

În acest context, ne-am propus să ne apropiem și să prezentăm succint latura palpabilă și complexitatea unui fragment de audit financiar. Am optat pentru activele imobilizate întrucât acestea au reprezentat și reprezintă o provocare atât pentru contabilitate, cât și pentru auditul financiar.

\* Prof. univ. dr., Universitatea din Craiova, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, e-mail: domnisoru@central.ucv.ro.

\*\* Conf. univ. dr. Universitatea din Craiova, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, e-mail: cmirela@yahoo.com.

\*\*\* Asist. univ. drd., Universitatea din Craiova, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, e-mail: svinatoru@yahoo.com.

### Coordonatele abordării – metodologia de cercetare

Din punct de vedere conceptual, imobilizările corporale, de pildă, sunt prezentate nuanțat de literatura de specialitate și de diferitele cadre de raportare financiară existente. Nuanțele sunt recunoscute în domeniul informării financiare ca elemente care pot induce percepții eronate în rândul stakeholderilor, profesioniștii în domeniu fiind solicitați pentru atenuarea acestora. Reiese o primă dificultate a auditării financiare, dar aceasta nu este specifică activelor imobilizate, ci se regăsește la toate elementele de bilanț și procesele desfășurate în cadrul unei organizații. În general, imobilizările corporale sunt considerate activele cu următoarele însușiri:

- sunt deținute pentru a fi folosite în producția de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- sunt elemente controlate de entitate și de la care se așteaptă, pe durata utilizării lor, să se obțină avantaje economice;
- este posibil să fie utilizate pe parcursul mai multor perioade. Recunoașterea unei imobilizări corporale se realizează prin estimarea beneficiilor economice viitoare, ca efect al utilizării, închirierii sau deținerii sale, proiecție ce ține seama de faptul că întreprinderea poate să obțină avantaje asociate activului, luând în calcul și riscurile asociate<sup>1</sup>.

Nu ne propunem o dezbatere privind conceptul și recunoașterea imobilizărilor, ci ne limităm la a sublinia că auditorul va fi nevoit să identifice cadrul de raportare financiară adecvat pentru clientul său, să-și însușească referirile la activele imobilizate și să evalueze dacă acestea sunt puse în operă. Ca excepție, dacă observă abateri de la referențial, le poate accepta în măsura în care acestea sunt suficient de bine evidențiate, argumentate și oferă o mai bună informare financiară - cum este posibil să se întâmple în prezent cu evaluarea la bilanț a avansurilor achitate în valută pentru procurarea de imobilizări.

Este deja arhicunoscut conținutul complex al imobilizărilor, determinat de categoriile incluse: imobilizări corporale și necorporale, ambele cu nuanțele amortizabile și neamortizabile, imobilizări în curs de execuție și imobilizări financiare, ultimele două reprezentând în mod individual provocări suficient de complexe pentru auditorii financiari. Pentru simplificarea expunerii, în această lucrare vom face referire numai la imobilizările corporale achiziționate și amortizabile, denumindu-le în continuare simplu imobilizări sau echipamente de producție, acestea din urmă fiind reprezentative. De asemenea, am exclus din prezentare și imobilizările corporale ce rezultă din procesul investițional-antreprenorial și în regie proprie, domeniu ce influențează de o manieră mai mult decât semnificativă procesul de audit financiar, dacă aceste active se regăsesc în economia organizației.

Pe de altă parte, abordarea în audit este influențată de o mulțime de variabile, între care profilul și anver-

gura entității auditate. Această pa-noramă este cuprinsă în intervalul:

- o unitate auditabilă, conform referențialului, dar apreciată ca fiind mică, în cadrul căreia numărul și valoarea operațiunilor din domeniul activelor imobilizate sunt atât de reduse încât pot fi reflectate de contabilitate fără dificultate, iar aprecierea informațiilor aferente este foarte la îndemâna auditorilor financiari;
- o organizație cu operațiuni frecvente în domeniu și de valori mai mult decât semnificative.

Auditul financiar se manifestă în plenitudinea sa în cadrul entităților ce tind către limita superioară descrisă, în care principiile și uzanțele guvernării corporative sunt omniprezente. În expozeul nostru asupra cercetării întreprinse, ne vom raporta la acest tip de entitate mare și foarte mare, al cărei obiectiv este realizarea unei profitabilități cât mai mari. Altfel spus, agenții economici de calibru și foarte structurați, pe care în continuare îi vom denumi întreprinderi sau companii, presupun și o echipă de audit financiar competentă și elaborată corespunzător.

Considerăm deja comun faptul că auditul activelor imobilizate este o combinație a abordărilor bazate pe evaluarea proceselor (intrări, utilizări, amortizări, întrețineri, modernizări etc) și a celor direcționate către auditarea existențelor (solduri inițiale și finale, deținerea controlului asupra acestora, evaluarea și prezentarea adecvată). Însă, nu se poate concepe un panaceu universal în acest sens, auditorul sau mai bine spus practicianul este cel care va fi nevoit să găsească echilibrul

<sup>1</sup> Fără să neglijeze obiectivele și limitele privind protecția mediului înconjurător.

sau combinația optimă între cele două perspective, astfel încât asigurarea rezonabilă să fie obținută de o manieră cât mai eficientă. De asemenea, în cele ce urmează pornim de la premisa că auditorul a realizat deja o suficientă și adecvată cunoaștere generală a clientului de audit.

### Particularități ale auditării imobilizărilor

În mod normal, imobilizările sunt auditate altfel decât conturile de active circulante, din următoarele motive:

- (1) de regulă, există mai puține intrări și ieșiri ale exercițiului în curs comparativ cu activele circulante, dar, având în vedere profilul clientului propus, acestea rămân în limitele frecventului,
- (2) intrarea în companie este legată preponderent de punerea în funcțiune, care poate fi realizată mai mult sau mai puțin în interesul companiei,
- (3) deseori, valoarea oricărei operații în parte este semnificativă, cumulum acestora fiind mai mult decât semnificativ; coroborat cu faptul că eroarea tolerabilă afectată din pragul de semnificație global este, în general, foarte redusă, îl determină pe auditor să declare un risc de nedetectare extrem de scăzut,
- (4) activul va fi, probabil, utilizat, păstrat și reflectat în evidențele contabile timp de mai mulți ani.

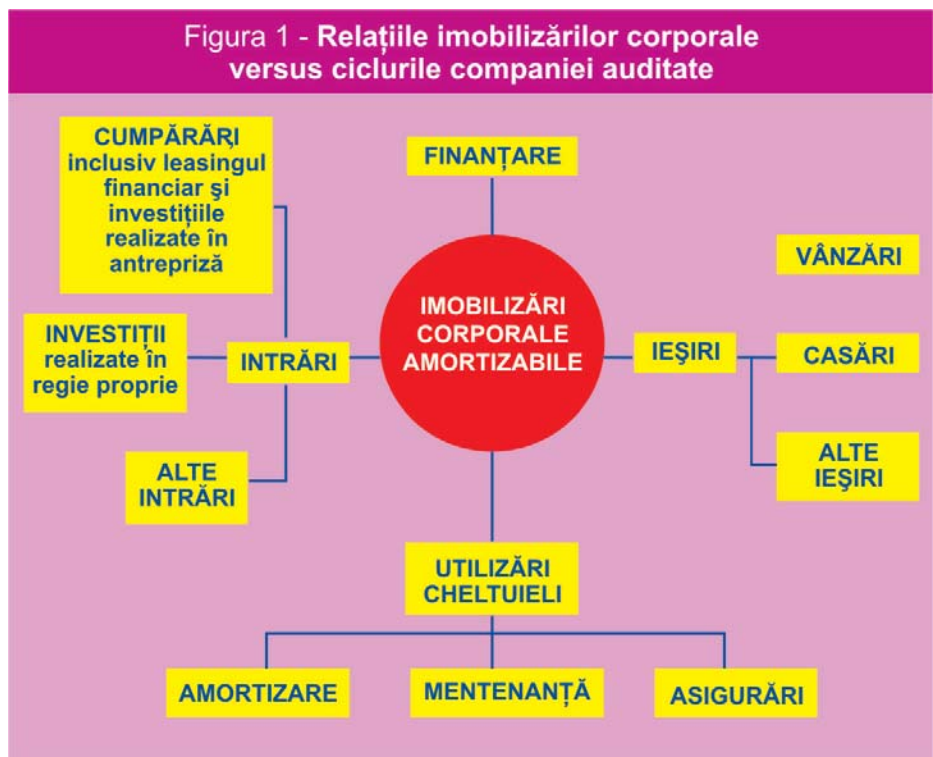
Din cauza acestor deosebiri, în auditul echipamentelor de pro-

ducție accentul cade pe verificarea cumpărărilor efectuate în exercițiul curent, mai curând decât pe soldul contului reportat din anul precedent<sup>2</sup>. În plus, faptul că aceste active au o durată de viață estimată considerabilă impune existența unor conturi de amortizare și amortizare cumulată, care sunt verificate ca parte a auditului activelor respective. În sfârșit, echipamentele pot fi vândute sau casate, generând înregistrarea unui câștig sau a unei pierderi pe care auditorul s-ar putea să trebuiască să le verifice.

Ce înseamnă de fapt să auditezi din punct de vedere financiar o problemă, cum ar fi cea a imobilizărilor corporale amortizabile? Aceasta presupune să emiți o opinie, cu alte cuvinte, să te pronunți asupra tranzacțiilor, transformărilor și soldurilor (în unele cazuri fiind vorba de milioane de euro) dacă sunt rezonabil de corect

prezentate în situațiile financiare ale companiei. Și trebuie să efectuezi această diagnosticare, să oferi o anumită transparență, într-o lume în care minciuna este pâinea de zi cu zi, bazându-te mai degrabă pe probe persuasive. Altfel spus, auditorul trebuie să fie conștient de dificultatea, responsabilitatea publică, încărcătura morală, juridică și psihologică pe care o are demersul său.

Pentru o expunere sinoptică, prezentăm în figura 1 relațiile în care se află imobilizările cu circuitele companiei considerate și abordate de auditorii financiari în cadrul misiunilor: vânzări - încasări, salarii - personal, cumpărări - plăți, stocuri - depozitare, atragere - rambursare de capital, casa - bancă. Se poate observa că imobilizările relaționează direct sau indirect cu toate aceste cicluri, situația fiind sugestivă pentru importanța și difi-



<sup>2</sup> Aserțiunea este adecvată în condițiile misiunilor recurente. Altfel, situația se complică și „intră în funcțiune” ISA 510: Misiuni inițiale - Solduri de deschidere.

cultatea furnizării de asigurări privind calitatea informației referitoare la aceste active. De pildă, în cadrul vânzării de imobilizări, auditorul va fi probabil nevoit să pună în aplicare toate procedurile recomandate de Standardele Internaționale de Audit (ISA) pentru evaluarea ciclului vânzări-încasări, obținând și furnizând astfel asigurări că respectivul proces, inclusiv rezultatele, sunt prezentate de client potrivit cadrului de raportare financiară aplicabil. Discuția poate fi dezvoltată pe oricare dintre relațiile ilustrate, iar dacă extindem raționamentul la ansamblul activelor imobilizate și „privim” numai către spectacolul real și cel din domeniul standardizării raportării financiare oferit de imobilizările financiare, putem desprinde unele ipoteze privind complexitatea, chiar dificultatea demersului auditării financiare a domeniului.

### Aprecieri privind testarea mecanismelor de control intern specifice și a substanței operațiunilor

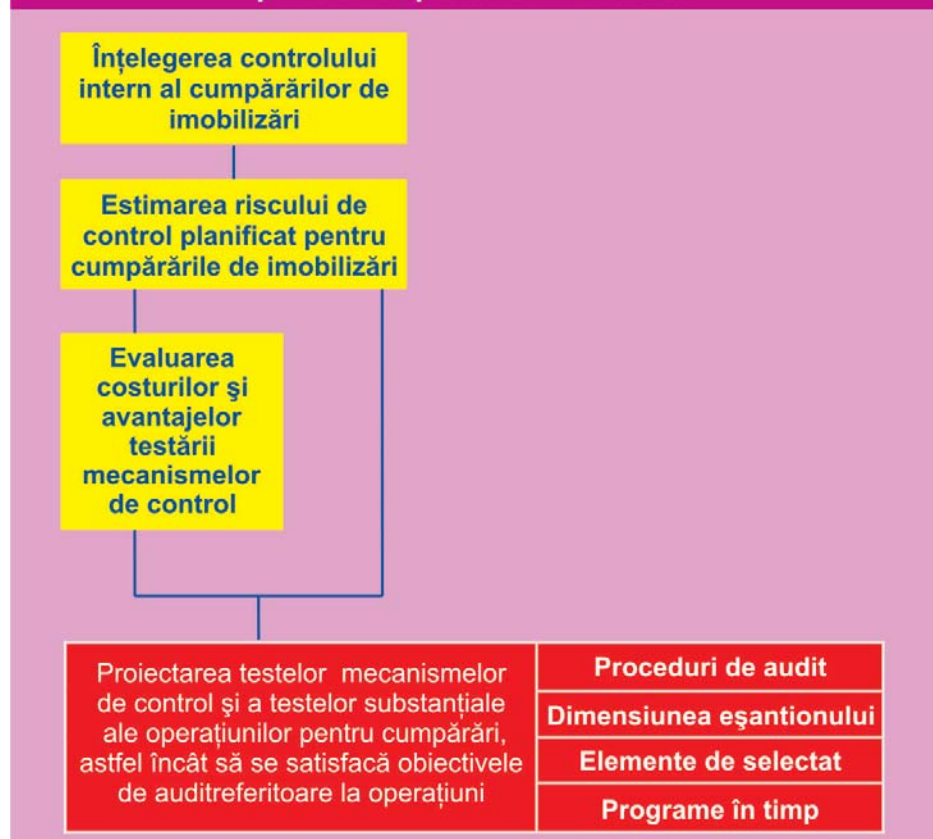
Restrângând la problema propusă, una dintre cele mai consistente relații se stabilește între imobilizări și ciclul cumpărări-plăți, motiv pentru care literatura de specialitate recomandă auditarea acestor active integrat acestui circuit, fiind însă, în opinia noastră, departe de a o include. Vom prezenta cu titlu de exemplu numai o parte din ceea ce reprezintă auditul extern al imobilizărilor, rezultând astfel complexitatea întregului.

Drept urmare, testele cumpărărilor de imobilizări sau aprecierea mecanismelor de control și testele sub-

stanțiale ale operațiunilor aferente vizează trei dintre funcțiile economice aferente ciclului, și anume: prelucrarea comenzilor de cumpărare, recepția bunurilor și constatarea datoriei. Nu este de neglijat domeniul achitării datoriilor aferente procesului, la care facem scurte referiri. Pentru sistematizarea descrierii, figura 2 ilustrează metodologia de proiectare a testelor mecanismelor de control și a testelor substanțiale ale operațiunilor aferente cumpărărilor de imobilizări. După cum se poate observa, procesul are ca finalitate stabilirea procedurilor ce vor fi utilizate de auditor, dacă să folosească sau nu sondajul și ce dimensiune să aibă eșantionul, cum se vor selecta elementele acestuia, programarea în timp și pe persoane etc.

Într-o primă etapă, auditorul obține o **înțelegere a controlului intern** al cumpărărilor de imobilizări prin studierea normelor și regulamentelor interne privind achizițiile, a organigramelor, a diagramelor secvențiale ale clientului, interviewări ale personalului relevant, întocmirea chestionarelor de control intern și reparcurgerea circuitului unor documente determinate de cumpărările de imobilizări. Pe această bază, auditorul face o serie de constatări incipiente asupra mediului de control specific, privind evaluarea de către management a riscului aferent achizițiilor, asupra informării și comunicării, referitor la activitățile de control și supervizare specifice. Aceste constatări se documentează, iar pe baza lor se demarează procesul de concepere a

Figura 2 - Metodologia de proiectare a testelor mecanismelor de control și a testelor substanțiale ale operațiunilor pentru cumpărări de imobilizări



testelor mecanismelor de control și a testelor substanțiale ale operațiunilor.

Atât în faza de înțelegere a controlului intern, cât și cu ocazia estimării riscului aferent se pot utiliza *procedurile analitice*. Tabelul 1 ilustrează modalități de analiză prin indicatori și tendințe de evoluție frecvent aplicate în cazul imobilizărilor. După cum se poate observa, procedurile analitice se utilizează pentru evaluarea probabilității de erori atât în evidențele imobilizărilor, implicit în domeniul cumpărărilor, cât și în ceea ce privește continuitatea existenței și utilizării activelor respective de către client. Menționăm că procedurile analitice pot fi folosite cu intensități diferite pe întregul parcurs al misiunii de audit<sup>3</sup>. Din

această cauză ele nu sunt reprezentate în figura 2 în niciuna dintre etape.

Pe baza abaterilor depistate prin intermediul procedurilor analitice și în special a rezultatelor obținute în motivarea acestora, cu implicații directe asupra riscului, auditorul își poate orienta procesul de planificare a misiunii sale.

În mod normal, fiecărei funcții economice, din cadrul procesului de achiziție al imobilizărilor, îi corespund anumite *mecanisme-cheie de control intern*. În cazul studiat, acestea se referă la: autorizarea cumpărărilor, separarea gestiunii bunurilor primite de alte funcții, în general segregarea sarcinilor, înregistrarea la timp și verificarea independentă a operațiunilor. Vom pre-

zenta succint fiecare dintre aceste mecanisme-cheie ale controlului intern.

*Autorizarea cumpărărilor.* Autorizarea adecvată a cumpărărilor de imobilizări este esențială, deoarece ea asigură faptul că bunurile achiziționate corespund obiectivelor companiei. Cele mai multe companii permit o autorizare generală a achizițiilor de bunuri necesare activității de exploatare de bază. De exemplu, cumpărările de imobilizări peste o limită bănească prestabilită ar putea necesita obținerea aprobării adunării generale a acționarilor, altele a consiliului de administrație; articolele cumpărate relativ frecvent, cum ar fi computerele, mobilier etc. sunt aprobate de anumiți membri ai conducerii executive.

După aprobarea cererii de aprovizionare, trebuie inițiată o comandă de cumpărare a bunurilor respective. Comanda de cumpărare este emisă pe numele unui furnizor și solicită livrarea unui articol specificat, la un anumit preț, la sau până la o anumită dată.

Nu dezvoltăm aici *selectarea furnizorului* de imobilizări și auditarea acestei operații, care reprezintă ea însăși o problemă suficient de complexă, implicit riscantă pentru conducerea clientului și, în special, pentru auditor. Dacă evaluatorul extern are suspiciuni asupra selecției neperformante a furnizorilor de imobilizări, el trebuie să extindă aria misiunii pentru a obține probele necesare clarificării. Menționăm că un audit intern, în ultimă instanță, un control intern necorespunzător al domeniului are repercusiuni nimicitoare asupra misiunii de audit financiar, dacă nu s-a avut

**Tabelul 1 - Proceduri analitice aplicabile imobilizărilor amortizabile**

Procedură analitică	Eroare posibilă
Comparați valoarea de intrare a imobilizărilor raportate prin situațiile financiare cu valoarea intrărilor programate	Achizițiile intempestive mai mult sau mai puțin motivate obiectiv
Comparați valoarea contabilă netă a imobilizărilor cu nivelul surselor de finanțare durabilă	Eventuale insuficiențe privind finanțarea adecvată a imobilizărilor
Comparați cu anii precedenți raportul dintre cheltuielile privind amortizarea și costul brut al echipamentelor de producție	Prezentarea eronată a cheltuielilor privind amortizarea și a amortizării cumulate
Comparați prețurile de achiziție ale clientului cu propriile informații în domeniu dobândite din alte misiuni de audit, de la bursa de mărfuri etc.	Denaturări, de cele mai multe ori intenționate, ale prețurilor de achiziție
Comparați cu anii precedenți cheltuielile lunare sau anuale privind reparațiile și întreținerea, materialele consumabile și alte conturi similare	Trecerea pe cheltuieli a unor sume care ar fi trebuit capitalizate
Comparați cu anii precedenți raportul dintre costurile de producție și anumiți indicatori ai producției	Existența unor echipamente neutilizate sau casate, dar care nu au fost scoase din evidență

<sup>3</sup> Procedurile analitice utilizate depind, între altele, și de natura activității clientului.



în vedere acest aspect în faza de acceptare a misiunii.

Frecvent, companiile creează departamente de aprovizionare pentru a asigura obținerea de bunuri de calitate adecvată și la un preț minim. Pentru un bun control intern, departamentul aprovizionare nu ar trebui să răspundă de autorizarea cumpărărilor și *recepționarea bunurilor*. Toate comenzile de cumpărare ar trebui să obțină identitate printr-o numerotare adecvată și să includă suficiente informații.

*Separarea gestiunii activelor de alte funcții.* Cele mai multe companii au un departament de recepție a bunurilor, care trebuie să întocmească un proces verbal de recepție ca justificare a primirii și verificării bunurilor cumpărate. În mod normal, un exemplar al acestui document este remis persoanei care preia în gestiune, iar un alt exemplar - departamentului responsabil de evidența contabilă a activelor și datoriilor. Personalul departamentului de recepție ar trebui să fie independent de personalul ce preia în gestiune și de departamentul contabilitate.

*Înregistrarea la timp și verificarea independentă a operațiunilor.* În anumite companii, înregistrarea datoriei aferente unei cumpărări se face în momentul recepției imobilizărilor, iar în alte companii aceasta este amânată până în momentul primirii facturii furnizorului. În ambele cazuri, departamentul de evidență a datoriilor poartă, de regulă, răspunderea verificării corectitudinii cumpărărilor, atât pe formă, cât și pe fond. Această verificare este făcută prin compararea informațiilor detaliate din progra-

mul de achiziții-investiții, contractul, comanda de cumpărare, procesul verbal de recepție și factura furnizorului, în scopul de a se determina dacă descrierile bunurilor, prețurile, cantitățile, condițiile de plată și cheltuielile de transport din factura furnizorului sunt corecte.

Un mecanism de control important, instaurat în departamentele de evidență a imobilizărilor și datoriilor aferente, constă în a cere ca angajații ce operează cumpărările în sistemul informațional să nu aibă acces la mijloacele bănești, la titlurile de valoare ușor negociabile sau la alte active. Documentele și evidențele operative adecvate, procedurile de ținere a evidențelor contabile corespunzătoare și verificările independente reprezintă, de asemenea, mecanisme de control care sunt necesare în funcțiile legate de gestiunea imobilizărilor achiziționate.

Este de subliniat faptul că de cele mai multe ori în cazul imobilizărilor recepția achiziției este legată de punerea în funcțiune și sau de predarea în folosință, care, pe lângă preluarea în gestiune, presupune și conexarea cu obiectivele companiei, atât de către cei care concep și realizează astfel de operații, cât și de cei care le verifică în mod independent.

*Autorizarea plăților.* Cele mai importante mecanisme de control vizând plățile cuprind: semnarea documentelor de achitare de o persoană adecvat împuternicită, segregarea sarcinilor legate de semnarea ordinelor de plată de cele legate de evidența imobilizărilor achiziționate, a disponibilităților și datoriilor, precum și examinarea atentă a

documentelor ce stau la baza sin-tagmei „bun de plată“ de către responsabil în momentul semnării.

Apreciem că o descriere a mecanismelor de control intern cheie, chiar și succintă, nu ar fi echilibrată dacă nu am prezenta principalul instrument prin care se realizează evidența imobilizărilor, respectiv *fișierul sistematic al imobilizărilor*. Pentru a se face un studiu relevant al auditului echipamentelor de producție, este necesar a se înțelege conținutul fișierului sistematic al imobilizărilor. Acest fișier este format dintr-un set de evidențe, câte una pentru fiecare articol de imobilizări aflate în dotarea companiei. La rândul său, fiecare evidență cuprinde informații descriptive, data achiziționării, costul inițial, amortizarea aferentă exercițiului în curs și amortizarea cumulată a activului în cauză. Suma tuturor evidențelor din fișierul sistematic este egală cu soldurile de carte mare ale conturilor în cauză.

Având în vedere informațiile obținute de auditor, cu ocazia cunoașterii generale a clientului, precum și cu prilejul identificării și evaluării pro-forma a mecanismelor de control enumerate, se poate **estima riscul de control** aferent achizițiilor de imobilizări. De regulă, se elaborează o matrice în care pe coloane se regăsesc obiectivele de audit referitoare la operațiuni, iar pe linii se inserează mecanismele cheie de control-intern și sau neajunsurile controlului intern. Riscul de control se apreciază pentru fiecare obiectiv și se poate declara mic, mediu sau mare<sup>4</sup>, în funcție de atuurile sau neajunsurile acumulate pe parcursul înțelegerii controlului intern. Subliniem că această cuantificare,

4 În literatura de specialitate există dezbateri pentru detalierea acestei calificări în mai multe trepte, dar pe care nu considerăm că este necesar să le aducem în prim plan întrucât ne-am depărta foarte tare de obiectivele cercetării noastre.

pe de o parte, reprezintă un moment critic al misiunii, deoarece afectează în mod fundamental deciziile auditorului în ceea ce privește testele mecanismelor de control și evaluarea substanțială a operațiunilor, iar, pe de altă parte, este în mare măsură subiectivă. Panaceul universal constă în raționamentul profesional profund și subtil, combinat cu scepticismul recomandat de ISA.

### **Evaluarea costurilor și avantajelor testării mecanismelor de control.**

După ce auditorul a identificat mecanismele-cheie și neajunsurile controlului intern și a estimat riscul de control, trebuie să se decidă dacă testele substanțiale vor putea fi reduse suficient pentru a îndreptăți costurile angajate în efectuarea testelor mecanismelor de control. Nu are niciun sens să se angajeze cheltuieli privind identificarea mecanismelor de control și estimarea riscului de control sub nivelul maxim dacă acest lucru nu va permite o reducere a cantității de teste substanțiale.

Pentru **proiectarea testelor mecanismelor de control și a testelor substanțiale** ale cumpărărilor de imobilizări este util să reamintim că necapitalizarea unui efort pentru procurarea unei imobilizări sau înregistrarea unei cumpărări la o sumă incorectă afectează poziția financiară până în momentul în care compania casează sau cedează activul. Contul de profit și pierdere este afectat până în momentul în care activul este complet amortizat. Raționamentul este similar și pentru capitalizarea excesivă. În ambele cazuri, informația financiară furnizată de clientul auditorului este alterată.

În mod normal, punctul de plecare în verificarea cumpărărilor exerciți-

ului în curs este un tablou recapitulativ al tuturor cumpărărilor înregistrate în cartea mare pe parcursul anului, obținut de la client. Un tabel tipic de acest gen prezintă separat fiecare cumpărare și include data cumpărării, furnizorul, descrierea activului, o mențiune a faptului dacă activul este nou sau second-hand, durata de viață a activului, metoda de amortizare și costul inițial. Clientul obține aceste informații din fișierul sistematic al imobilizărilor, iar auditorul va obține asigurări, la acest moment sau ulterior, că lista este completă.

Ideea călăuzitoare este ca auditorul să câștige încrederea în controlul intern al clientului, altfel demisia este cea mai indicată soluție. În plus, dacă mecanismele de control funcționează de manieră eficace, se poate majora semnificativ eficiența lucrărilor de audit. Mecanismele-cheie ale controlului intern, testele tipice ale mecanismelor de control și testele substanțiale tipice ale operațiunilor corespunzătoare numai pentru două dintre obiectivele de audit legate de operațiuni sunt prezentate sintetic în Tabelul 2.

Pentru a analiza Tabelul 2 este important să se coreleze mecanismele de control intern cu obiectivele de audit referitoare la operațiuni, testele mecanismelor de control cu mecanismele de control intern și testele substanțiale ale operațiunilor cu erorile monetare care ar putea fi prezente sau absente în funcție de atuurile și neajunsurile controlului intern. Menționăm că setul de proceduri de audit definite și apelate pentru un angajament de audit va diferi în funcție de controlul intern și de alte circumstanțe.

Referitor la aceste obiective, am realizat, pe lângă prezentarea

tabelară, o descriere a elementelor esențiale de raționament în conceperea și realizarea testărilor.

### **Cumpărările înregistrate corespund bunurilor primite și sunt conforme cu interesele clientului - apariție.**

Dintre cele cinci obiective de audit referitoare la operații: *apariție, exhaustivitate, acuratețe, separarea exercițiilor financiare și clasificare*, toate la fel de importante, cel privind apariția îl considerăm cel mai complex. Apreciem că nu este vorba numai despre faptul dacă achizițiile de imobilizări sunt prezentate prin situațiile financiare în măsura în care au apărut în exercițiul de referință, ci și dacă acestea sunt legate de interesele legale ale entității auditate. În opinia noastră, această legătură este dată de posibilitatea de conexare a achiziției cu obiectivele întreprinderii și cuprinde: realitatea, necesitatea, oportunitatea și legalitatea operației. Astfel stând lucrurile, raționamentul profesional al auditorului nu poate evita suspiciunea de fraudă cu asocierea angajaților și în special fraudă managerială, cu eventuale „ancore” în procesul de „murdărire” a banilor. De pildă, în ceea ce privește realitatea achizițiilor, auditorul va fi nevoit să aprecieze dacă: acestea reprezintă imobilizări intrate în patrimoniu; există din punct de vedere fizic; riscurile și beneficiile asociate deținerii de active aparțin companiei. Cel mai important mecanism de control intern constă în existența și funcționarea independentă și competentă a comisiei de recepție. În situația inexistenței acesteia (fapt mai puțin probabil, deși competența acesteia poate constitui o problemă) sau a funcționării necorespunzătoare a acestui „stăvilă”, riscurile la care este expus auditorul

**Tabel 2 - Sinteza a două obiective de audit referitoare la cumpărări de imobilizări, mecanismele-cheie ale controlului intern, teste tipice ale acestora și teste substanțiale ale operațiunilor**

Obiectiv de audit referitor la operațiuni	Mecanism-cheie al controlului intern	Test tipic al mecanismului de control	Teste substanțiale tipice ale operațiunilor
Cumpărările înregistrate corespund bunurilor primite și sunt conforme cu interesele clientului-apariție	Cererea de achiziție, comanda de cumpărare, procesul verbal de recepție și factura sunt atașate declarației „bun de plată“	Examinați documentele din pachetul „bun de plată“ pentru a determina existența și conformitatea lor	Verificați jurnalul cumpărărilor, cartea mare și fișierul sistematic al imobilizărilor și cel al datorilor pentru a detecta sumele mari și neobișnuite
	Cumpărările sunt aprobate la nivelul ierarhic corespunzător	Examinați mențiunea aprobării și adecvarea acestuia	Examinați documentele justificative pentru a determina caracterul lor rezonabil și autentic*
	Computerul acceptă înregistrarea de cumpărări numai pentru furnizorii autorizați din fișierul sistematic	Încercați să înregistrați operațiuni pentru furnizori valabili și fictivi	Examinați fișierul sistematic al furnizorilor de imobilizări pentru a detecta furnizorii neobișnuiți
	Comisia de recepție este suficient de independentă și competentă	Examinați existența și funcționarea corespunzătoare a comisiei de recepție	Examinați imobilizările cumpărate
	Facturile furnizorilor, procesele verbale de recepție, comenzile de cumpărare și cererile de aprovizionare sunt verificate pe plan intern	Examinați mențiunea verificării interne și analizați raționamentul utilizat cu această ocazie	Confrunțați cumpărările de imobilizări cu fișierul sistematic al imobilizărilor
Operațiunile de cumpărare existente sunt integral înregistrate - exhaustivitate	Comenzile de cumpărare, procesele verbale de recepție și declarațiile „bun de plată“ au o numerotare continuă și sunt neregenerabile	Verificați continuitatea numerotării comenzilor de cumpărare, a proceselor verbale de recepție și a declarațiilor „bun de plată“ pe una sau mai multe perioade scurte și justificați documentele anulate	Confrunțați operațiunile dintr-o secvență de procese verbale de recepție cu jurnalul de cumpărări. Confrunțați operațiunile dintr-un dosar de facturi ale furnizorilor cu jurnalul cumpărărilor
	Graficul de circulație a documentelor	Examinați circulația „fără scăpări“ a unui eșantion de facturi de cumpărare	Analizați conținutul atipic din conturile de cheltuieli curente ce pot avea afinități cu imobilizarea financiară

cresc exponențial și va determina reacții pe măsură.

Dacă auditorul este convins că mecanismele de control aferente acestui obiectiv sunt adecvate, testele vizând detectarea operațiunilor necorespunzătoare sau inexistente

pot fi considerabil diminuate. Mecanismele de control adecvate vor împiedica, probabil, clientul să înregistreze ca active operațiunile care sunt mai curând în beneficiul conducerii sau al angajaților companiei decât al entității auditate

luate ca ansamblu. În anumite situații, operațiunile necorespunzătoare sunt evidente, de exemplu, achiziționarea neautorizată de către angajați a unor bunuri de uz personal sau, cu mult mai grav, sustragerea de mijloace bănești

prin înregistrarea unei cumpărări fictive în jurnalul cumpărărilor, rămân apanajul managementului de nivel ridicat, care poate evita anumite rigori interne. Dacă mecanismele de control vizând detectarea operațiunilor necorespunzătoare sau inexistente sunt inadecvate, atunci se impune o examinare aprofundată a documentelor justificative, inspecția activelor respective etc.

### **Cumpărările existente sunt integral înregistrate - exhaustivitate.**

Neînregistrarea cumpărării unor bunuri primite afectează direct soldul datoriilor și ar putea duce la o supraevaluare a profitului net și a capitalurilor proprii, la polul opus situându-se neimobilizarea unor eforturi financiare. Din aceste motive, considerăm că auditorii trebuie să fie foarte atenți la verificarea obiectivului exhaustivității. În anumite cazuri, efectuarea unor teste ale informațiilor detaliate în scopul de a determina dacă există operațiuni neînregistrate ar putea fi dificilă, iar auditorul este nevoit să se bazeze pe mecanismele de control intern în această privință.

De pildă, introducerea unor eforturi ce necesită imobilizare direct în cheltuielile exercițiului poate fi depistată de auditor cu ocazia evaluării lucrărilor și serviciilor cumpărate și conduce, între altele, la reconsiderarea declarațiilor conducerii, a mediului de control și a riscului de audit. Întrucât intrările de echipamentele sunt relativ frecvente și ar putea fi supuse unor rigori specifice, cum ar fi aprobarea de către consiliul de administrație, auditorul ar putea decide să nu se bazeze prea mult pe controlul intern al clientului și să se gândească la implicațiile asupra efortului și raportului sau chiar la retragerea din angajament.

Pe de altă parte, dat fiind că auditul cumpărărilor consumă, de regulă, o cantitate considerabilă de timp de audit, mecanismele de control intern eficiente și adecvat testate ar putea reduce de manieră semnificativă costurile auditului.

Ar trebui să se observe importanța examinării facturilor furnizorilor și a documentelor conexe în verificarea cumpărărilor de echipamente de producție. De fapt, cel mai obișnuit test de audit folosit pentru verificarea intrărilor de imobilizări constă în examinarea fundamentării programului de achiziții, a contractelor, a referatelor de necesitate-oportunitate, a comenzilor de cumpărări, a facturilor furnizorilor și a proceselor verbale de recepție-punere în funcțiune. Pe lângă verificările făcute în cadrul testelor mecanismelor de control și al testelor substanțiale ale operațiunilor, deseori se consideră necesară efectuarea unor teste suplimentare, din cauza complexității majorității operațiunilor legate de echipamente și a semnificației mari a sumelor.

De regulă, nu este obligatorie o examinare a documentelor justificative ale fiecărei cumpărări, însă este normal să se verifice operațiunile mari și neobișnuite efectuate pe parcursul întregului exercițiu, precum și un *eșantion* reprezentativ din cumpărările tipice din această categorie. Nu dezvoltăm raționamentele implicate de sondaj, dar pe care auditorul va fi nevoit să le aibă în vedere.

Profunzimea verificării depinde de riscul de control estimat de auditor pentru cumpărări și de semnificația intrărilor de active. Considerăm ca fiind foarte important ca auditorul să înțeleagă natura (conținutul) cumpărărilor foarte mari, a celor atipice și să apeleze invariabil scepticismul profesional.

Testele substanțiale din sfera cumpărărilor sunt realizate prin compararea sumelor din facturile furnizorilor cu cele înregistrate în evidențele contabile interne. Auditorul trebuie să cunoască politicile de capitalizare sau imobilizare ale clientului pentru a putea determina dacă operațiunile de cumpărare sunt înregistrate în conformitate cu referențialul contabil aplicabil și dacă tratamentul lor contabil este consecvent în comparație cu anii precedenți. De exemplu, auditorul ar trebui să fie atent la posibilitatea existenței unor cheltuieli semnificative de transport și instalare a echipamentelor, precum și la achiziționare a unor echipamente noi prin cedarea echipamentelor vechi, obținându-se rambursarea unei anumite părți din valoarea echipamentelor vechi. Această rambursare se poate produce în conturile companiei sau în conturi personale, eventualitate ce-l determină pe auditor să confirme integralitatea clauzelor contractuale.

## Concluzii

Prezentând numai o parte din cercetările efectuate asupra a ceea ce înseamnă auditul imobilizărilor amortizabile, nu putem să încheiem fără să subliniem mulțimea renunțărilor la diferitele abordări necesare în cadrul unei misiuni reale, oferindu-ne astfel posibilitatea prezentării spiritului călăuzitor al unei astfel de misiuni. Pentru întregire, calea de urmat ar fi auditul ieșirilor, utilizărilor și finanțării imobilizărilor, urmărind în fiecare caz aceleași cinci obiective. Mai departe, se auditează afirmațiile conducerii cu privire la solduri: existența acestora, drepturi și obligații aferente, integralitatea, evaluarea și alocarea imobilizărilor de la finalul exercițiului financiar.

Se continuă cu auditarea prezenței și descrierii, pe alocuri a dezvoltării, prin situațiile financiare a sintezei sugestive corespunzătoare a tot ceea ce înseamnă și implică imobilizările amortizabile pentru clientul de audit.

Situația, așa cum am mai arătat, devine cu mult mai complexă dacă extindem auditul la tot ce reprezintă activele imobilizate per ansamblu. Noi apreciem că, etalând cele mai importante mecanisme de control intern, în ce constă evaluarea acestora, precum și testele substanțiale ale operațiilor dintr-o secvență, am reușit să scoatem în evidență anvergura, complexitatea și riscurile asociate întregului, respectiv a arhitecturii auditării financiare a activelor imobilizate.

### Referințe

- Arens Alvin A. și Loebbecke James K., *Audit – o abordare integrată*, Ed. Arc, Chișinău, 2003, pag. 703.
- Barrett M., *Globalization and the coordinating of work in multinational audits*, Accounting, Organization and Society, No. 30, 2005, pp. 1 – 24.
- Demski J., *Audit error*, J. Eng. Technol. Manag, No. 23, 2006, pp. 4 – 17.
- Dietrich D., *Asset tangibility and capital allocation*, Jurnal of Corporate Finance, No. 13, 2007, pp. 995 – 1007.
- Ghizari E. I. și colab, *Auditul situațiilor financiare în entitățile economice*, R.A. Monitorul Oficial, București, 2006, pag. 394, 395.
- Knechel W Robert., *The business risk audit: Origins, obstacles and opportunities*, Accounting, Organization and Society, No. 32, 2007, pp. 383 – 408.
- Salterio S., *The Persuasiveness of Audit Evidence: the case of accounting policy decision*, Accounting, Organization and Society, Vol. 22, No. 6, 1997, pp. 573-587.
- Idem 8, pag. 454.
- www.elsevier.com
- IFAC și CAFR, *Audit financiar 2006*, Editura Irecson, București 2007.

### Noutăți legislative de la ANAF

- Hotărârea Guvernului nr. 742/2008 privind modificarea și completarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 75/2001 privind organizarea și funcționarea cazierului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 31/2003, publicată în Monitorul Oficial nr. 541 din 17 iulie 2008
- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1057/2008 privind modificarea și completarea Regulamentului de organizare și funcționare al Comisiei de disciplină din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, aprobat prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 71/2008, publicat în Monitorul Oficial nr. 539 din 17 iulie 2008
- Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 2005/2008 pentru aprobarea Normelor privind modul de constituire, administrare și utilizare a fondului de risc, precum și reflectarea în contabilitatea Trezoreriei Statului și în contabilitatea persoanelor juridice a operațiunilor legate de acordarea de garanții de stat și subîmprumuturi, publicat în Monitorul Oficial nr. 536 din 16 iulie 2008
- Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1706/2008 pentru aprobarea procedurilor de stabilire, plată și rectificare a impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și a modelului și conținutului unor formulare prevăzute la titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial nr. 533 din 15 iulie 2008
- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1031/04.07.2008 pentru aprobarea procedurii privind colectarea prin executare silită a creanțelor fiscale față de debitori instituții publice, publicat în Monitorul Oficial nr. 536 din 16 iulie 2008
- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1032/04.07.2008 pentru aprobarea modelelor unor formulare cu regim special utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, publicat în Monitorul Oficial nr. 536 din 16 iulie 2008
- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1026/2008 pentru modificarea Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1314/2007, cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial nr. 522 din 10 iulie 2008

# Contribuții internaționale la dezvoltarea conceptului de guvernare corporativă\*

## Abstract

### International Contribution to Corporate Governance Concept

The Corporate Governance concept appeared and was developed in the last century, being influenced in time by economic environments based on family property, bank capital, institutional investors or public companies, environments energized by the prominent scandals that took place over time. Surprisingly, the same crisis moments had a beneficial effect in identifying the ways to improve the concept of Corporate Governance, to better fit the new stage in the economic evolution.

To this process contributed specialists from countries like United States of America, England, France and Italy, specialists who by the end of the last century concluded in their "reports" on some of the essential issues to be considered when we analyze the mechanism of managing a company.

We highlight The Cadbury Report, The Greenbury Report, The Peberreau Report, The Vienot Report, The Arthuis Report, The Marini Report and the more recent Sarbanes-Oxley Act. The Corporate Governance concept continues to be in a process of adaptation to the requirements of a modern economy, to the more evident globalization of the social life and in the same time to the necessities to inform the investors and the third parties interested in the companies' activity.

**Key words:** The Corporate Governance, property, transparency, pension funds, economic balance, globalization, unity, administrators, board of directors, separation of duties, audit committee, interests, independency, specialized committees, protectionism, deregulation, protection, financial scandals, trust, principles, standards, governance structure



Alexandru RUSOVICI\*\*



Relu POPESCU\*\*\*

### Cuvinte cheie:

**Guvernanța corporativă, proprietate, transparență, fonduri de pensii, echilibru economic, globalizare, unitate, administratori, consiliu de administrație, separarea funcțiilor, comitet de audit, interese, independență, comitete specializate, protecționism, dereglementare, protecție, scandaluri financiare, încredere, principii, standarde, structura de guvernare**

### Introducere

Cu două decenii înainte de pragul dintre milenii denumirea de guvernare corporativă era necunoscută. Începuturile au apărut după ce Sir Adrian Cadbury a prefigurat organizarea, conducerea și controlul în întreprinderile moderne. Dar prima referire scrisă cu privire la guvernarea corporativă provine din Irlanda, identificată în următorul text „*Improved standards of corporate governance, like “motherhood” cannot be argued against. It is critical to a small economy like Ireland which is*

\* Text integral al referatului prezentat de Al. Rusovici la Conferința Internațională organizată de C.A.F.R. la 11 aprilie 2008, Atelierul III *Guvernanța corporativă și organismele de supraveghere*.

\*\* Dr., auditor financiar, membru al IIA, e-mail: alrusovici@yahoo.com.

\*\*\* Drd., Autoritatea de Audit de pe lângă Curtea de Conturi a României, e-mail: relupopescu@yahoo.com.

*seeking to develop business in the more sophisticated sectors, that we are seen to operate to high standards”.*<sup>1</sup>

Conceptele, problemele referitoare la „*Guvernanța Corporativă*” (G.C.) au circulat însă în Statele Unite ale Americii la începutul secolului trecut. Atunci capitalismul american se caracteriza prin proprietatea familială asupra capitalului marilor întreprinderi; proprietarii erau reuniți în cadrul familiei deținătoare de capital, iar managerul aparținea adesea familiei acționarilor principali. Nu exista o separare netă între proprietate și conducerea întreprinderii.

### Evoluții investiționale și soluții de reglementare

Cu timpul, extinderea metodelor producției de serie mare, după modelul Taylor-ian și dezvoltarea unei societăți de consum de masă a apărut, cu un curs rapid de creștere și nevoia de capital pentru finanțarea achizițiilor de mijloace tehnice noi, mai productive. Familiile, până atunci proprietare, au trebuit să apeleze la parteneri externi.

La început, băncile au fost cele ce au pătruns și s-au alăturat la capitalul marilor firme americane. Totodată, într-un avânt general, persoanele particulare au început să subscrie tot mai mult la creșterile de capital și piețele financiare au devenit piatra unghiulară a dezvoltării capitalismului american.

Evoluția rapidă a fost însă întreruptă în mod brutal de căderea Bursei din New-York, de crahul financiar de la N.Y.S.E. - *New-York Stock Exchange* din anul 1929, care a convins băncile și investitorii americani să-și tempereze prezența și tranzacțiile în bursa. În vederea reluării cursului ascendent economic și financiar ce a urmat crizei, autoritățile au elaborat reglementări noi, care vizau creșterea fondurilor de pensii private și a altor mecanisme de finanțare prin piața de capital.

Totodată, a fost creată o instituție proprie de reglementare, autonomă – *Security and Exchange Commission*<sup>2</sup> - care a elaborat numeroase reglementări noi referitoare la activitatea bursieră, la prezența băncilor și a instituțiilor financiare în capitalul firmelor și și-a stabilit ca obiectiv final creșterea transparenței în informațiile comunicate piețelor financiare. Această reglementare, cunoscută sub numele de „*Glass Stea-*

*gall act*”, după numele inițiatorului ei, a avut ca obiectiv precizarea distincției dintre băncile de afaceri și băncile comerciale, acestora din urmă fiindu-le interzis să achiziționeze titluri ale societăților cotate. Efectul a fost defavorabil băncilor comerciale, dar a avut rezultate notabile pentru echilibrul financiar intern și, mai mult decât atât, a stimulat inițierea și dezvoltarea unui capitalism popular foarte puternic.

În anii '60 ai secolului trecut, după mai puțin de 30 de ani de la marea criză, cel puțin trei sferturi din acțiunile cotate erau deținute de persoane particulare. Majoritatea lor era dispersată, iar proprietarii au început să se intereseze mai mult de modul în care funcționau și de rezultatele întreprinderilor în care investiseră. La început personal, iar cu timpul în asociații, acționarii individuali au început să fie auziți și să se țină seama de intervențiile lor în adunările generale, de informațiile pe care le furnizau, dar și de revendicările lor, ceea ce a avut influențe pozitive în reglementările bursiere, mai ales la capitolele referitoare la transparență.

În perioada anilor '70-'80 în piețele financiare a apărut un fenomen nou, mai întâi în Statele Unite ale Americii, apoi și în Europa, acela al „*ofertei publice de cumpărare*” și, mai general, operațiunile de *fuziune-achiziție*. Fenomenul era localizat la societățile în declin, subperformante, considerate la primul control ca fiind rău conduse și gestionate eronat, care deveneau în mod sistematic obiect al unei propuneri de cumpărare de către o altă firmă sau de către investitori externi.

După anii '90 piața financiară era caracterizată prin puternicul avânt al investitorilor instituționali, respectiv companiile private de asigurări, societățile de investiții, dar mai ales, fondurile de pensii publice și private. Nu este un secret că și în zilele noastre investitorii instituționali controlează marile firme americane, chiar dacă individual nu dețin decât o pondere limitată de capital. Majoritară la capital în anii '60, firmele particulare de investiții și-au mai pierdut din putere, situându-se în prezent la mai puțin de jumătate. Se estimează că 63 % din firmele americane sunt deținute în proporție de peste 50% de către investitorii instituționali<sup>3</sup>. Un alt indicator semnificativ, *durata medie de deținere a unei acțiuni*, s-a micșorat de la 7 ani în 1960 la 7 luni în anul 1996, ceea

1 Unele standarde îmbunătățite ale guvernanței corporative nu se pot contesta, cum este de exemplu „*motherhood*”. Este dificil pentru o economie mică, așa cum este cea a Irlandei, care urmărește dezvoltarea celor mai sofisticate sectoare, să opereze la standarde ridicate (traducere autori).

2 S.E.C. Security Exchange Commission – echivalent al Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare

ce exprimă mobilitatea extrem de crescută a deținătorilor de active financiare.

În S.U.A. sistemul de pensii a găsit un puternic sprijin în capitalizare: în fiecare mare întreprindere privată funcționează o casă de pensii, care are ca sursă de creștere continuă a fondurilor proprii, pe de o parte, cotizațiile lunare, calculate procentual la salariul fiecăruia, pe de altă parte, vărsămintele întreprinderii la cotele stabilite prin contractele de muncă. Fondurile de pensii dețin o pondere considerabilă în economia americană. La o capitalizare bursieră considerată a fi de 100% din Produsul Intern Brut (PIB) american, fondurile de pensii dețineau mai mult de 50% la sfârșitul secolului trecut.

La fel ca în S.U.A., fondurile de pensii în Anglia erau relativ asemănătoare; acestea dețineau la sfârșitul anilor '90 mai mult de o treime din capitalizarea bursieră a țării, în Franța 40%, în Germania 42 %, în Japonia 33% etc.

Tot în acea perioadă a avut loc, la unele din cele mai mari grupuri de firme, un lanț de falimente care părea că nu se mai termină, precum: *Guinnes* – 1986; *BCCI (Bank of Credit and Commerce International)* - 1991; *Maxwell* -1991; *Baring Futures (Singapore)* – 1995; *Metropolitan Police* – 1995; *Sumitomo Corporation* – 1996; *Daiwa – Bank* – 1996; *Morgan Grenfell* – 1996; *Inland Revenu* – 1997; *Liberty National Securities* – 1999; *Sellafield* – 2000;

## Raportul Cadbury

Evenimentele care au caracterizat începutul acestui al treilea mileniu arată că procesul globalizării piețelor nu este suficient pentru a se crea dezvoltarea economică și socială care se dorește. Echilibrele economice cer, pentru ca acest proces să funcționeze unitar, să fie urmat de globalizarea culturilor, de integrarea acestora în evoluția și dezvoltarea omenirii.

Necesitatea dialogului intercultural, globalizarea limbajului social care face posibilă înțelegerea între cele șase miliarde de locuitori ai pământului asigură dobândirea încrederii în sistemele economice și sociale ale lumii moderne și în mecanismele complexe de funcționare a acesteia. În cadrul acestui dialog, comunicarea în limbaj economic solicită unitate nu numai în exprimare, ci și în gândire, în conceptualizarea metodelor de organizare și conducere a societăților

comerciale, de administrare și control al resurselor acestora, precum și a principiilor și metodelor de elaborare și prezentare a raportărilor financiare.

Lanțul de falimente divizase operatorii economici în două grupuri mari: de o parte, erau patronii, conducătorii întreprinderilor, care păreau că sunt puțin conștienți de responsabilitatea lor față de societate; de cealaltă parte, erau contabilii, auditorii, organele fiscale, cărora li se reproșa că nu au controlat și condus gestiunea economică și financiară sau cel puțin nu au alertat autoritățile, acționarii de neregulile care se produceau în finanțele întreprinderilor.

Pentru a da un răspuns rezonabil nemulțumirilor și neliniștii exprimate de opinia publică și de piețele financiare Bursa din Londra și organismele de normare contabilă, în direcția convenită cu patronatul britanic, au constituit un Comitet de reflecție, cu atributul de a propune soluții, metode, mijloace de gestionare în condiții mai bune, a societăților aflate în dificultăți financiare.

Comitetul Cadbury, după numele Lordului *Adrian Cadbury*, președintele acestui comitet, alcătuit din 12 membri, a început să lucreze în luna mai 1991 și a depus proiectul de raport în luna mai a anului următor. *Raportul Cadbury*, unul din principalii piloni ai *Guvernanței Corporative*, a fost alcătuit din trei părți:

- Partea a-I-a - Structura și responsabilitățile organelor de conducere și administrare;
- Partea a II-a - Rolul, atribuțiile și responsabilitățile auditorilor;
- Partea a III-a - Drepturile și obligațiile acționarilor

În Raport au fost puse bazele unui nou concept de conducere, intitulat „*Corporate Governance*” și definit ca fiind „*totalitate a principiilor, regulilor și normelor prin care se asigură administrarea și gestionarea de către manageri a întreprinderilor, în interesul investitorilor actuali și potențiali ai entităților în cauză*”. Conceptul menționat viza modul de organizare și conducere a societăților comerciale și era prezentat „*printr-un set de relații între managementul companiei, consiliul de administrație al acesteia, acționarii ei, alți deținători de titluri... de asemenea, conferă structura prin care sunt stabilite mijloacele necesare realizării acelor obiective și monitorizării performanțelor urmărite*”, după cum a precizat mai târziu Organizația Europeană pentru Comerț și Dezvoltare (OECD)<sup>4</sup>.

3 Raportul Brancato, citat de Frederic Parrat, op.cit.

4 Corporate Governance in Romania, „*Raport privind Guvernanța Corporativă în România*”. OECD, Decembrie 2001, pag. 16.



După patru ani, în anul 1995 a fost publicat *Raportul Greenbury* care se referea la recomandările Raportului Cadbury, îndeosebi la cele cu privire la remunerarea conducerii întreprinderii. Se sugera obligativitatea societăților listate de a publica liste cu remunerațiile exacte ale conducătorilor și trimiterea lor acționarilor interesați, în caz contrar putând fi pedepsite prin radierea lor de la cotare. Se mai preconiza, în afară de aceasta, că remunerațiile persoanelor a căror activitate angajează întreprinderea o perioadă mai lungă de un an (pensii, prime, salarii și alte avantaje bănești) să fie supusă aprobării acționarilor. Se observă că în Anglia se încerca o mai mare transparență, reechilibrarea puterilor la vârful societății, favorizarea colegialității în adoptarea deciziilor.

Sintetizând, conceptele enunțate în cele două rapoarte (Cadbury și Greenbury) se structurează în două grupări.

Pe de o parte, cu referire la necesitatea imperativă a separării reponsabilităților la nivelul de vârf al conducerii, unde se propune precizarea:

- Funcțiilor și a responsabilității executive și
- Funcțiilor și a responsabilităților neexecutive,

Pe de altă parte, reechilibrarea structurilor autorității și puterilor prin:

- Constituirea și funcționarea comitetului de audit;
- Idem, a comitetului pentru remunerații,
- Idem, pentru alte organisme auxiliare ale conducerii
- Selecția și numirea / alegerea administratorilor

În Franța, au fost elaborate patru rapoarte cu scopul stabilirii unor recomandări echilibrate referitoare la guvernanta societăților comerciale. Obiectivul acestor rapoarte era acela de a trece firmele franceze de la un sistem de guvernanta opac și închis, la un sistem de guvernanta transparent, în măsură să răspundă cerințelor legitime ale acționarilor și ale întregii comunități de acționari, salariați, furnizori, clienți, operatori de bancă, asiguratori, distribuitori cu care societatea, întreține, în firea lucrurilor, diferite relații de cooperare.

Este necesar însă să fie reținut că, la sfârșitul anilor '80 ai secolului trecut în Franța se înfripau condiții favorabile, prin constituirea Comitetului pentru Operațiunile de Bursa (COB), care a recomandat constituirea comitetelor de audit în marile întreprinderi. Întrucât COB a fost aproape ignorat de către conducerile întreprinderilor, a fost rându al acțiunii politice.

### Raportul Pebereau

Elaborat și publicat în anul 1991, raportul analiza condițiile care trebuie să fie îndeplinite pentru a putea să apară în Franța, într-un termen scurt, un capitalism renovat. Pe lângă multe alte obiective, se propuneau următoarele măsuri:

- Limitarea numărului de mandate ale administratorilor și admiterea în cadrul consiliului (de administrație) a mai multor administratori independenți;
- Necesitatea unei mai pătrunzătoare transparențe financiare difuzate presei, referitoare la mecanismele de decizie și de control ale întreprinderii;
- Constituirea unor comitete *ad-hoc* pentru pregătirea deliberărilor consiliului.
- Regruparea în asociații a acționarilor

### Raportul Vienot

Elaborat și publicat în anul 1995 la inițiativa Confederației Naționale a Patronatului Francez, raportul se străduiește, pe de o parte, să acopere disfuncțiile sistemelor de conducere ale marilor întreprinderi franceze, iar, pe de altă parte, să ofere asigurări piețelor financiare. Se formulează un număr de propuneri semnificative, între care se detașează cele referitoare la rolul consiliului de administrație ca interfață între întreprindere și piața financiară.

Referindu-se la interior, raportul preconizează instaurarea societății anonime duale, cu un directorat și un consiliu de supraveghere în locul structurii clasice cunoscute, în așa fel încât să permită o mai bună separare a funcțiilor de control de cele de gestiune.

De asemenea, raportul insistă asupra necesității transparenței informațiilor atât pentru acționari, cât și pentru manageri și reia propunerile cuprinse în Raportul Pebereau, subliniind importanța numirii administratorilor independenți; totodată, este exprimat acordul cu privire la micșorarea duratei mandatului de la 8 la 5 ani, instituirea comitetului de audit, după caz și a celui pentru stabilirea remunerării, iar ca element nou clarificarea drepturilor și obligațiilor administratorilor prin editarea unei charte de bună conduită, după modelul englez.

Un principiu deosebit de important pe care îl susține raportul Vienot se referă la obiectivul întreprinderii, care nu trebuie să fie girantul unic al intereselor

acționarilor (acționând în sensul maximizării profitului), ci trebuie să servească o comunitate de interese - ale salariaților, acționarilor, conducerii, furnizorilor etc.), în așa fel încât nici o parte să nu fie lezată.

## Raportul Arthuis

Se referă în special la modernizarea activității întreprinderilor private de interes public și se enunța una din opțiunile fundamentale ale Guvernanței corporatiste, ca expresie a tranziției de la firmă managerială la firmă corporatistă, de la cultura managerială la cultura corporatistă. Afirmându-și adevărată totală la principiile de guvernanță a întreprinderii cuprinse în rapoartele Cadbury, Pebereau, Vienot, cu excepția celor neaplicabile la întreprinderile publice, Raportul Arthuis subliniază rolul statului ca acționar unic al acestor entități, care trebuie să dețină toate informațiile utile referitoare la modalitățile de funcționare și a proceselor decizionale care au loc în întreprinderile publice. Raportul subliniază necesitatea eliberării conducerii acestor întreprinderi de ingerințele tutelei politice și a introducerii, între stat și aceste societăți, a unor relații alinate practicilor din întreprinderile sectorului privat, precum numirea noilor conducători corespunzător pregătirii lor profesionale și competențelor lor manageriale, deci renunțarea la favoritisme.

## Raportul Marini

Acest raport, care poartă numele senatorului însărcinat cu misiunea parlamentară de a studia o eventuală actualizare a legii societăților anonime, a prezentat un șir de propuneri cu referință directă la subiect: *Guvernanța corporativă*. Este adevărat că misiunea parlamentară succeda primei reuniuni internaționale care a avut loc la Londra, în anul 1996, a ceea ce a luat denumirea de „Corporate Governance Network” (*Rețeaua Internațională Corporate governance*) și a celei de a doua, de la Paris, din anul 1997. Cu o documentare foarte bogată, senatorul Marini a prezentat parlamentarilor un set de propuneri din cele mai valoroase, precum:

- Eliminarea (din legea pusă în discuție) a prevederilor care subordonau calitatea administratorilor celei a acționarilor; cu alte cuvinte, legea trebuie să permită nominalizarea administratorilor independenți și neacționari în consiliul de administrație (CA);

- Necesitatea adoptării unor prevederi speciale referitoare la derogarea unor prerogative ale CA și ale comitetelor specializate;
- Plafonarea numărului de voturi de care dispun acționarii cei mai importanți;
- Posibilitatea CA de a se reuni mai frecvent și nu semestrial sau trimestrial;
- Necesitatea instaurării cu prioritate a structurilor juridice de tip consultativ (SA dual).

Din punct de vedere teoretic, au fost prefigurate și modele de organizare și funcționare a guvernanței, ținând seama în special de deosebirile semnificative de la o țară la alta, provenite din condițiile de formare și dezvoltare a statelor, diferențele de cultură națională și socială, dezvoltarea pieței interne, consistență intrinsecă și tendințele de dezvoltare economică și social-politică, cutume etc., ceea ce a condus la crearea a două tipuri de modele, respectiv:

- Sisteme de guvernanță axate pe funcționarea piețelor;
- Sisteme de guvernanță orientate pe activitatea bancară, fiecare sistem fiind caracterizat prin trăsături specifice. De exemplu, sistemul orientat pe activitatea bancară a fost caracterizat prin șase trăsături fundamentale, precum:
  - nivelul ridicat al îndatorării,
  - gradul de dispersie a acționarilor,
  - prezența semnificativă a capitalului bancar în capitalul firmelor,
  - nivelul de concentrare și omogenizare a creanțelor,
  - prezența acțiunilor de control ostile puțin numeroase,
  - relațiile financiare durabile între instituțiile financiare și firme.

Răspândirea și dezvoltarea sistemului de conducere corporativă a evoluat în timp, conceptul însuși dobândind noi valențe, precum: *„Guvernanța corporativă este un ansamblu de mecanisme organizaționale prin a căror activitate se realizează delimitarea puterilor și influențarea procesului decizional de către organismele decizionale sau, altfel spus, care le guvernează conduită și le definesc spațiul discreționar”* (Charrot). De asemenea, a evoluat și conceptul de *„relații publice”*, care a fost așezat de către Lordul Nolan, la început în Anglia, iar ulterior și mai departe, într-un Cod care îi poartă numele și care cuprinde:

- Prioritatea interesului public față de cel privat;
- Integritatea profesională,
- Obiectivitatea;
- Corectitudinea operațiunilor financiar-contabile,
- Transparența,
- Cinstea, onorabilitatea,
- Exemplul personal.

Cu referire la informațiile financiare, principiul *Guvernanței corporative* solicită practici de transparență, elaborarea și prezentarea corectă, sinceră și la timp a informațiilor și raportărilor financiare. De asemenea, politicile de informare și raportare trebuie să asigure și să servească transparența:

- Obiectivelor și strategiei manageriale ale întreprinderii;
- Raportării influențelor referitoare la riscuri și performanțe;
- Evenimentelor care au avut loc pe durata exercițiului și care au influențat în mod semnificativ rezultatul;
- Raportărilor anuale care să fie examinate de Comitetul de audit și aprobate de Consiliul de administrație.

Totodată, *Guvernanța Corporativă* nu este o știință, este o artă a conducerii, care se diferențiază în funcție de nivelul de dezvoltare a activității financiare, industriale și comerciale, starea economiei naționale și a celei mondiale. „*Guvernanța Corporativă cuprinde instituțiile și companiile publice și private, formale și informale ale unei țări, care guvernează împreună relațiile dintre oamenii care administrează întreprinderile, precum și pe toti cei care investesc resurse în țara respectivă*”.

Guvernanța Corporativă reprezintă unul din numeroasele mecanisme care stimulează dezvoltarea economică și socială la nivel global, prin:

- supremația legii, reglementările de drept comercial și de drept comun;
- respectul dreptului de proprietate;
- respectul față de contract, de drepturile și obligațiile contractuale;
- înlăturarea protecționismului ca politică de stat, ca regulă în relațiile comerciale;
- disciplina fiscală, disciplina monetară, dereglementarea.

Pentru perioada când a fost elaborat, *Raportul Cadbury* reprezenta un document de mare însemnătate, menit să consolideze încrederea partenerilor de afaceri și creșterea transparenței tranzacțiilor bursiere; aceasta a contribuit la creșterea protecției valorii economiilor populației, a grijilor și preocupărilor investitorilor și a deschis drumuri noi altor agenți economici și profesioniști ai pieței financiare.

Din păcate, starea de euforie nu a durat mult; doi ani mai târziu lumea a început să fie din nou cutremurată de scandaluri financiare, de data aceasta la dimensiuni mult mai mari. *Parmalat și Enron – 2001; WorldCom – 2002; Xerox – 2002; Merrill Lynch – 2002* și alte asemenea companii, adevărați coloși ai economiei și finanțelor internaționale, cu mii de subsidiare răspândite în lumea întreagă au alunecat pe drumurile rușinii, fraudelor, spălării banilor. Încrederea investitorilor, a opiniei publice în raportările financiare, în documentele contabile, în unele chiar cu semnătura de sinceritate a auditului, a fost înșelată.

Omenirea a dovedit din nou că nu a știut să tragă învățămintele necesare din greșelile trecutului. Ca de fiecare dată, s-au constituit comisii de studiu, comitete de inițiativă, grupe de reputați experți și profesioniști la diferite nivele, național și internațional, care peste Ocean i-au condus pe senatorii *Paul Sarbanes și Michael Oxley* să elaboreze documentul legislativ ce le poartă numele<sup>5</sup>. În Europa, pe lângă „*Recomandările din iulie 2003 ale Uniunii Europene*”, au fost adoptate acte legislative de natură să asigure „*Siguranța Investițiilor*”.

### Principiile OECD privind guvernanța corporativă

În acest cadru larg de preocupări se observă remarcabila activitate și influență pe care o exercită la nivel internațional Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD), ca unul din *pionierii dezvoltării politicii de standarde privind guvernanța corporativă*. Principiile OECD privind Guvernanța Corporativă au devenit documentul de referință, pe baza căruia au fost identificate standarde proprii de organizare și funcționare.

Principala caracteristică a acestor standarde constă în faptul că ele nu impun uniformizarea mării diversități a mediilor juridice, politice și economice din țările și societățile care au consimțit să promoveze și să valorifice importanțele *atu-urii* ale Guvernanței Corpo-

relative. Dimpotrivă, scopul Principiilor și de aici și cel al standardelor este de a susține guvernele în eforturile lor de evaluare și perfecționare a cadrului juridic, instituțional și de reglementare privind Guvernanța Corporativă în țările lor. Ele oferă și un îndrumar pentru investitori, societățile listate sau nu, pentru bursele de valori și de mărfuri, precum și pentru alte entități care îndeplinesc un rol în procesul de dezvoltare a unei bune Guvernanțe Corporative.

În cadrul unui larg acord de cooperare între OECD și Banca Mondială, pentru asistență și suport necesar îmbunătățirii promovării, cunoașterii și aplicării principiilor Guvernanței Corporative în țara noastră, cu sprijinul Agenției pentru Dezvoltare Internațională a Statelor Unite ale Americii (USAID), al Centrului Internațional al Întreprinderilor Private (CIPE) și Federației Euro-Asiatice a Burselor de Valori (FEAS), precum și cu implicarea directă a Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare (CNVM) și Bursei de Valori București (BVB), s-au realizat în România importanți pași înainte pe drumul implementării unei bune Guvernanțe Corporative, jalonat acum și de prezența **Institutului Guvernanței Corporative** de pe lângă Bursa de Valori din București.

Guvernanța Corporativă (G.C.), ca metodă de organizare și conducere a societăților comerciale care jalonează drumul pe care îl parcurge globalizarea, este prezentată în literatura științifică de profil cu mai multe definiții, fiecare cu un accent specific pe una sau alta din componentele sale semnificative.

Definirea dată de Organizația Europeană pentru Comerț și Dezvoltare (OECD), pe care o considerăm a fi cea autorizată, este următoarea:

*„Guvernarea Corporativă se exprimă printr-un set de relații între managementul companiei, consiliul acesteia, acționarii ei, alți deținători de titluri... totodată, ea conferă structura prin care sunt stabilite mijloacele necesare realizării acelor obiective și sunt monitorizate performanțele urmărite.”*

Guvernanța Corporativă nu este o știință, ci este o artă, o artă a conducerii, care se diferențiază în fiecare țară în funcție de reglementările legislative locale, de complexitatea acționarilor majoritari și de condițiile specifice ale companiei, de gradul de complexitate al afacerilor, de starea economiei mondiale.

5 Sarbanes – Oxley Act, prescurtat SOX.

Guvernanța Corporativă reprezintă unul din numeroasele mecanisme care stimulează dezvoltarea economică și socială la nivel global alături de:

- Supremația legii, regulile de drept comercial, de drept comun
- Respectul față de dreptul de proprietate
- Respectul față de contract, de drepturile și obligațiile contractuale
- Înlăturarea protecționismului ca politică de stat, ca regulă în relațiile comerciale
- Dereglementarea
- Disciplina fiscală, disciplina monetară

### Standarde pentru auditori în probleme de guvernanță

Principiile guvernanței corporative – după cum se precizează în nota premergătoare expunerii textelor normative enunțate în ISA - 260 **„Comunicarea problemelor de audit celor responsabili cu guvernanța”** ... „au fost elaborate de multe țări ca punct de referință pentru stabilirea unui bun comportament corporativ. Astfel de principii se concentrează, în general, pe companiile listate la bursă; totuși, principiile mai pot să servească și la îmbunătățirea guvernanței în alte forme de entități. Nu există un model singular pentru o guvernanță corporativă solidă. Structurile consiliilor și practicile variază de la o țară la alta. Un principiu comun este acela conform căruia entitatea trebuie să dispună de o structură de guvernanță care să permită consiliului exercitarea unui raționament obiectiv cu privire la afacerile societății, inclusiv raportarea financiară în mod independent, în special de management.”

Problemele care apar în cursul auditului situațiilor financiare trebuie să fie aduse la cunoștință de către auditor persoanele responsabile cu guvernanța.

Standardul mai precizează că termenul **„guvernanță”** este folosit pentru a descrie rolul persoanelor însărcinate cu supravegherea, conducerea și controlul unei entități. Cei însărcinați cu guvernanța sunt răspunzători, de obicei, de asigurarea că entitatea își realizează obiectivele, de raportarea financiară, precum și de raportarea către părțile interesate. De asemenea, se arată că: *problemele de audit de interes pentru guvernanță sunt acele probleme care apar din auditarea situațiilor financiare și care, în opinia auditorului, sunt atât importante, cât și relevante pentru cei responsabili cu guvernanța în supravegherea procesului de raportare financiară și prezentare de informații.*

Responsabilitățile celor însărcinați cu guvernarea și ale conducerii sunt enunțate foarte precis de către ISA-240 - intitulat „Responsabilitățile auditorului referitoare la fraudă într-un audit al situațiilor financiare” - în care se arată: „Responsabilitatea principală pentru prevenirea și detectarea fraudei revine celor însărcinați cu guvernarea entității și conducerii. Este important ca acei însărcinați cu guvernarea, împreună cu conducerea, să pună un accent important pe prevenirea fraudei, ceea ce ar putea conduce la reducerea posibilităților de apariție a fraudei și pe împiedicarea fraudei, ceea ce ar putea determina persoanele din entitate să nu comită fraude din cauza posibilității mari de detectare și de pedepsire” (art.8).

Auditorul trebuie să ia în considerare problemele care apar în urma auditării situațiilor financiare și să le comunice celor însărcinați cu guvernarea; astfel de probleme s-ar putea referi la:

- Modificarea politicilor și practicilor contabile
- Efectul potențial asupra situațiilor financiare al unor riscuri semnificative
- Ajustări de audit, înregistrate sau nu de entitate, care au sau ar putea avea un impact semnificativ asupra situațiilor financiare ale entității
- Incertitudini importante care ar putea pune la îndoială capacitatea entității de a continua activitatea
- Dezacorduri cu conducerea cu privire la unele probleme care, individual sau cumulate, pot fi importante pentru situațiile financiare ale entității
- Alte aspecte, precum carențe semnificative în controlul intern, fraude care implică managementul etc. care suscită interesul celor însărcinați cu guvernarea.

În ultimul timp au fost remarcate în toată lumea numeroase evenimente și eforturi neîntrerupte ale unor eminenți exponenți ai profesiei, care au generat semnificative favorabile de recuperare, de redobândire a încrederii, a sincerității și fiabilității profesiei noastre în rândurile numeroase ale utilizatorilor de servicii de audit, asigurare, contabilitate și control, elaborarea și prezentarea declarațiilor fiscale etc. ceea ce exprimă tendințe evidente de renaștere a profesiei pe suportul fiabilității. Martin Manuzi, director al unui organism profesional al ICAEW, atașat la Uniunea Europeană remarca în numărul din luna decembrie 2007 al prestigioasei „Accountancy Magazine” (pag.116) că înce-

pând din anii 1992, profesia noastră a suferit transformări radicale și s-a bucurat de atenția majoră a Parlamentului și a Comisiei Europene. „În 15 ani, profesia contabilă a fost scoasă din obscuritatea relativă în care era menținută și și-a redobândit rolul de actor principal în promovarea interesului public, atenția acționarilor și consultanța investitorilor.

### În concluzie

Instituțiile internaționale, iar mai apoi și cele naționale de standarde contabile și de audit financiar au stăruit cu succes și au reușit, în cea mai mare parte, convergența contabilității la nivel global, introducând gradat, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), Standardele de Audit (ISAs) și Standardul Internațional de control al calității (ISQC)1. Orientarea contabilității spre management a fost direcționată acum cu precădere spre investitori, iar situațiile financiare au dobândit mai multă autoritate și transparență.

### Bibliografie

- Charkan (J.P) „*Keeping Good Company – A Study of Corporate Governance in Five Countries*” Clarendon Press, Oxford, 1944
- Charreaux Gerard Ed. „*Le Gouvernement des entreprises – Corporate – Governance, Theories et faits,*” Ed. Economica Paris, 1997
- Mencioni G., Cimarosti G., „*Integrazioni tra il sistema di controllo interno ed il Governo d’Azienda (Corporate Governance) în il controllo legale dei conti*”, CMDCC Giuffrè Editore, Milano 1998
- Mikdashi Z., „*Les banque à l’ère de la mondialisation*”, Ed.Economica, Paris, 1998
- Parrat F., „*Le Gouvernement d’entreprise*” Ed. „Maxima” Paris 1999
- Pickett Spencer K.H., „*Internal Auditing Handbook*” Cap. 2; *Corporate Governance Perspectives*; Pag.21 – 125; Second edition, John Wiley & Sohn Inc.,111 River Street, Hoboken,Nj, USA.
- IFAC, „*Audit Financiar*” Standarde, Codul etic; ed. limba română, Editura CAFR și IRECSO, București, 2007
- OECD, „*Principles de gouvernement d’entreprise de l’OECD*”, OECD, Paris, 1999
- OECD, „*Rolul, poziția și responsabilitatea auditorului statutar în cadrul Uniunii Europene*” – Cartea verde – Ed. F.E.E. - Bruxelles, 2003
- CNCC, „*Le Gouvernement d’Entreprise dans le monde – Qui tient les rênes ?*” ICMG, Paris 1996

# Tehnici moderne de planificare strategică

David JENNINGS\*

## Abstract

### Modern techniques of strategic planning

This article explores how these processes are conducted as part of strategic planning, and the benefits and costs associated with strategic planning.

The strategic planning process is often depicted as a number of interlinked phases, and this article presents the main traits of all the phases of the strategic planning.

It is also analyzed how the strategic planning process is modified to become consistent with the organization's external and internal environment. These factors are examined by reference to a case study concerning the development of a UK energy company.

The professional auditors and accountants also must be aware of the fact that the strategic planning cannot guarantee strategic and financial success.

They should, however, remain sensitive to the need for the planning process - as with any other management process or technique - to be developed in a way which is appropriate to the specific context in which it is to operate.

**Key words:** strategic planning, strategic choice, business unit, implementation, business level plan

### Cuvinte cheie:

planificare strategică, opțiuni (alegere strategică), unitate de afaceri, implementare, plan la nivelul afacerii

Cercetătorii din domeniul planificării strategice au ajuns la un acord general conform căruia procesul de planificare strategică este format din III componente majore:

1. formularea (care include stabilirea obiectivelor și evaluarea mediilor interne și externe);
2. evaluarea și selectarea alternativelor strategice;
3. implementarea și controlul.

Auditorii și contabilii profesioniști trebuie să își dezvolte aptitudinile și raționamentul profesional atunci când: evaluează poziția strategică a unei organizații; dezvoltă opțiuni strategice în procesul de implementare a strategiilor selectate prin intermediul acțiunii strategice. Acest articol explorează modul în care aceste procese sunt derulate ca parte a planificării strategice, precum și beneficiile și costurile asociate cu aceasta.

Organizațiile se confruntă cu diferite contexte interne și externe. Acest fapt nu implică doar dezvoltarea strategiilor unice ca rezultat al procesului de planificare, ci conduce, de asemenea, la apariția unei multitudini de modalități în care organizațiile își desfășoară procesul de planificare. În context, articolul examinează modul în care procesul de planificare strategică este modificat pentru a fi compatibil cu mediul intern și extern al companiei. Acești factori vor fi examinați prin referirea la un studiu de caz privind dezvoltarea unei companii electrice din Marea Britanie.

## Procesul de planificare strategică

Planificarea strategică este un proces de management des utilizat,

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



folosit de către organizații atât din sectorul privat, cât și din sectorul public pentru a determina alocarea resurselor cu scopul de a dezvolta performanța financiară și strategică. În ultimii 10 ani, sondajul anual realizat de către Bain and Company cu privire la tehnici de management utilizate de către companiile europene și din SUA a relevat faptul că în jur de 80% din totalul companiilor sondate utilizează planificarea strategică și că nivelul general de satisfacție oferit de aceste tehnici ajunge la 4 pe o scară de la 0 la 5. Acesta este un punctaj mai mare decât oricare altul obținut prin intermediul altor tehnici. Procesul de planificare strategică este deseori descris ca un număr de faze înlănțuite, ca în [Figura 1](#).

### Faza I

Faza I privește dezvoltarea informațiilor strategice legate de mediul organizației și de resursele care sunt disponibile. În mod ideal, acest proces ar trebui să se desfășoare pe tot parcursul anului, dezvoltându-se de la informațiile și experiența disponibile organizației și managerilor săi.

Procesul poate fi sprijinit prin intermediul activităților specifice, cum ar fi analiza scenariului pentru

a explora neclaritățile importante și, de asemenea, prin utilizarea unor tehnici tip S.W.O.T. (Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats – Puncte forte, puncte slabe, oportunități și amenințări), P.E.S.T.E.L. (Political, Economic, Social, Technical Environment and Legislative – analiza mediului politic, economic, social, tehnic și a cadrului legislativ) și analiza competitorului. Astfel de informații permit managerilor de unități de afaceri să analizeze strategiile existente, să identifice alte modalități de dezvoltare pentru acele strategii și să definească noi opțiuni strategice. De asemenea, prin prisma dezvoltării acestui segment de informații, CEO-ul, angajații din departamentul planificare strategică și senior-managerii vor fi capabili să revizuiască obiectivele financiare și strategice stabilite pentru organizație și pentru afacerile care se derulează în cadrul acesteia.

Stabilirea obiectivelor pentru o arie de afaceri se realizează mai bine dacă este efectuată de-o manieră colaborativă între managerii de la nivel central și managerii de la nivelul afacerii.

Acest fapt va conduce nu numai la acceptarea mai ușoară a obiectivelor, dar, de asemenea, poate, ocazional, duce la ridicarea nivelu-

lui obiectivelor dincolo de așteptările managerilor centrali întrucât managerii de la nivelul afacerii înțeleg mai bine și știu clar ce se poate obține.

Rezultatul „Fazei I” mai este denumit și „îndrumare corporativă” – un set de obiective, dificultăți cu care se confruntă afacerea și limitări (cum ar fi, păreri stabilite de comun acord referitoare la condițiile pieței și disponibilitatea resurselor financiare), care formează contextul pentru revizuirea și dezvoltarea strategiei.

### Faza II

Faza II, de obicei, privește modalitățile în care managerii care gestionează diverse arii ale afacerii reacționează la obiectivele revizuite. Strategiile existente și eficacitatea acestora sunt revizuite oficial și, dacă este necesar, modificate sau sunt dezvoltate noi opțiuni strategice. Din nou, o mare parte a activității întreprinse pentru această fază e posibil să se fi petrecut pe parcursul anului anterior. Faza II se încheie cu stabilirea, de către CEO și Consiliu, a unui set revizuit de strategii pentru organizație.

### Faza III

Opțiunea strategică nu este, în sine, o acțiune strategică. Faza III privește implementarea acelor opțiuni strategice prin dezvoltarea planurilor de acțiune la nivelul afacerii, dacă este necesar prin acțiuni de coordonare cross business și bugete. Pentru a îmbunătăți eficacitatea procesului de implementare, planurile ar trebui subdivizate în planuri operaționale, derivate de la nivelul superior al strategiei. La nivel operațional, planurile depar-

tamentale pot fi defalcate într-o serie de proiecte cu etape clare, care vor avea impact asupra variatelor procese de afaceri. La acest nivel, sunt esențiale alinierea și coordonarea adecvată a sistemelor și platformelor IT, pentru a furniza și sprijini procesul de implementare.

Acțiunea de sprijinire a implementării eficiente a planurilor strategice se concretizează într-un program bugetar adecvat coordonat, care asigură că planurile dispun de resurse și fonduri suficiente. În cele din urmă, implementarea strategiei depinde foarte mult de o direcție și o conducere eficientă la toate nivelele din interiorul organizației pentru a se asigura că indivizii și echipele sunt bine motivate și dedicate implementării cu succes a strategiei.

### Faza IV

Faza IV furnizează indicatori pe etape de timp pentru monitorizarea performanței financiare planificate (incluzând măsuri, cum ar fi cifra de afaceri, marja și veniturile rezultate din investiții) și implementarea strategiei. Măsuri de realizare strategică – momente strategice – pot fi legate de consecințe ale procesului de îmbunătățire a imaginii brand-ului și de cota de piață. Momentele strategice pot fi ordonate în timp. De exemplu, în cazul unui detailist care își pornește o afacere peste Ocean, seria de momente strategice ar putea include următoarele: găsirea li partener adecvat pentru a intra pe piață; identificarea locațiilor specifice care dețin potențialul de venit necesar; dezvoltarea resurselor și a pieței; deschiderea afacerii și creșterea venitului.

Astfel de obiective cuantificabile sau „SMART-INTELIGENTE” permit organizației să își mențină concentrarea asupra scopului fundamental al planificării strategice, acela de a obține dezvoltarea strategică și financiară. Evaluarea rezultatelor nu are mare valoare decât dacă este legată de acțiuni de control. Devierea de la rezultatele

---

**Stabilirea  
obiectivelor pentru  
o arie de afaceri  
se realizează  
mai bine dacă este  
efectuată de-o manieră  
colaborativă  
între managerii  
de la nivel central  
și managerii  
de la nivelul afacerii**

---

dorite declanșează o buclă în procesul de control, care în prima fază poate presupune o revizuire a implementării strategiei, posibil o reexaminare a opțiunii strategice sau, chiar mai în profunzime, o revizuire a obiectivelor stabilite de Faza I.

Secvența de planificare de mai sus este deseori descrisă ca un model fluent cu activități care progesează de la o fază la alta. Un astfel de concept linear al planificării strategice necesită ca o fază să fie completată înainte de începerea alteia. În realitate, nivelul de înțelegere ridicat dezvoltat pe parcursul Fazei II și III solicită deseori o revizuire a unei

faze anterioare din procesul de planificare înainte ca procesul de planificare să fi fost considerat ca finalizat.

---

### **Beneficiile și costurile planificării**

Planificarea strategică este un proces pentru alocarea resurselor și, prin urmare, furnizează o bază pentru deciziile privitoare la buget. În orice caz, procesul de planificare poate deservi și altor roluri organizaționale adiționale care vor varia din punct de vedere al importanței lor, în funcție de organizație.

Planificarea furnizează o bază pentru controlul afacerii și performanță corporativă. Procesul de planificare controlează nu numai performanța, dar, mai fundamental, dezvoltarea strategiilor de către unitățile de afaceri ale companiei. Într-o organizație multibusiness există deseori nevoia de a limita gradul până la care strategiilor le este permis să fie emergente. Procesul de planificare strategică permite managementului corporației să încurajeze și să cizeleze procesul emergent de dezvoltare a strategiei care ar trebui să apară la nivelul afacerii.

Procesul de planificare acționează ca un imbold pentru manageri pentru a dezvolta informațiile și pentru a-și pune întrebări în legătură cu presupunerile lor privind mediul în care afacerea lor se desfășoară.

Pentru unele organizații este nevoie să se realizeze o coordonare între strategiile de afaceri pentru a dezvolta interdependențele care



pot duce la sinergiile care pot fortifica capacitățile organizației. Ar putea exista, de asemenea, o nevoie pentru o coordonare centralizată pentru a gestiona modalitatea în care organizația, mai degrabă ca o entitate decât ca o afacere separată, este percepută de grupuri, cum ar fi clienții și entitățile de reglementare.

Nevoia de planificare se bazează în mare parte pe natura bunurilor și sistemelor unei afaceri, iar flexibilitatea limitată a acestora implică faptul că noile circumstanțe nu pot fi abordate cum trebuie atunci când apar. Actul de planificare încearcă să anticipeze viitoarele neclarități. Prin intermediul actului de planificare se mai încearcă punerea la punct de strategii care vor ajuta, pe cât de mult posibil, la protejarea activelor de bază de acele neclarități anticipate.

Planificarea strategică formală presupune și costuri. Procesul necesită implicarea sporită a senior-managementului din cadrul organizației. Este posibil să fie nevoie să se cheltuiască anumite sume și pentru angajarea de personal care să conducă procesul de planificare.

Senior-managerii trebuie să se dedice realizării planului și, dacă este necesar, o parte din „pachetul salarial” ar trebui să se bazeze pe obținerea performanței planificate. Din cauza necesității de a se dedica planurilor, deseori s-a discutat asupra faptului că planurile formale reduc flexibilitatea unei organizații și abilitatea acesteia de a răspunde la evenimente care pot apărea. În plus, procesul de planificare nu va fi eficient decât dacă este cuplat cu o gândire strategică foarte bună. Aceasta, la rândul ei,

necesită deseori o investiție substanțială în dezvoltarea managementului.

Merită planificarea strategică formală acest efort? Un studiu efectuat de către Brews și Hunt (1999), care a analizat peste 600 de companii din SUA, oferă un set interesant de răspunsuri. Planificarea

---

### **Acțiunea de sprijinire a implementării eficiente a planurilor strategice se concretizează într-un program bugetar adecvat coordonat, care asigură că planurile dispun de resurse și fonduri suficiente**

---

strategică formală și procesele de strategie emergente, cum ar fi incrementalismul (formarea strategiei prin încercare și eroare), mai degrabă se completează reciproc, în special dacă mediul de afaceri este instabil, decât reprezintă abordări alternative la dezvoltarea strategiei. Acest lucru se poate realiza dacă planurile formale sunt „acordate” în timpul implementării, modificate pentru a lua în calcul circumstanțele în schimbare. Studiul concluzionează, de asemenea, că organizațiile trebuie să învețe cum să facă planificarea strategică eficientă pentru organizația lor și pentru contextul acesteia. Ca o consecință, este nevoie de 4 ani de

experiență în planificare înainte ca planificarea formală să determine îmbunătățirea performanței.

Modalitatea în care planificarea strategică poate fi dezvoltată pentru a se potrivi unui context organizațional în schimbare este ilustrată de următorul studiu de caz referitor la PowerGen și experiența sa în planificare în primii ani de existență ai companiei.

---

### **Studiu de caz – planificare: PowerGen**

PowerGen a fost înființată în 1991, ca urmare a privatizării industriei energetice din Marea Britanie. Atunci când a fost naționalizată, principalul rol al procesului de planificare a fost de a da guvernului britanic controlul asupra investițiilor și performanței industriei. Pentru a obține acest rol, procesul de planificare a fost foarte centralizat. Documentele de planificare din întreaga industrie au avut același format specific, prognozele și strategiile au fost determinate centralizat și, în absența presiunilor de pe piața competitivă, procesul de planificare putea fi desfășurat pe parcursul multor luni.

Privatizarea a împărțit industria într-un număr de companii producătoare de energie electrică și, în acest mod, progresiv, a introdus competiția pe piața energiei. Companiile privatizate s-au confruntat cu nevoia de a obține profit pentru acționarii lor. Pentru o perioadă de timp, PowerGen a continuat să adopte o abordare centralizată în ceea ce privește planificarea, cu manageri la nivelul afacerii care

acionează, în principal cu scopul de a determina implicațiile resurselor în strategia companiei care a fost determinată centralizat.

Până în 1992, presiunile exercitate de concurență și diversificarea crescândă a PowerGen, atât pe plan internațional, cât și pe plan intern, în ceea ce privește furnizarea de gaze au necesitat o abordare mai amplă. Dimensiunea echipei centrale de planificare a fost redusă și s-a pus un mai mare accent pe rolul acesteia de intermediar care facilitează planificarea la nivel departamental și la nivelul afacerii. Pentru a reflecta noua descentralizată abordare a planificării, nivelul de detaliu solicitat în planurile de afaceri a fost redus pentru a furniza un document care nu necesită decât câteva pagini. Descentralizarea procesului de strategie a fost însoțită de un proces extins de dezvoltare a managementului. În plus, în încercarea de a răspunde unui mediu de afaceri aflat într-o creștere dinamică, durata ciclului de planificare a fost redusă substanțial.

Până în 1993 – câteva presiuni competitive în creștere, entitățile de reglementare care „protejează” prețul energiei electrice, vânzarea forțată a unei părți din capacitatea de producție a PowerGen, creșterile neprevăzute ale producției din sectorul nuclear au dus la formarea unui context de afaceri în care productivitatea pe termen scurt a fost mai greu de atins. Compania a răspuns prin schimbarea procesului de planificare. Dezvoltarea strategică a fost mai bine aliniată cu performanța financiară imediată și directorul financiar și-a asumat responsabilitatea pentru un proces de planificare mai puțin descentra-

lizat care a pus un accent sporit asupra controlului și asupra performanței financiare.

Până în 1996, mai multe dintre inițiativele de afaceri ale PowerGen (cum ar fi cele referitoare la gaze și la operațiunile internaționale) au ajuns la etapa la care era necesar să se pună un accent mai mare pe

---

**Procesul de planificare strategică permite managementului corporației să încurajeze și să cizeleze procesul emergent de dezvoltare a strategiei care ar trebui să apară la nivelul afacerii**

---

dezvoltarea strategiei decât cel care ar fi putut fi furnizat de o abordare centralizată a planificării. Compania a fost împărțită în unități de afaceri, îmbunătățindu-se contribuția managerilor la strategiile acestora și permițând angajaților din cadrul corporației să dezvolte obiective mai bine potrivite cu rolul și potențialul fiecărei afaceri în parte. În orice caz, PowerGen a căutat mai degrabă să fie o companie energetică integrată decât un conglomerat de afaceri cu energie electrică, care să beneficieze de sinergiile dintre afacerile cu electricitate și cele cu gaze și dintre operațiunile de peste ocean și cele din Marea Britanie. Acest lucru a în-

semnat că un grad de centralizare a trebuit păstrat cu scopul de a coordona obiectivele și strategiile PowerGen.

---

### Cum ar trebui organizată planificarea strategică?

Planificarea strategică nu poate garanta de la sine un succes financiar și strategic; concluzia studiului de caz de mai sus ne arată că organizațiile trebuie să învețe cum să planifice și trebuie să își modifice în permanență procesul de planificare pe măsură ce circumstanțele se modifică. Există o serie de studii academice asupra procesului de planificare strategică, care furnizează linii directoare asupra modului în care trebuie organizat procesul de planificare.

Planificarea strategică a fost catalogată de către Henry Mintzberg ca un proces centralizat, departe de managerii care sunt implicați în operațiunile organizației. În anumite situații, procesul de planificare va urma o abordare centralizată. Pentru PowerGen, o abordare inițială centralizată a planificării nu numai că a reflectat **stilul de management corporativ dominant și experiența acumulată** în planificare, dar a și fost în concordanță cu nevoia companiei în ceea ce privește inițiativele centralizate și stabilirea de țeluri de „sus în jos” pentru a iniția diversificarea în noi zone de afaceri. Abordarea centralizată a planificării a fost, de asemenea, în concordanță cu situația inițială a organizației și anume aceea în care avea o **puține afaceri** de derulat.

Împreună, clienți, competitori, piețe de furnizori (incluzând furnizarea de forță de muncă și resurse financiare), factori de reglementare și legislativi, reprezintă un mediu complex și în schimbare la care o organizație trebuie să se adapteze în timp ce caută oportunități profitabile. În **medii mai complexe**, sistemele de planificare s-au dovedit a fi mai flexibile, cu planuri revizuite mai des și cu orizonturi de timp mai scurte.

S-a discutat adesea că planificarea strategică devine mai puțin relevantă din cauza faptului că planurile își pierd relevanța mai repede atunci când **ritmul schimbării mediului** crește, ca urmare, de exemplu, a schimbării gusturilor consumatorilor, a tehnologiilor și a scurtării ciclurilor de viață a produselor. Paradoxal, studiul efectuat de către Brews și Hunt asupra companiilor din SUA concluzionează că nevoia companiei de a avea un grad mai mare în ceea ce privește capacitatea de planificare este cu atât mai mare cu cât este mai instabil mediul organizației.

După privatizare, PowerGen s-a angajat în derularea unui program substanțial de dezvoltare a managementului, o activitate în concordanță cu faptul că acum compania se confruntă cu un mediu de planificare mai solicitant. Un astfel de mediu instabil necesită, de asemenea, o mai mare delegare a procesului de planificare către managerii unități de afaceri, posibil pentru a obține o perspectivă mai în detaliu a factorilor de mediu, pentru a reduce formalitățile în procesul de planificare și pentru a realiza orizonturi de timp mai scurte pentru planurile rezultate.

Organizațiile, precum și mediile variază în ceea ce privește complexitatea lor. Pentru o organizație complexă, formată dintr-un număr de **unități de afaceri diverse, dar interdependente**, un accent sporit se va pune asupra rolului co-coordonativ al planificării, cu sistemul de planificare, deținând o sferă de acțiune și un formalism mai mare, cu scopul de a gestiona coordonarea.

În timp ce rolul planificării este de a ajuta la protejarea activelor de bază inflexibile de viitoarele situații neclare prin anticiparea dezvoltărilor în mediul de afaceri și a cheltuielilor neprevăzute care pot apărea, procesul de planificare presupune un efort mai mare și este mult mai sofisticat.

Studiul de caz PowerGen demonstrează că percepția managementului central referitoare la **tipul de îmbunătățire a performanței** care este necesar – de exemplu, îmbunătățirea performanței strategice versus îmbunătățirea imediată a performanței financiare – afectează, de asemenea, caracteristicile sistemului de planificare. Sistemul de planificare trebuie să obțină un echilibru între facilitarea adaptării la mediul exterior al organizației (prin descentralizare și prin pro-

movarea creativității la nivelul afacerii) și controlul și coordonarea resurselor prin centralizare. Pentru o organizație anume cele două abordări nu trebuie să se excludă reciproc, iar abordarea echilibrată a fost asociată cu un mai mare succes financiar pe termen lung. **Instabilitatea performanței** a fost asociată cu eforturile crescute depuse pentru planificarea strategică formală, posibil ca o activitate simbolică menită de a da impresia deținătorilor de interese ai organizației că senior-managementul este capabil să controleze situația.

### Concluzii

Participarea în procesul de stabilire a strategiei necesită o dezvoltare adecvată a managementului. Auditorii și contabilii profesioniști vor trebui să dețină aptitudinile și abilitățile necesare pentru a contribui eficient la procesul de planificare din cadrul organizației lor. Ar trebui, în orice caz, să rămână atenți la nevoia ca procesul de planificare – așa cum se întâmplă și în cazul altor procese sau tehnici de management – să fie dezvoltat într-o manieră care este adecvată contextului în care operează.

### Bibliografie

Brews PJ and Hunt MR, Learning to Plan and Planning to Learn: Resolving the Planning School/ Learning Debate, în Strategic Management Journal (vol20, pp 889-91III), 1991;

[http://en.wikipedia.org/wiki/Strategic\\_planning](http://en.wikipedia.org/wiki/Strategic_planning)

<http://www.work911.com/management/planning.htm>

<http://www.themanager.org/Knowledgebase/Strategy/Planning.htm>

<http://www.questia.com/googleScholar.qst;jsessionid=L0bTbhJsLrG7LSrz2qqxppkV7zK0XlyLLyqcPnQBCLdCCCvvhDpl!2100700842?docId=5000118899>

Henry Mintzberg, *The Rise and Fall of Strategic Planning*, Printice Hall, Financial Time, 1994

# Evaluarea activelor în situațiile financiare

## Abstract

### The Assets Measurement in the Financial Statements

The article presents the recognition criteria for an asset, as well the measurement bases used for the assets disclosure in the financial statements. There are analysed the two important moments of the assets measurement, respective the measurement at the recognition and the further measurement.

At the recognition of an asset in the financial statements, the first type of measurement take into account the probability that future economic benefits will flow to the entity and the reliably measurement of asset cost or value. The second type of measurement compares the carrying value with some others values (recoverable value, net realisable value) in order to establish the impairment loss that is recognised in the accounting. There are presented as well a few accounting solutions in order to support a just and fair image disclosure of the entity financial position.

**Key words:** assets, assessment basis, recoverable value, realisable value



*Mariana Adriana*  
**DEACONU\***



*Alexandrina Teodora*  
**BORFOAIA\*\***

**Cuvinte cheie:**  
**active, baze de evaluare, valoare realizabilă, valoare recuperabilă**

## Definirea activelor

Un activ reprezintă o resursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă să genereze beneficii economice ulterioare<sup>1</sup>.

Pentru noțiunile de resurse și beneficii pot fi formulate două mari probleme:

- existența resursei fără beneficii sau a beneficiilor fără resursă: în prezent, existența resursei este în totalitate legată de existența beneficiilor viitoare ce se așteaptă a fi obținute; fără aceste beneficii nu există resursă și aceasta ne conduce la întrebarea ce vizează importanța acestor beneficii: dacă ele sunt neglijabile sau extrem de incerte, avem o resursă? Trebuie să considerăm că doar posibilitatea de a avea beneficii viitoare este de ajuns? Până în

\* Drd., Ministerul Economiei și Finanțelor, e-mail: d\_adriana2001@yahoo.com.

\*\* Drd., Ministerul Economiei și Finanțelor, e-mail: alinaborfoaia@yahoo.com.

<sup>1</sup> Standardele Internaționale de Raportare Financiară, *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*, Editura CECCAR, București, 2007

prezent măsurarea beneficiilor a fost considerată ca o problemă independentă de definirea unui activ;

- natura beneficiilor viitoare: monetare și nemonetare (exemplu: un bun public, cum este un parc), sigure sau condiționate, separate sau globale (beneficii considerate în general ca fiind raportate la mai multe resurse). În prezent, întrebarea beneficiilor viitoare nu se pune decât pentru evaluarea prezentă a resursei, care face aproape întotdeauna apel la costul de achiziție sau la prețul pieței (cu excepția deprecierei); ea nu se pune decât pentru un activ separat care trebuie prezentat în bilanț.<sup>2</sup>

### Bazele de evaluare

Evaluarea este procesul prin care se determină valorile monetare la care structurile situațiilor financiare sunt recunoscute în bilanț și în contul de profit și pierdere. Aceasta presupune alegerea unei anumite baze de evaluare.

Diverse baze de evaluare sunt utilizate în situațiile financiare în diverse combinații și grade de utilizare. Ele includ următoarele:

- (a) *Costul istoric*. Activele sunt înregistrate în contabilitate la nivelul sumei în numerar sau echivalente de numerar plătită în momentul cumpărării lor sau la valoarea justă a sumei plătite în momentul achiziționării. Datoriile sunt înregistrate la valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației sau, în anumite împrejurări (de exemplu, în cazul impozitului pe profit), la valoarea ce se așteaptă să fie plătită în numerar sau echivalente de numerar pentru a stinge datoriile, în cursul normal al activității.
- (b) *Costul curent*. Activele sunt înregistrate în contabilitate la nivelul sumei în numerar sau echivalente de numerar care ar trebui plătită dacă același activ sau unul asemănător ar fi achiziționat în prezent. Datoriile sunt înregistrate la valoarea neactualizată a numerarului sau a echivalentelor de numerar necesar pentru a deconta în prezent obligația.

- (c) *Valoarea realizabilă (de decontare)*. Activele sunt înregistrate în contabilitate la nivelul sumei în numerar sau echivalente de numerar care poate fi obținută în prezent prin vânzarea normală a activelor.

Datoriile sunt înregistrate la valoarea lor de decontare; aceasta reprezintă valoarea neactualizată în numerar sau echivalente de numerar care trebuie plătită pentru a achita datoriile în cursul normal al activității.

- (d) *Valoarea actualizată*. Activele sunt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor intrări nete de numerar, care urmează a fi generate în derularea normală a activității. Datoriile sunt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor ieșiri de numerar care se așteaptă să fie necesare pentru a deconta datoriile în cursul normal al activității.

Baza de evaluare cel mai frecvent adoptată de entități în elaborarea situațiilor financiare este costul istoric. Acesta este de obicei combinat cu alte baze de evaluare. De exemplu, stocurile sunt de obicei înregistrate la minimul dintre cost și valoarea realizabilă netă, titlurile tranzacționabile la valoarea de piață, iar datoriile privind pensiile la valoarea lor actualizată. Mai mult, unele entități utilizează costul curent ca răspuns la incapacitatea modelului contabil bazat pe costul istoric de a rezolva problemele legate de efectul modificării prețurilor activelor nemonetare.

### Evaluarea la recunoaștere

Un activ recunoscut în bilanț în momentul în care este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate și are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil.<sup>3</sup>

Conceptul de probabilitate este utilizat în ceea ce privește criteriile de recunoaștere pentru a avea o referință privind gradul de incertitudine că beneficiile economice viitoare asociate unui element vor intra sau vor ieși din entitate. Acest concept este impus de incertitudinea ce caracterizează mediul în care își desfășoară activitatea orice entitate.

Evaluarea gradului de incertitudine legat de beneficiile economice viitoare ia în calcul informația disponi-

<sup>2</sup> Jean-Claude Scheid, *La définition d'un actif*, Revue française de comptabilité no. 393, Paris, novembre 2006

<sup>3</sup> Standardele Internaționale de Raportare Financiară, *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*, Editura CECCAR, București, 2007

bilă în momentul întocmirii situațiilor financiare. De exemplu, când încasarea unei creanțe a entității este probabilă, în absența oricărei probe care să demonstreze contrariul, se justifică recunoașterea creanței ca activ. În cazul unei diversități mari a creanțelor, totuși, va fi considerată normală probabilitatea apariției unor creanțe neîncasate; prin urmare, reducerea preconizată a beneficiului economic va fi înregistrată drept cheltuială.

A doua condiție pe care un element trebuie să o îndeplinească pentru a fi recunoscut este ca acesta să aibă un cost sau o valoare ce poate fi evaluată în mod credibil. În multe cazuri, costul sau valoarea trebuie estimată, iar realizarea unor estimări rezonabile constituie o parte esențială a elaborării situațiilor financiare. În cazul în care totuși nu poate fi realizată o estimare rezonabilă, elementul nu va fi recunoscut în bilanț sau în contul de profit și pierdere.

### Exemplu

Încasările preconizate în urma derulării unui proces în instanță pot corespunde definiției activelor și veniturilor, precum și criteriului de recunoaștere al probabilității; totuși, dacă nu este posibilă evaluarea lor credibilă, acestea nu pot fi înregistrate ca active sau ca venituri; aceste încasări preconizate trebuie totuși prezentate în cadrul unor note, materiale explicative sau tabele suplimentare.

Un element care, la un anumit moment, nu mai corespunde criteriilor de recunoaștere stabilite anterior poate fi recunoscut mai târziu, ca urmare a unor circumstanțe sau evenimente ulterioare.

Informațiile referitoare la un element, care are caracteristicile esențiale ale unei structuri a situațiilor financiare, dar care nu îndeplinește criteriile de recunoaștere, pot fi totuși prezentate în note, materiale explicative sau tabele suplimentare.

Acest procedeu este recomandat în cazul în care cunoașterea existenței acestui element este considerată ca fiind relevantă pentru evaluarea poziției financiare a entității, a performanței financiare sau a modificării poziției financiare de către utilizatorii situațiilor financiare.

## Evaluarea ulterioară

Standardele Internaționale de Contabilitate solicită entităților să prezinte în situațiile financiare activele la o valoare mai mică sau egală cu valoarea lor *recuperabilă*<sup>4</sup>. Un activ este raportat la o valoare mai mică decât valoarea sa recuperabilă dacă valoarea sa contabilă depășește suma care urmează a fi recuperată prin vânzarea sau utilizarea aceluși activ. Activul este descris ca fiind depreciat și, conform Standardului specific, entitatea va recunoaște o pierdere din depreciere. O *pierdere din depreciere* este diferența dintre valoarea contabilă (mai mare) și valoarea recuperabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar. O *unitate generatoare de numerar* este cel mai mic grup identificabil de active care generează intrări de numerar în mare măsură independente de intrările de fluxuri de trezorerie generate de alte active sau grupuri de active. Standardele descriu câteva dintre indiciile care conduc la concluzia că a avut loc o pierdere din depreciere. Dacă se remarcă prezența oricăruia dintre aceste indicii, entitatea va face o estimare formală a valorii recuperabile. *Valoarea recuperabilă* a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar reprezintă cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile de vânzare și valoarea sa de utilizare. *Valoarea de utilizare* reprezintă valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri de trezorerie preconizate să se obțină de la un activ sau de la o unitate generatoare de numerar.

La evaluarea existenței indiciilor de depreciere a activelor se vor lua în considerare cel puțin următoarele elemente:

*Surse externe de informații:*

- pe parcursul perioadei, valoarea de piață a activului a scăzut semnificativ mai mult decât ar fi fost de așteptat ca rezultat al trecerii timpului sau utilizării;
- pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat asupra mediului tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul;
- ratele dobânzilor pe piață sau alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au crescut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste creșteri să

<sup>4</sup> Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IAS 36 *Deprecierea activelor*, Editura CECCAR, București, 2007

afecteze rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a unui activ și să ducă la scăderea semnificativă a valorii recuperabile a activului;

(d) valoarea contabilă a activelor nete ale entității este superioară capitalizării sale bursiere.

### *Surse interne de informații:*

(e) există indicii de uzură fizică sau morală a unui activ;

(f) pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în ceea ce privește gradul sau modul în care activul este utilizat sau se așteaptă să fie utilizat. Astfel de modificări includ situațiile în care un activ devine neproductiv, planurile de restructurare sau de întrerupere a activității căreia îi este dedicat activul, planificarea cedării activului înainte de data așteptată anterior, precum și reevaluarea duratei de viață utilă a unui activ ca fiind finită, și nu nedeterminată;

(g) raportările interne pun la dispoziție indicii cu privire la faptul că rezultatele economice ale unui activ sunt sau vor fi mai slabe decât cele scontate.

Lista nu este exhaustivă. Entitățile pot identifica alte indicii de depreciere a activelor, în baza cărora vor determina suma recuperabilă a activului. Indiciile de depreciere a activelor puse la dispoziție de raportările interne includ:

(a) fluxurile de trezorerie pentru achiziționarea activului sau necesarul ulterior de numerar pentru exploatarea sau întreținerea activului sunt semnificativ mai mari decât cele prevăzute inițial în buget;

(b) fluxurile de trezorerie nete reale sau profitul din exploatare, generate de activ sunt vizibil inferioare celor prevăzute inițial în buget;

(c) o scădere semnificativă a fluxurilor nete de trezorerie prevăzute în buget sau a profitului din exploatare prevăzut în buget, respectiv o creștere semnificativă a pierderilor prevăzute în buget, generate de activ; sau

(d) pierderi din exploatare sau ieșiri nete de fluxuri de trezorerie aferente activului, atunci când sumele perioadei curente sunt agregate cu sumele viitoare prevăzute în buget.

Dacă există un indiciu cu privire la posibila depreciere a unui activ, aceasta poate indica că durata de viață utilă rămasă, metoda de depreciere (amortizare) sau valoarea reziduală a activului trebuie revizuită și ajustată în conformitate cu Standardul aplicabil activului, chiar dacă nu se recunoaște nici o pierdere din depreciere pentru acel activ.

Dacă și numai dacă valoarea recuperabilă a unui activ este mai mică decât valoarea sa contabilă, valoarea contabilă a activului va fi redusă pentru a fi egală cu valoarea recuperabilă. O astfel de reducere reprezintă o pierdere din depreciere.

### *Exemplu*

Compania „PESA” S.A. deține o sondă petrolieră care are o valoare contabilă de 200.000 lei. Legislația cere restaurarea locului unde este situată sonda la sfârșitul duratei de viață utilă, inclusiv mutarea echipamentelor și construcției de la suprafață. Aceste costuri au fost recunoscute în costul sondei pe măsură ce aceste active au fost înregistrate și au fost amortizate odată cu sonda. Valoarea provizionului de amenajare a locului este de 20.000 lei și reprezintă valoarea estimată a acestor costuri.

Prețul net de vânzare al sondei este de 160.000 lei (cumpărătorul a decis să preia obligația de restaurare a locului unde este situată sonda), iar valoarea de utilizare este de 240.000 lei, exclusiv costurile de restaurare.

**Întrebare:** Trebuie inclus provizionul de restaurare în calculul valorii contabile a sondei?

Este necesară recunoașterea unei cheltuieli cu deprecierea?

**Rezolvare:** Provizionul, fiind direct legat de funcționarea sondei, ar trebui să fie luat în considerare în determinarea valorii contabile a unității generatoare de numerar (sonda petrolieră).

Valoarea contabilă a acesteia este de 180.000 lei (200.000 – 20.000), valoarea de utilizare este de 220.000 lei (240.000 – 20.000), iar prețul net de vânzare este de 160.000 lei, așa cum s-a prezentat în enunț. Sonda nu este depreciată deoarece valoarea de utilizare este mai mare decât valoarea contabilă, fapt pentru care nu se recunoaște o cheltuială cu deprecierea.

O pierdere din depreciere va fi recunoscută imediat în profitul sau pierderea perioadei, cu excepția situațiilor în care activul este raportat la valoarea reevaluată. Orice pierdere din depreciere în cazul unui activ reevaluat va fi considerată ca fiind o descreștere generată de reevaluare.

O pierdere din deprecierea unui activ care nu a fost reevaluat este recunoscută în profitul sau pierderea perioadei. În cazul unui activ reevaluat, o pierdere din depreciere este recunoscută prin diminuarea eventualului surplus rezultat din reevaluarea activului (contul 105 Rezerve din reevaluare), cu condiția ca pierderea din depreciere să nu depășească surplusul din reevaluarea aceluiași activ.

La fiecare dată de raportare o entitate va evalua existența indiciilor reducerii sau anulării unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ. Dacă există vreun indiciu în acest sens, entitatea va estima valoarea recuperabilă a acelui activ.

La evaluarea existenței sau inexistenței unui indiciu că o pierdere din depreciere, recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ, nu mai există sau s-a redus, o entitate va ține cont de indicii prezentați de standarde în acest scop, care sunt imaginea în oglindă a indiciilor unei pierderi potențiale din depreciere prezentați anterior.

Valoarea contabilă majorată a unui activ (altul decât fondul comercial) rezultată din reluarea unei pierderi din depreciere, nu va depăși valoarea contabilă (netă de amortizare), dacă nici o pierdere din depreciere nu a fost recunoscută în anii anteriori.

Orice creștere a valorii contabile a unui activ (altul decât fondul comercial), peste valoarea contabilă (netă de amortizare), în condițiile în care nici o pierdere din depreciere nu a fost recunoscută în anii anteriori, reprezintă o **reevaluare**.

O reluare a unei pierderi din depreciere pentru un activ (altul decât fondul comercial) va fi recunoscută imediat în profitul sau pierderea perioadei, cu excepția situației în care activul este raportat la valoarea reevaluată.

Orice reluare a unei pierderi din deprecierea unui activ reevaluat va fi tratată ca o creștere din reevalu-

are (în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate).

O reluare a unei pierderi din deprecierea unui activ reevaluat este recunoscută în capitalurile proprii ca surplus din reevaluare. Cu toate acestea, în măsura în care o pierdere din depreciere, aferentă aceluiași activ reevaluat, a fost recunoscută anterior în profitul sau pierderea perioadei, o reluare a acelei pierderi din depreciere este, de asemenea, recunoscută în profitul sau pierderea perioadei.

Atunci când se recunosc pierderile din depreciere, situațiile financiare sunt afectate în mai multe moduri:

- a) valoarea contabilă a activului este redusă cu pierderea din depreciere. Aceasta reduce valoarea contabilă a activelor totale ale entității.
- b) datoria cu impozitul amânat este redusă și venitul din impozitul amânat este recunoscut dacă entitatea nu poate primi o deducere fiscală pentru pierderea din depreciere înainte ca activul să fie vândut sau utilizat în totalitate.
- c) veniturile reportate și, prin urmare, capitalurile proprii ale acționarilor sunt reduse cu diferența dintre pierderea din depreciere și orice reducere asociată a datoriei cu impozitul amânat.
- d) profitul înainte de impozitare este redus cu valoarea pierderii din depreciere.
- e) profitul este redus cu diferența dintre pierderea din depreciere și orice reducere asociată a datoriei cu impozitul amânat.<sup>5</sup>

În cazul stocurilor, costul acestora nu este recuperabil dacă acele stocuri au suferit deteriorări, au fost uzate moral integral sau parțial sau prețurile lor de vânzare s-au diminuat. Costul stocurilor este, de asemenea, nerecuperabil și în condițiile în care au crescut costurile estimate pentru finalizare sau costurile estimate necesare pentru a efectua vânzarea.

Practica diminuării valorii stocurilor sub cost, până la valoarea realizabilă netă, este consecventă cu principiul conform căruia activele nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor.<sup>6</sup>

5 Hennie Van Greuning, *Standardele internaționale de raportare financiară: Ghid practic (bilingv)*, The World Bank, Irecson, București, 2006, p. 178

6 Standardele Internaționale de Raportare Financiară, *IAS 2 Stocuri*, Editura CECCAR, București, 2007



De obicei, stocurile sunt diminuate până la valoarea realizabilă netă, element cu element. Uneori însă, poate fi mai adecvat să se grupeze elementele similare sau conexe. Nu este adecvat să se înregistreze stocurile pe baza unei clasificări; de exemplu, produse finite, sau stocurile dintr-un anumit sector sau o anumită zonă geografică.

Estimarea valorii realizabile nete se bazează pe cele mai credibile dovezi în momentul în care are loc estimarea valorii stocurilor care se așteaptă a fi realizată.

Estimarea valorii realizabile nete ia în considerare, de asemenea, scopul pentru care stocurile sunt deținute. De exemplu, valoarea realizabilă netă a stocurilor care urmează să fie livrate în baza unor contracte ferme pentru vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii este prețul prestabilit contractual. Provizioanele pot apărea din contractele ferme de vânzare, peste stocurile deținute, sau din contractele ferme de cumpărare. Asemenea provizioane vor fi tratate conform IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente.

Valoarea materialelor și a consumabilelor folosite în producție nu este diminuată sub cost dacă se estimează că produsele finite în care urmează să se încorporeze vor fi vândute pentru un preț mai mare sau egal cu costul lor. Totuși, dacă se estimează că acel cost al produselor finite va depăși valoarea realizabilă netă, atunci și costul materialelor aferente se diminuează până la valoarea realizabilă netă. În aceste cazuri, costul de înlocuire a materialelor poate fi cea mai adecvată măsură a valorii realizabile nete.

Pentru fiecare perioadă ulterioară se efectuează o nouă evaluare a valorii realizabile nete. Dacă acele condiții care au determinat decizia de a diminua valoarea stocului până la valoarea realizabilă netă au încetat să mai existe sau când există o sporire clară a valorii realizabile nete din cauza schimbării circumstanțelor economice, diminuarea valorii de intrare este stornată (stornarea este limitată la valoarea înregistrării originale), astfel încât noua valoare contabilă a stocului să fie egală cu cea mai mică valoare dintre valoarea de intrare și valoarea realizabilă netă revizuită. Aceasta se întâmplă, de exemplu, când un produs din stoc, care este înregistrat la valoarea realizabilă netă în perioada în care prețul său de vânzare a scăzut, este încă în stoc într-o perioadă ulterioară, iar prețul său de vânzare crește.

Valoarea oricărei diminuări a valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă și toate pierderile de stocuri vor fi recunoscute drept cheltuieli în perioada în care are loc diminuarea sau pierderea. Valoarea oricărei stornări a diminuării valorii stocurilor ca urmare a unei creșteri a valorii realizabile nete va fi recunoscută ca o reducere a cheltuielii cu stocurile în perioada în care stornarea a avut loc.

Unele stocuri pot fi alocate altor conturi de active, de exemplu, un stoc folosit drept componentă pentru o imobilizare corporală construită în regie proprie. Astfel de stocuri încorporate într-un alt activ sunt recunoscute drept cheltuieli pe parcursul duratei de viață utilă a aceluia activ.

### Concluzii

Standardele Internaționale de Raportare Financiară sunt elaborate astfel încât să satisfacă cât mai bine nevoile utilizatorilor situațiilor financiare. Aceștia doresc ca informațiile oferite de situațiile financiare să fie cât mai inteligibile, relevante, credibile și să asigure comparabilitatea informațiilor oferite pentru perioade și entități diferite. Situațiile financiare oferă asemenea informații dacă recunoașterea activelor, datoriilor, cheltuielilor și veniturilor este realizată cu respectarea prevederilor Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. Prin urmare, furnizarea unor astfel de informații contribuie la realizarea scopului central al situațiilor financiare și anume acela de a fi utile unei sfere largi de utilizatori în luarea deciziilor economice.

### Bibliografie

Scheid Jean-Claude, *La définition d'un actif*, Revue française de comptabilité no. 393, Paris, novembre 2006

Van Greuning Hennie, *Standardele internaționale de raportare financiară: Ghid practic (bilingv)*, The World Bank, Irecson, București, 2006, p. 178

Standardele Internaționale de Raportare Financiară, *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*, Editura CECCAR, București, 2007

Standardele Internaționale de Raportare Financiară, *IAS 36 Deprecierea activelor*, Editura CECCAR, București, 2007

Standardele Internaționale de Raportare Financiară, *IAS 2 Stocuri*, Editura CECCAR, București, 2007

# Misiunea de revizuire a situațiilor financiare interimare



*Doinița ROMANESCU\**

**Cuvinte cheie:**  
auditor, situații financiare  
interimare, misiune de  
revizuire, proceduri de  
revizuire, responsabilitățile  
auditorului, responsabilitățile  
conducerii

## Abstract

### Mission Review of Financial Statements Interim

In this work are highlighted aspects of the mission understanding to revise interim financial statements as far as concerns the procedures required to be carried out in such missions, the terms of engagement letter, form and content of the report.

It also presents the level of insurance offered by the mission review of interim financial statements. The paper highlights may and shortcomings in terms of practice relating to such mission, the interim financial statements, audit-related controversy.

The theme can be developed extensive as the Romanian entities and will prepare interim financial should be revised.

**Key words:** auditor, the interim financial statements, the mission review, review procedures, auditor's responsibilities, responsibilities of leadership

## Introducere

Standardul de contabilitate care reglementează raportarea financiară interimară este IAS 34 „Raportare financiară interimară”, al cărui obiectiv principal este de a stabili conținutul minim al unor situații financiare interimare, principiile de recunoaștere și evaluare pentru situațiile financiare, complete sau condensate, întocmite pentru o perioadă interimară.

Scopul situațiilor financiare interimare este acela de a oferi utilizatorilor de informații financiar-contabile, în timp util, informații referitoare la performanțele entității, atât de necesare pentru elaborarea deciziilor în legătură cu exploatarea, finanțarea și investițiile legate de entitatea care întocmește astfel de situații. Situațiile financiare interimare mai pot oferi utilizatorilor și informații semnificative legate de direcțiile de evoluție a afacerii

respective și informații cu privire la caracterul sezonier al unor activități, informații care nu ar putea fi scoase în evidență prin conținutul situațiilor financiare anuale.

Cu alte cuvinte, obiectivul principal al raportărilor financiare interimare este de a oferi informații referitoare la performanțele întreprinderii în timp util și cu o anumită regularitate. În baza unor reglementări speciale, entităților care au întocmit situații financiare interimare li se cere revizuirea, în cadrul unor servicii de asigurare, a acestor situații financiare interimare de către un auditor independent al entității.

Misiunile de revizuire a situațiilor financiare interimare se execută având la bază standardul ISRE 2410 „Revizuirea situațiilor financiare interimare”.

## Scopul ISRE 2410

Scopul acestui standard este de a stabili reguli și de a oferi recomandări cu privire la responsabilitățile auditorului financiar inde-

pendent al entității, atunci când acesta își asumă o misiune de revizuire a situațiilor financiare interimare. Totodată, acest standard recomandă forma și conținutul raportului de revizuire. Deși auditorul nu realizează un audit, ci o misiune de revizuire, acest standard recomandă folosirea termenului de „auditor”, ca urmare a faptului că misiunea este realizată de un auditor financiar independent al entității.

Auditorul care se angajează să execute o misiune de revizuire a situațiilor financiare interimare trebuie să realizeze revizuirea conform acestui ISRE.

Într-o misiune de revizuire a situațiilor financiare interimare, auditorul trebuie să se conformeze cerințelor de etică profesională cu responsabilități în ceea ce privește: independența, integritatea, obiectivitatea, competența și diligența profesională, confidențialitatea, conduita profesională și standarde tehnice.

Auditorul trebuie să țină cont de elementele ce țin de controlul calității într-o misiune individuală, incluzând responsabilități în ceea ce privește calitatea misiunii, cerințe etice, acceptarea și continuarea relației cu clientul.

În cadrul unei misiuni de revizuire a situațiilor financiare interimare, auditorul trebuie să dea dovadă de scepticism profesional, să admită faptul că pot exista anumite circumstanțe în care situațiile financiare interimare să aibă nevoie de unele ajustări pentru a putea fi tratate, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară.

### Obiectivele misiunii de revizuire a situațiilor financiare interimare

Misiunea de revizuire a situațiilor financiare interimare are ca obiectiv să permită auditorului să exprime o concluzie prin care să se precizeze dacă, în urma revizuirii, a sesizat ceva care îl face să considere că situația financiară interimară nu este întocmită sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară.

Obiectivele misiunii de revizuire a situațiilor financiare interimare sunt diferite de obiectivele misiunii de audit, fiecare misiune este coordonată de standarde diferite, nivelurile de asigurare sunt diferite, dovezile oferite de un audit financiar sunt mult mai ample decât cele oferite de o misiune de revizuire, procedurile analitice folosite în cadrul misiunii de revizuire sunt asemănătoare cu cele folosite în cadrul misiunii de audit financiar. Aria de aplicabilitate a unei misiuni de revizuire a situațiilor financiare interimare este mult mai redusă decât cea a unei misiuni de audit financiar prin însuși faptul că misiunea de revizuire se referă la situații financiare interimare ca o componentă a celor anuale, finale. Prin urmare, o revizuire nu poate sesiza toate aspectele semnificative oferite de un audit financiar al situ-

țiilor financiare anuale.

Legătura dintre acumularea de probe și asigurarea obținută<sup>1</sup> este prezentată în tabelul de mai jos.

Principalele tehnici, procedee, folosite în misiunea de revizuire a situațiilor financiare interimare se bazează pe investigații (mai ales ale persoanelor responsabile cu întocmirea situațiilor financiare) și pe comparare.

Compararea, ca procedură analitică în cadrul unei misiuni de revizuire a situațiilor financiare interimare, se referă la câteva aspecte importante, relevante folosite în practică și anume:

- compararea situațiilor financiare interimare curente cu cele mai recente situații financiare interimare;
- compararea situațiilor financiare interimare curente cu situațiile financiare interimare ale aceleiași perioade interimare ale anului fiscal precedent;
- compararea situațiilor financiare interimare curente cu cele mai recente situații financiare anuale auditate;
- compararea situațiilor financiare interimare curente cu bugetele actuale și previzionate de entitate;
- compararea indicatorilor financiari fundamentali aferenți situațiilor financiare interimare curente cu cei ai entităților din același sector de activitate;

Misiune	Nivel de asigurare	Cantitatea de probe acumulate
Audit	Înalt	Considerabilă
Revizuire	Moderat	Semnificativă
Compilare	Nul	Minimă

1 Arens Loebbecke în lucrarea „Audit -o abordare integrată” editia a 8-a.

- compararea unor elemente din situațiile financiare interimare curente cu aceleași elemente din situațiile financiare interimare ale aceleași perioade din anul fiscal precedent (venituri din exploatare, cheltuieli din exploatare, costul mărfurilor vândute etc.).

Considerând chestionarea ca fiind cea mai importantă procedură din cadrul unei misiuni de revizuire a situațiilor financiare interimare, aş exemplificăm câteva teste pe care autorul amintit le consideră mai relevante (bineînţeles, pe baza raţionamentului profesional al auditorului care acceptă astfel de misiuni şi a situaţiei de fapt ele pot fi extinse):

- întocmirea de procese verbale ale întâlnirii cu persoanele din conducere privind lămurirea unor aspecte legate de:
- conformitatea situațiilor financiare interimare cu principiile general acceptate;
- consecvența principiilor și metodelor;
- abaterile de la aceste principii și metode;
- informații în legătură cu continuitatea activității;
- problemele dezbătute în cadrul consiliului de administrație și al adunării generale și modul de soluționare al acestora;
- identificarea unor elemente de fraudă și eroare în cadrul perioadei supusă revizuirii sau în cadrul unor perioade anterioare și modul de soluționare;
- întocmirea de chestionare pentru personalul din cadrul departamentului financiar contabil și din alte departamente cheie (aprovizionare, desfacere, producție) pentru a depista eventualele anomalii din aceste departa-

mente care ar putea avea o influență semnificativă asupra situațiilor financiare interimare și asupra respectării principiului de continuare a activității.

Nivelul de asigurare mediu dat de misiunea de revizuire a situațiilor financiare interimare este reliefat în practică și de controversele legate de limitările situațiilor financiare:

- având în vedere perioada limitată de raportare (3 luni), pot fi întâlnite erori, uneori chiar mari, în ceea ce privește repartizarea cheltuielilor de exploatare, în estimarea și repartizarea lor;
- în practica din țara noastră o altă controversă este legată de variațiile cursului de schimb. Un aspect care ar trebui semnalat este la compararea situațiilor financiare interimare la 31.03.2008 cu situațiile financiare ale exercițiului fiscal 2007. Chiar dacă acestea au fost auditate, conform legislației în vigoare la 31.12.2007, s-a făcut evaluarea creanțelor și datoriilor în valută la cursul de schimb de la acea dată, iar în cele interimare nu sunt evaluate la cursul de la sfârșitul perioadei interimare, volumul acestora nefiind reflectat la adevărata valoare;
- tot în practica din țara noastră trebuie ținut seama și de actualele variații ale ratelor dobânzilor, în cadrul procedurilor și testelor legate de compararea nivelului dobânzilor cu perioadele precedente;
- o altă controversă ar fi cea legată de compararea unor rezultate din situațiile financiare revizuite cu alte situații financiare din același sector de activitate. Dacă entitățile au specific de producție, informațiile ar putea fi nerelevante sau mincinoase

atâta timp cât nu se cunoaște metoda de scădere a stocurilor practică de entitatea respectivă (FIFO, LIFO, CMP);

- un alt aspect ce trebuie remarcat este și acela legat de compararea cheltuielilor cu impozitele, taxele și contribuțiile la asigurări sociale aferente salariilor, având în vedere cotele diferite din cadrul perioadelor interimare, mai ales în acest an fiscal;
- o altă controversă este legată de transferarea și recuperarea pierderilor din perioadele fiscale anterioare;
- controverse pot fi și în ceea ce privește costurile legate de concediile de odihnă ale salariaților, repartizarea cheltuielilor de publicitate și bineînțeles că practica poate identifica multe alte controverse.

În literatura de specialitate se remarcă sprijinul adus de organismele de reglementare din Statele Unite ale Americii și Marea Britanie pentru lămurirea acestor controverse.

Aceste organisme au dezvoltat două direcții principale în ceea ce privește situațiile financiare interimare și anume:

- o direcție integrată
- o direcție discretă (distinctă).

„Adepii direcției integrate susțin că o recunoaștere unică a cheltuielilor este necesară pentru a evita crearea unor eventuale fluctuații înșelătoare, în cazul rezultatelor reportate de la o perioadă la alta. Utilizarea direcției integrate conduce la rezultate interimare concretizate în indicatori ai rezultatelor anuale, fiind astfel utilizați în scopuri predictive sau de estimare. Pe de altă parte, adepii direcției discrete (distincte) susțin

că uniformizarea rezultatelor interimare în scopuri estimative are efecte nedorite. De exemplu, un punct de cotitură în tendința unui rezultat manifestat de-a lungul anului, poate fi ascuns”.<sup>2</sup>

### Acceptarea termenilor misiunii de revizuire

Auditorul și clientul trebuie să cadă de acord asupra termenilor misiunii de revizuire care, de obicei, sunt consemnați în scrisoarea de angajament. Conform standardului, termenii se referă la următoarele aspecte (paragraful 11 din ISRE 2410):

- Obiectivul revizuirii informațiilor financiare interimare;
- Aria de aplicabilitate a revizuirii;
- Responsabilitatea conducerii cu privire la informațiile financiare interimare;
- Responsabilitatea conducerii cu privire la stabilirea și menținerea controlului intern relevant pentru întocmirea informațiilor financiare interimare;
- Responsabilitatea conducerii cu privire la furnizarea la cererea auditorului a tuturor situațiilor financiare și a informațiilor colaterale;
- Acceptul conducerii de a furniza auditorului declarații în scris în care să susțină declarațiile date verbal pe parcursul revizuirii, precum și declarațiile ce există în mod implicit în înregistrările entității;
- Forma și conținutul preliminar al raportului ce urmează a fi întocmit, inclusiv identitatea destinatarului raportului;

- Acceptul conducerii ca, atunci când un document conținând situații financiare interimare indică faptul că informațiile interimare au fost revizuite de auditorul entității, raportul de revizuire să fie inclus în document.

### Proceduri privind revizuirea situațiilor financiare interimare

Pentru a putea planifica și duce la bun sfârșit misiunea de revizuire, auditorul trebuie să înțeleagă entitatea, mediul ei, controlul intern al acesteia, în măsura în care are legătură cu situațiile financiare interimare. Procedurile efectuate în principal includ următoarele:

- dacă situațiile financiare anuale au mai fost auditate fie în anii precedenți, fie au mai fost efectuate și alte misiuni de revizuire a altor situații financiare interimare, auditorul va citi documentația referitoare la aceste misiuni pentru a identifica aspecte care să poată afecta situațiile financiare interimare curente;
- studierea situațiilor financiare anuale cele mai recente și a celor interimare anterioare care ar suporta comparație;
- obținerea de la conducere de informații cu privire la schimbările intervenite în activitatea entității;
- analizarea rezultatelor obținute din procedurile de auditare ale situațiilor financiare ale anului precedent și curent;
- obținerea de la conducere de informații în legătură cu faptul că situațiile financiare interimare ar fi denaturate semnificativ ca rezultat al fraudei;

- obținerea de probe care să indice dacă situațiile financiare interimare sunt în conformitate sau nu cu registrele contabile prin compararea acestora cu registrul jurnal sau cu alte registre ținute în contabilitatea entității, cerute de reglementările contabile în vigoare;
- obținerea de probe din care să rezulte dacă sunt evenimente sau condiții care ar pune la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea;
- obținerea de informații de la conducerea entității despre controlul intern, dacă au avut loc schimbări semnificative în cadrul controlului intern și efectul pe care ar putea
- să-l aibă asupra situațiilor financiare interimare;
- analizarea rezultatelor acțiunilor auditului intern efectuat în perioada supusă revizuirii, cât și a acțiunilor ulterioare întreprinse de conducere în acest sens;
- analizarea naturii denaturărilor semnificative ale anilor precedenți corectate în situațiile financiare interimare revizuite;
- obținerea de probe privind tranzacțiile cu părțile afiliate, dacă acestea au fost contabilizate în mod corect și sunt menționate în situațiile financiare interimare;
- obținerea de probe în legătură cu schimbările semnificative ale datoriei contingente sau ale litigiilor;
- obținerea de probe în legătură cu tranzacțiile semnificative care au avut loc în ultimele zile ale perioadei interimare și în primele zile din perioada interimară următoare;

<sup>2</sup> Ghid pentru înțelegerea și aplicarea IAS 34, Editura CECCAR, București 2004..

- analizarea indicatorilor comparativ cu situațiile financiare interimare anterioare pentru a analiza tendințele;
- compararea indicilor și al indicatorilor perioadei interimare curente cu cei ai entităților din același sector de activitate.

În cadrul unei misiuni de revizuire a situațiilor financiare interimare, spre deosebire de misiunea de audit a situațiilor financiare anuale, nu sunt incluse proceduri cum ar fi:

- teste privind înțelegerea controlului intern;
- teste specifice verificării soldurilor;
- teste ale mecanismelor de control;
- proceduri privind confirmările externe;
- proceduri legate de inventarierea patrimoniului etc.

### Declarațiile conducerii

Auditorul trebuie să obțină declarații în scris ale conducerii prin care să se susțină în principal următoarele aspecte :

- Că situația financiară interimară la care s-a făcut referire a fost întocmită și prezentată în conformitate cu cadrul de raportare financiară cerut; .
- Au fost puse la dispoziție toate registrele de contabilitate și documentația aferentă, și toate minutele ședințelor acționarilor și ale consiliului de administrație;
- Nu există tranzacții semnificative care nu au fost înregistrate corespunzător în registrele contabile pe baza cărora s-au întocmit situațiile financiare interimare.
- Nu au fost identificate neconformități, existente sau posibile, cu prevederile legale sau cu reglementările, care ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare interimare.
- Conducerea își asumă responsabilitatea privitoare la conceperea și implementarea sistemului de control intern în vederea prevenirii și detectării fraudei și erorii.
- Au fost prezentate toate faptele semnificative cu privire la fraudele cunoscute sau suspectate care pot să fie afectat entitatea.
- Au fost prezentate rezultatele evaluărilor asupra riscului ca situațiile financiare interimare să conțină denaturări semnificative datorate fraudei.
- Considerarea că denaturările necorectate , luate atât individual, cât și agregate, nu au avut efecte semnificative asupra situației interimare luate în ansamblu.
- Situațiile furnizate privitoare la identificarea părților afiliate sunt complete.
- Următoarele informații au fost înregistrate și, când a fost cazul, au fost prezentate adecvat în cadrul situației interimare:
  - Tranzacțiile cu părți afiliate, incluzând aici vânzările, achizițiile, împrumuturile ram-bursabile, transferurile, contractele și garanțiile de leasing, precum și sumele primite de la părțile afiliate sau achitate către acestea;
  - Garanțiile, fie în scris sau oral, de către entitate care este răspunzătoare; și
  - Contractele și opțiunile de răscumpărare a activelor vândute anterior .
- Prezentarea informațiilor cu privire la măsurarea valorii juste a activelor și datoriilor sunt în conformitate cu cadrul de raportare financiară interimară cerut.
- Nu se are în vedere niciun plan sau intenție care ar putea afecta în mod semnificativ valoarea sau clasificarea datoriilor reflectate în situațiile financiare interimare.
- Nu se are în vedere niciun plan de a abandona anumite categorii de produse sau alte planuri ori intenții care să poată duce la stocuri învechite sau excesive și nici un stoc nu este evaluat la o valoare mai mare decât valoarea realizabilă.
- Entitatea are documente justificative pentru toate bunurile ei, neexistând bunuri puse drept garanție sau ipotecate.
- S-au înregistrat și prezentat, după caz, toate obligațiile, atât cele actuale, cât și cele contingente.
- S-a luat notă de faptul că auditorul va efectua o misiune de revizuire a situațiilor financiare interimare;
- Nu s-au înregistrat evenimente ulterioare întocmirii situațiilor financiare interimare de la data întocmirii acestora și până la data scrisorii cu declarațiile conducerii.

### Comunicarea

Dacă pe parcursul desfășurării misiunii de revizuire a situațiilor financiare interimare auditorul sesizează un aspect care îl face să considere că este necesară o modificare substanțială a situațiilor financiare interimare, pentru ca acestea să poată fi întocmite sub toate aspectele în conformitate cu cadrul apli-

cabil de raportare financiară, acesta trebuie să comunice cât mai curând posibil nivelului de conducere adecvat. Dacă auditorul consideră că nu s-a răspuns în timp util și adecvat, trebuie să-i informeze mai departe pe cei însărcinați cu guvernarea.

Dacă auditorul consideră că răspunsul nu este dat în decursul unei perioade de timp rezonabile și adecvat trebuie să ia în considerare următoarele aspecte:

- modificarea raportului,
- posibilitatea de a se retrage din misiune,
- posibilitatea de a-și da demisia din misiunea de a audita situațiile financiare anuale.

Aspectele pe care auditorul le consideră relevante pentru guvernarea care reies din activitatea de revizuire a situațiilor financiare interimare trebuie să le comunice acesteia.

### Raportarea naturii, întinderii și rezultatele misiunii de revizuire a situațiilor financiare interimare

Auditorul trebuie să întocmească un raport scris care să conțină următoarele<sup>3</sup>:

- un titlu adecvat;
- un destinatar, după cum este cerut de circumstanțele misiunii;
- identificarea situațiilor financiare interimare revizuite, care să includă identificarea titlului fiecărui situații cuprinse în setul complet sau condensat de situații financiare, precum și data și

perioada cuprinsă de situațiile financiare interimare;

- dacă situațiile financiare interimare cuprind un set complet de situații financiare cu scop general, întocmit în conformitate cu un cadru de raportare financiară conceput pentru a oferi o imagine fidelă, o declarație conform căreia conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea adecvată a situațiilor financiare interimare în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară;
- în alte circumstanțe, o declarație conform căreia conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare interimare în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară;
- o declarație prin care auditorul este responsabil pentru exprimarea unei concluzii asupra situațiilor financiare interimare bazată pe revizuirea efectuată;
- o declarație conform căreia revizuirea situației financiare interimare a fost efectuată în conformitate cu ISRE 2410 „Revizuirea situațiilor financiare interimare efectuată de un auditor independent al entității” și o declarație conform căreia o astfel de revizuire constă în efectuarea de investigații, în special asupra acelor persoane responsabile de situațiile financiar-contabile, precum și în aplicarea de proceduri analitice și în alte proceduri de revizuire;
- o declarație conform căreia o revizuire are o arie de aplicabilitate semnificativ mai redusă decât cea a unui audit efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și, de

aceea, nu îi permite auditorului să obțină asigurarea că va putea sesiza toate aspectele semnificative ce ar putea fi identificate în cadrul unui audit și, în consecință, el nu va putea exprima o opinie de audit;

- dacă situația financiară interimară cuprinde un set complet de situații financiare cu scop general, întocmit în conformitate cu un cadru de raportare financiară conceput pentru a oferi o imagine fidelă, o concluzie privitoare la faptul dacă auditorul a sesizat aspecte care îl fac să afirme că situațiile financiare interimare nu oferă o imagine fidelă sau nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară (inclusiv o referire la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară când cadrul de raportare folosit nu îl constituie Standardele Internaționale de Raportare Financiară );
- în alte circumstanțe, o concluzie privitoare la faptul că situația financiară interimară nu este întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară ( incluzând o referire la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară când cadrul de raportare financiară folosit nu este Standardele Internaționale de Raportare Financiară );
- data raportului;
- locația în țară sau jurisdicția unde auditorul își desfășoară activitatea;
- semnătura auditorului.

În cadrul unei misiuni de revizuire

3 ISRE 2410 „Revizuirea situațiilor financiare interimare”.

a situațiilor financiare interimare pot să apară următoarele situații de exprimare a unei alte opinii și anume:

- auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară când a sesizat un aspect care îl face să creadă că este necesară o modificare semnificativă a situațiilor financiare interimare pentru ca acestea să fie întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară;
- auditorul se află în incapacitate de a finaliza revizuirea, el trebuie să comunice în scris membrilor de la nivelul de conducere adecvat și celor însărcinați cu guvernarea motivul pentru care revizuirea nu poate fi finalizată și să analizeze dacă este adecvat să întocmească un raport.

### Concluzii

Principalele concluzii care se desprind din analiza misiunii de revizuire a situațiilor financiare interimare sunt:

- documentația întocmită de auditor în cadrul misiunii de revizuire a situațiilor financiare interimare trebuie să fie suficientă și adecvată pentru a furniza o bază pentru concluzia auditorului, cât și pentru a furniza probe care să ateste că revizuirea s-a realizat în conformitate cu ISRE 2410, cu cererile privind legislația și cu cerințele legale și de reglementare care sunt aplicabile;
- spre deosebire de misiunea de audit, care furnizează o bază pentru exprimarea unei opinii cu privire la faptul că situațiile financiare oferă o imagine fidelă sau sunt prezentate în mod

fidel, sub toate aspectele semnificative, misiunea de revizuire a situațiilor financiare interimare nu oferă această bază;

- o revizuire nu furnizează toate dovezile cerute de un audit, ea poate aduce în atenția auditorului aspecte semnificative care pot afecta informațiile financiare interimare;
- o revizuire constă în realizarea de investigații în mod special în ceea ce privește persoanele responsabile de aspectele financiare sau contabile ale entității;
- termenii acceptați ai misiunii sunt de obicei consemnați într-o scrisoare de misiune, servind astfel la evitarea neînțelegerilor privind natura misiunii, obiectivul și aria de aplicabilitate a revizurii, responsabilitățile conducerii, responsabilitățile auditorului, asigurarea obținută, natura și forma raportului;
- nivelul de asigurare obținut pe baza investigațiilor, a procedurilor analitice realizate sau a altor proceduri de revizuire este

unul moderat pentru concluzia exprimată privind informațiile conținute în situațiile financiare interimare;

- procedurile principale utilizate în misiunea de revizuire a situațiilor financiare interimare sunt bazate pe investigare și comparare;
- dacă din misiunea de revizuire a situațiilor financiare interimare lipsesc proceduri, cum ar fi:
  - teste privind înțelegerea controlului intern;
  - teste specifice verificării soldurilor;
  - teste ale mecanismelor de control;
  - proceduri privind confirmările externe;
  - proceduri legate de inventarierea patrimoniului etc.

Limitările generate de situațiile financiare interimare au generat controverse în legătura cu misiunea de revizuire a situațiilor financiare interimare.

### Bibliografie

- Arens A. și colectivul, *Audit. O abordare integrată*, Ed. ARC, Ediția a 8-a Chișinău, 2000
- Boulescu M., *Auditul financiar*, Editura Economică, București, 2003.
- Dănescu T., *Audit financiar, convergențe între teorie și practică*, Editura Irecson, București, 2007
- Dobroțeanu L. și Dobroțeanu C. L., *Audit. Concepte și practici. Abordare națională și internațională*, Editura Economică, București, 2002
- Mihăilescu I. și Chilarez D., *Sisteme comparate de impozite și taxe*, Editura Independența Economică, Pitești, 2002
- Morariu A., Suci G., Stoian F. *Audit intern și guvernarea corporativă*, Editura Universitară, București, 2008
- Stoian A., Țurlea E., *Auditul financiar contabil*, Editura Economică, București, 2001
- Camera Auditorilor Financieri din România, *Audit financiar 2006. Standarde, Codul Etic*, Editura Irecson, București, 2007
- I.A.S.B., *Standardele Internaționale de Contabilitate*, 2006
- CECCAR, *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea IAS 34*, Editura CECCAR, București, 2004



# Azi, IFRS News



**Monica BIZON**

Revista presei străine continuă cu prezentarea publicațiilor aferente lunilor aprilie - iunie, ca urmare a consultării paginii electronice a companiei Pricewaterhouse-Coopers ([www.pwc.com/IFRS News](http://www.pwc.com/IFRS News)).

Sursa electronică indicată surprinde cu regularitate mensuală evoluțiile înregistrate în domeniul Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), publicate de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), dar și actualizări cu privire la stadiul adoptării IFRS în spațiul comunitar. Referitor la aplicabilitatea standardelor internaționale, în România se aplică IFRS aprobate de Uniunea Europeană, traduse și publicate în limba română. Astfel de prevederi referitoare la entitățile care aplică IFRS și situațiile financiare întocmite conform IFRS sunt cuprinse în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1121/2006 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. Comisia Europeană aprobă IFRS care se utilizează în Europa în baza Regulamentului (CE) 1606/2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate, care se aplică direct statelor membre.

Pe pagina electronică se mai pot regăsi, totodată, expuneri de proiecte de standarde internaționale adresate tuturor părților interesate în scopul consultării publice, potrivit procedurilor specifice; analize, studii de impact elaborate de diferite organisme în domeniu, interpretări și opinii cu privire la aplicarea în practică a anumitor prevederi din standarde, precum și constatări referitoare la aplicarea în practica entităților a tratamentelor cuprinse în standardele internaționale de contabilitate.

Cele mai interesante subiecte, care pot fi regăsite pe pagina electronică a companiei PwC, corespunzător trimestrului al doilea al anului 2008, sunt prezentate în cele ce urmează:

Drd. expert, Ministerul Economiei și Finanțelor, email: [monica.bizon@mfinante.ro](mailto:monica.bizon@mfinante.ro).

- ◆ Reflecții cu privire la standardul revizuit de IASB în luna ianuarie a acestui an, respectiv IFRS 3 „Combinări de întreprinderi”.

Răspunsurile la întrebări și explicațiile cu privire la principalele dificultăți care apar ca urmare a aplicării standardului revizuit aparțin lui *Philippe Danjou*, membru în Consiliul IASB.

În etapa de solicitare de comentarii cu privire la expunerea de amendamente propuse a fi aduse prin revizuirea IFRS 3 s-au primit critici referitoare la o gamă largă de aspecte.

Aceste comentarii defavorabile s-au referit, în special, la problema creșterii utilizării valorii juste și la adoptarea modelului de „entitate economică” cu ocazia întocmirii situațiilor financiare consolidate. În plus, cu toate că una din preocupările organismului internațional IASB în ultimii 15 ani a constat în reducerea numărului de opțiuni în ceea ce privește tratamentele contabile disponibile, în cadrul **IFRS 3 revizuit s-a introdus o nouă opțiune cu implicații majore și anume metoda „full goodwill”** (evaluarea la valoarea justă a intereselor de participare care nu conferă control).

Philippe Danjou a amintit de existența *Memorandumului de Înțelegere* încheiat între cele două organisme, respectiv IASB și organismul omolog american, FASB (*Consiliul pentru Standarde Financiare și Contabile*) și a precizat că revizuirile de standarde din domeniul consolidării (IFRS 3 și IAS 27 emise de IASB, respectiv standardele FAS 141 și FAS 160 emise de FASB) s-au realizat și în baza acestuia. Adoptarea de noi standarde în paralel de către cele două organisme demonstrează că programul de convergență nu este unul unilateral, ci se creează oportunități, în sensul formulării

unor poziții comune de către cele două înalte organisme de normalizare existente la nivel mondial.

În ceea ce privește metoda „*full goodwill*”, care ar putea fi descrisă mult mai corect ca reprezentând „evaluarea la valoarea justă a intereselor de participare care nu conferă control”, aceasta are caracter opțional potrivit IFRS și este obligatorie în contextul standardelor americane US GAAP. Philippe Danjou precizează că „s-a ajuns la această soluție de compromis deoarece a fost imposibil să se obțină un acord majoritar în cadrul IASB”.

Noul IFRS 3 este primul standard internațional care dă permisiunea unei evaluări comune cu privire la una din componentele cheie ale raportării financiare și anume contabilitatea achizițiilor și a cedărilor.

Philippe Danjou exemplifică: „Astfel, ca urmare a noilor prevederi, dacă două companii (o firmă americană și una europeană) concurează pentru dobândirea aceluiași obiectiv, niciuna dintre cele două companii licitante nu va putea obține nici un avantaj din cadrul general contabil aplicat.”

În ceea ce privește **creșterea transparenței tranzacțiilor**, noile prevederi pot conduce, în unele cazuri, la creșterea volatilității rezultatului și a capitalurilor proprii, ca urmare a utilizării extinse a valorii juste.

Totuși, obligația de a recunoaște în contul de profit și pierdere a costurilor de tranzacționare (acestea nu mai sunt incluse în fondul comercial), precum și reevaluarea oricăror interese deținute anterior obținerii controlului conduc la creșterea transparenței și dau companiilor următoarele posibilități:

- Să justifice mai bine fondul comercial rezidual;
- Să furnizeze prezentări de informații cu privire la costurile de tranzacționare și la câștigurile nerealizate aferente achizițiilor și cedărilor.

### *Cum facilitează noul IFRS 3 managementul achizițiilor*

Philippe Danjou consideră că „abordarea *entității economice* este foarte utilă pentru analizele financiare, de exemplu, datorită tratamentului intereselor de participare care nu conferă control.”

Deciziile de achiziție și de cedare nu trebuie să aibă la bază considerații de natură contabilă. Cu toate acestea, implicațiile IFRS 3 revizuit asupra rezultatului și a capitalurilor proprii sunt de așa manieră încât impactul asupra situațiilor financiare, a condițiilor de tranzacționare va putea fi anticipat și simulat astfel încât să se evite surprizele nedorite.

### *Stadiul aprobării IFRS 3 revizuit în Uniunea Europeană*

Sub aspectul procesului de adoptare spre utilizare de către entitățile din cadrul Uniunii Europene, IFRS 3 „Combinări de întreprinderi”, emis de IASB în data de 10 ianuarie 2008, se așteaptă să obțină avizul de aprobare emis de Grupul European Consultativ în Domeniul Raportării Financiare (EFRAG) în cursul celui de-al treilea trimestru al anului 2008.

După avizul EFRAG, se așteaptă să fie votat în comitetul specializat din cadrul Comisiei Europene, iar aprobarea se preconizează a avea loc în primul trimestru al anului 2009.

- ◆ **IASB a emis în data de 22 mai 2008 amendamente la standardele IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară” și IAS 27 „Situațiile financiare consolidate și individuale”. Amendamentele se referă la costul investiției într-o filială, entitate controlată în comun sau într-o întreprindere asociată.**

Se așteaptă ca aceste amendamente să conducă la simplificarea modului de întocmire a situațiilor financiare individuale cu ocazia adoptării pentru prima dată a IFRS. Experții PwC precizează că amendamentele vor aduce trei schimbări majore, și anume:

- Cu ocazia trecerii la IFRS, costul unei filiale, al unei entități controlate în comun sau al unei întreprinderi asociate se determină fie potrivit prevederilor IAS 27, fie ca un cost amortizat;
- Dividendele aferente unei filiale, entități controlate în comun sau unei întreprinderi asociate sunt recunoscute la venituri. În consecință, nu se mai face distincție între dividendele pre- și post-achiziție; și
- Costul investiției unei noi societăți-mamă în cadrul grupului este evaluat la valoarea contabilă a părții deținute de aceasta în capital, așa cum arată situațiile financiare individuale ale societății-mamă anterioare.

### *Scutire nouă în cadrul IFRS 1*

Noua scutire adusă în urma amendamentelor publicate facilitează trecerea la IFRS și prezintă utilitate pentru investițiile într-o filială, entitate controlată în comun sau într-o întreprindere asociată.

Scutirea poate fi utilizată în cazul în care aceste investiții sunt contabilizate la cost în situațiile financiare individuale.

Astfel, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS poate utiliza în scopul acestei contabilizări, fie costul determinat potrivit IAS 27, fie un cost amortizat.

Scutirea se aplică pentru fiecare investiție și este valabilă pentru toate investițiile contabilizate la cost în situațiile financiare individuale. În cazul în care utilizează această scutire, entitățile trebuie să aibă în vedere faptul că se cer prezentări suplimentare de informații.

În consecință, *din punct de vedere practic*, utilizarea acestei opțiuni scutește o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS:

- De la a evalua investiția la valoarea justă de la data achiziției acelei investiții;
- Entitatea nu mai este nevoită să se întoarcă la data achiziției investiției și să recunoască un venit din investiție numai în măsura în care entitatea a beneficiat de distribuiri din profiturile post-achiziție;
- Entitatea nu mai este obligată să recunoască acele distribuiri primite și care nu corespund profiturilor post-achiziție, ca o reducere a costului investiției.

### *Amendamente referitoare la dividende*

Ca urmare a amendamentelor aduse, dividendele aferente unei filiale, entități controlate în comun sau unei întreprinderi asociate sunt recunoscute la venituri în situațiile financiare individuale ale societății-mamă.

Anterior, tratamentul contabil al dividendelor avea la bază definiția metodei costului din IAS 27. Astfel, conform tratamentului contabil anterior, dividendele aferente profiturilor post-achiziție erau recunoscute la venituri; dividendele care nu corespundeau profiturilor post-achiziție erau contabilizate ca reduceri din costul investiției.

În consecință, *din punct de vedere practic*, amendamentele elimină cerința de a face distincție între profiturile post și pre-achiziție. Aceasta determină simplificări în contabilitate și în înregistrările contabile atât pentru cei care aplică deja IFRS, cât și pentru entitățile care adoptă IFRS pentru prima dată.

### *Data intrării în vigoare a amendamentelor*

Noua scutire din IFRS 1 se aplică pentru perioadele cu începere la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date, fiind încurajată aplicarea înainte de această dată.

Amendamentul referitor la dividende se aplică prospectiv începând cu 1 ianuarie 2009, fiind de asemenea încurajată aplicarea înainte de această dată. Dacă o entitate aplică aceste amendamente anterior datei de 1 ianuarie 2009, atunci va trebui să aplice și toate celelalte amendamente corespunzătoare din IAS 18, IAS 21 și IAS 36.

### *Stadiul aprobării în Uniunea Europeană a amendamentelor aduse standardelor IFRS 1 și IAS 27*

Sub aspectul procesului de adoptare spre utilizare de către entitățile din cadrul Uniunii Europene, *Amendamentele la IFRS 1 și IAS 27* emise de IASB în data de 22 mai

2008, se aștepta să se obțină avizul de aprobare emis de Grupul European Consultativ în Domeniul Raportării Financiare (EFRAG) în cursul lunii iulie a acestui an. După avizul EFRAG, se așteaptă să fie votat în comitetul specializat din cadrul Comisiei Europene, iar aprobarea se preconizează a avea loc în primul trimestru al anului 2009.

◆ **Un alt document publicat de IASB în 22 mai 2008 și care se așteaptă a fi aprobat de Comisia Europeană în primul trimestru al anului 2009 se referă la „Îmbunătățiri aduse IFRS”.**

Pagina electronică consultată conține în luna iunie un supliment dedicat în mod special prezentării modificărilor cheie aduse de documentul IASB, precum și a implicațiilor practice ale acestora și a datei de intrare în vigoare.

Suplimentul lunii iunie cuprinde un tabel prin care se prezintă principalele amendamente aduse standardelor IFRS 5, IAS 16, IAS 23, IAS 27, IAS 28, IAS 29, IAS 31, IAS 36, IAS 38, IAS 40, IAS 41, IAS 19, IAS 20, IAS 39 și IAS 1.

Specialiștii PwC **David Schmid** și **Avni Mashru** apreciază că „dintre amendamentele aduse standardelor, cele care vor prezenta un interes deosebit pentru cititori vor fi cele referitoare la standardele IFRS 5, IAS 19, IAS 38 și IAS 39”.

Sub aspectul intrării în vigoare, acele amendamente care vor avea un impact semnificativ pentru entități intră în vigoare în perioadele cu începere la data de 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Toate celelalte amendamente vor intra în vigoare la data de 1 ianua-

rie 2009 sau ulterior acestei date, fiind permisă aplicarea anterior acestei date. Specialiștii precizează că „nu toate amendamentele vor solicita aplicare retrospectivă, astfel că un număr mare de amendamente vor presupune o aplicare prospectivă a prevederilor”.

- ◆ **Un subiect căruia i se acordă o importanță deosebită în cadrul publicațiilor aferente lunilor aprilie și mai se referă la „Reducerea complexității în raportarea instrumentelor financiare”, un document publicat de IASB în martie 2008, în vederea consultării publice.**

Acest document reprezintă un prim pas spre emiterea unui nou standard pentru raportarea instrumentelor financiare. Se anticipează că noul standard în acest domeniu va fi unul bazat, într-o măsură mai mare, pe principii și va cuprinde cerințe de o complexitate redusă, comparativ cu cele existente în prezent în standardul IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”.

Documentul supus dezbaterii publice face parte din *Memorandumul de Înțelegere* dintre IASB și FASB și își propune să identifice principalele cauze ale complexității care apare cu ocazia raportării instrumentelor financiare.

De asemenea, documentul propune soluții pe termen mediu și lung cu privire la îmbunătățirea raportării financiare pentru instrumentele financiare.

De exemplu, o potențială soluție pe termen lung în acest scop ar fi ca toate instrumentele financiare să fie evaluate prin utilizarea unei caracteristici unice, respectiv prin utilizarea valorii juste. Se presupune

că o evaluare unitară a instrumentelor financiare ar face ca informațiile incluse în raportare să fie mai ușor de înțeles, iar comparabilitatea să fie avantajată.

Documentul IASB susține ideea că valoarea justă este singura valoare care este adecvată în cazul tuturor tipurilor de instrumente financiare, iar utilizarea unitară a acestora ar putea reduce complexitatea care există în prezent în legătură cu evaluarea acestor instrumente.

- ◆ **Un alt document care poate fi regăsit pe pagina Pwc este situația care reflectă proiectele curente și viitoare ale IASB și IFRIC în ceea ce privește publicarea de standarde și interpretări, precum și situația aprobării acestora în Uniunea Europeană, un instrument deosebit de util care prezintă etapa procedurală în care se află fiecare standard din punctul de vedere al posibilității de utilizare în Uniunea Europeană (etapa avizării în cadrul grupului consultativ al Comisiei Europene – EFRAG, etapa votării în cadrul Comitetului de Reglementare în Domeniul Contabilității și previziuni cu privire la data de aprobare).**

Datele cu privire la momentul aprobării reprezintă estimări și sunt orientative, având în vedere că procesul de aprobare a standardelor în Uniunea Europeană implică numeroase stadii și, la fiecare stadiu, toate aspectele sunt analizate cu mare atenție de către experți și de membri ai grupurilor și comitetelor de analiză și aprobare.

Pentru standardele aprobate în Uniunea Europeană, tabelul conține și data publicării acestora în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene.

Din punct de vedere legal, standardele sunt aprobate prin regulamentele ale Comisiei Europene, care intră în vigoare în 3 zile de la data publicării acestora în Jurnalul Oficial.

Prezentăm în continuare lista standardelor și interpretărilor emise de organismele internaționale IASB, respectiv IFRIC, care **nu sunt aprobate la această dată la nivelul Uniunii Europene.**

Pe lângă aceste noi standarde și interpretări, organismele internaționale au emis *amendamente la standardele existente*, respectiv amendamente la IAS 23, IAS 1, IAS 27, IFRS 2 și IAS 32, care se așteaptă a fi, de asemenea, aprobate la nivelul Uniunii Europene în perioada următoare.

Standarde/Interpretări	Data la care se așteaptă a fi aprobat(ă) la nivelul UE (estimare)
IFRS 3 (revizuit) Combinări de întreprinderi (emis în 10 ianuarie 2008)	Trim. I 2009
IFRIC 12 Contracte de concesiune a serviciilor (emisă în 30 noiembrie 2006)	Până la sfârșitul anului 2008
IFRIC 13 Programe de loialitate a clienților (emisă în 28 iunie 2007)	Până la sfârșitul anului 2008
IFRIC 14 IAS 19 - Limita unui activ privind beneficiul determinat, cerințele minime de finanțare și interacțiunea lor (emisă în 5 iulie 2007)	Până la sfârșitul anului 2008

# Auditorul transfrontalier: profesionalism și independență

## ATELIERUL III

### Guvernanța corporativă și organismele de supraveghere publică

Moderatori: **Janin AUDAS**, *președinte CATC*

**Brigitte GUILLEBERT**, *director delegat*

CNCC

#### Comitetul de audit – în perspectiva directivelor europene

**Janin AUDAS**,  
*președinte CATC, Franța*

Vă voi prezenta rapid fundamentele Comitetului de Audit, așa cum a fost prevăzut de către directiva europeană.

În paragraful 24 din preambulul Directivei 2006/43 a CE se prevede că existența comitetelor de audit și a sistemelor eficiente de control intern contribuie la minimizarea riscurilor financiare, operaționale sau de neconformitate și asigură creșterea calității informației financiare. Deci, printre altele, obiectivul comitetului de audit este acela de a spori calitatea informației financiare a întreprinderilor. Această dis-

poziție a apărut ca urmare a recomandărilor Comisiei Europene din 15 februarie 2005. Directiva europeană prevede constituirea comitetelor de audit pentru entitățile de interes public. Vă reamintesc ce înseamnă entități publice în sensul directivei europene: emitenții de valori mobiliare cotate pe piața reglementată, societățile de creditare și companiile de asigurări, ca și orice altă entitate stabilită de statele membre datorită caracterului lor semnificativ, în funcție de natura activităților lor, a mărimii lor sau a numărului de angajați.

Articolul 41 al directivei europene definește caracteristicile comitetului de audit, ale cărui competențe depășesc simpla examinare a conturilor.

Componența comitetului de audit este determinată de fiecare stat membru în ceea ce privește exis-

tența membrilor ne-executivi în organele de administrare, respectiv de supraveghere, precum și numirea acestora de către adunarea generală. Cu toate acestea, directiva subliniază că trebuie să existe cel puțin un membru independent care să aibă competențe în materie de contabilitate sau audit.

Rolul comitetului de audit constă în monitorizarea procesului de elaborare a informației financiare, a eficienței sistemelor de control intern, de audit intern și, în cazul în care este nevoie, monitorizarea gestiunii riscurilor societății. De asemenea, comitetul de audit are un rol major în ceea ce privește auditul statutar prin faptul că examinează și monitorizează independența auditorului statutar sau a cabinetului de audit, mai ales atunci când acesta prestează în favoarea companiei și alte servicii în paralel cu cele de audit.

Comitetul de audit emite recomandări pentru numirea auditorului statutar. Examinează raportul auditorului asupra aspectelor esențiale verificate, în special în ceea ce privește deficiențele semnificative ale controlului intern și efectele acestora asupra raportărilor financiare.

Articolul 39 conține prevederi referitoare la aplicarea și excepțiile posibile. În principiu, prevederile directivei se aplică tuturor emitenților de valori mobiliare admise la negociere pe o piață reglementată. Pentru celelalte entități de interes public, statelor membre le revine alegerea de a aplica sau nu aceste dispoziții speciale, în special în ceea ce privește comitetele de audit. În Franța, directiva europeană se află în curs de transpunere în legislația națională, iar în România, prin proiectul de lege, se dorește ca toate entitățile de interes public să aibă un comitet de audit.

*Care sunt caracteristicile comitetului de audit?* De remarcat că responsa-

bilitatea membrilor comitetului de audit nu se substituie celei care-i revine organului de administrare, de gestionare a supravegherii întreprinderii. Comitetul de audit nu ia decizii; rolul său este acela de a informa consiliul de administrație. Este garantul unei raportări financiare fidele. Este un mijloc de a realiza un control mai bun al managementului și de a restabili echilibrul puterilor în sânul societății.

În ceea ce privește relațiile dintre comitetul de audit și auditorul statutar, articolul 23 al directivei europene indică: „Regulile confidențialității și secretului profesional aplicabil auditorilor statutari sau cabinetelor de audit nu trebuie să fie obstacol în aplicarea prezentei directive.”

Principiile guvernanței corporative privitoare la comitetul de audit trebuie să facă referință la următoarele teme: misiunile comitetului de audit, componența și funcționarea sa. Institutul Francez al Administratorilor a emis 100 de recomandări privind funcționarea comitetelor de audit și principiile acestora. Suntem, deci, în momentul actual, într-o etapă de creare a reglementărilor, în special a celor referitoare la comitetele de audit. În Franța, a fost realizat un studiu asupra modului în care marile companii franceze au operaționalizat comitetul de audit. Studiul francez întreprins a relevat câteva aspecte importante care vizează activitatea comitetului de audit, expuse în continuare.

Comitetul de audit joacă un rol major în monitorizarea procesului de închidere anuală a conturilor, dar mai ales a închiderilor intermediare, adică a raportărilor financiare semestriale și trimestriale, pentru entitățile care au obligația publicării de rapoarte intermediare.

Coordonatele specifice utilizate de comitetele de audit în ceea ce privește monitorizarea informației financiare care face obiectul unui raport adresat consiliului de administrație sunt: schimbarea metodelor contabile, definirea perimetrului de consolidare, tratamentul operațiunilor semnificative pentru entitate, situația îndatorării, examinarea litigiilor și a angajamentelor din afara bilanțului, estimările testelor privind pierderile de valoare, relevanța informațiilor financiare și concordanța cu regulile stabilite.

În materie de funcționare, pentru misiunile în caz de criză, comitetele de audit trebuie să se întâlnească cu interlocutori cheie ai direcției financiare, înainte de a face orice comunicare financiară. Este nevoie ca, în special în astfel de situații, comitetul de audit să fie bine informat și cu suficient timp înainte.

În misiunile de supraveghere a managementului riscurilor, comitetul trebuie să verifice existența unei proceduri adoptate pentru identificarea și urmărirea riscului. Comitetul de audit examinează incidența potențială a riscurilor semnificative și se asigură de existența unui manual de proceduri de control intern. Totodată, comitetul de audit verifică măsura în care conducerea ia în considerare recomandările auditorilor.

Dacă la nivelul organului de administrare există un comitet distinct de supraveghere a managementului riscurilor, un membru al comitetului de audit ar trebui să facă parte din acesta.

Misiunile comitetelor de audit în materie de audit intern sunt:

- Verificarea existenței cartei auditului intern;

- Examinarea planului anual și a programului de lucru pentru auditul intern;
- Să se pronunțe asupra numirii, evaluării și revocării responsabilului cu auditul intern;
- Să verifice măsura în care conducerea a ținut cont de recomandările făcute de auditorul intern.

În ceea ce privește auditul statutar, comitetele de audit trebuie:

- Să se asigure de existența unei proceduri de selectare și de reînnoire a auditorilor statutari;
- Să se asigure de existența unei politici de remunerare a serviciilor auditorilor statutari, altele decât auditul;
- Examinează planul de audit și concluziile auditorilor statutari;
- Examinează respectarea regulilor de incompatibilitate și de independență, precum și onorariile auditorilor statutari.

Alte puncte examinate sunt:

- Tranzacțiile între părți legate, în particular convențiile care intervin între societate și cei care conduc întreprinderea;
- Investigațiile autorităților bursiere sau de reglementare, precum și răspunsurile furnizate acestora de către conducere;
- Întrebările puse de analiștii financiari și răspunsurile oferite;
- Existența regulilor de etică și de bună conduită în companie;
- Acoperirea riscurilor prin asigurări.

*Care este componența comitetelor de audit recomandată de studiul francez?*

Numărul membrilor se stabilește în funcție de sarcinile pe care comitetul le are de îndeplinit și de importanța companiei. Ne gândim că este necesar un minimum de trei mem-

bri. Totodată, acești membri trebuie să aibă experiențe și competențe diverse, adaptate sectorului de activitate al întreprinderii respective, precum și în domeniul auditului și contabilității. Trebuie respectate toate cerințele de independență: astfel, directorii executivi nu trebuie să fie membri ai comitetului de audit. Studiul nostru releva faptul că este necesară o rotație a membrilor pentru a asigura o continuitate, dar și o independență față de colegi, iar modalitatea de păstrare a funcțiilor pentru mai mult timp trebuie prevăzută într-o cartă a comitetului de audit. În plus, comitetele de audit trebuie să beneficieze de acțiuni de formare specifice, ale căror costuri să fie cuprinse în cadrul bugetului de funcționare a comitetului. Membrii comitetului primesc o remunerație proporțională cu munca efectuată, care trebuie validată de către comitetul de remunerare al entității respective.

Am văzut, deci, că este nevoie de o cartă de funcționare și de deontologie a comitetului de audit. Această cartă este aprobată de consiliul de administrație și actualizată ori de câte ori este nevoie. Ea trebuie să precizeze competențele, experiența membrilor comitetului și componența sa și să definească misiunile comitetului și programul său anual.

Definirea unui buget propriu asigură comitetului de audit o autonomie financiară adecvată. Cu toate acestea, comitetul trebuie să raporteze consiliului de administrație cu privire la utilizarea bugetului alocat.

Frecvența și durata ședințelor comitetului sunt stabilite în funcție de numărul de raportări periodice și de existența sau nu a dificultăților. Cel puțin o ședință este organizată

pentru fiecare închidere contabilă. Ședințele comitetului trebuie să aibă un timp suficient alocat, în funcție de problemele de examinat și să existe o ordine de zi precisă. Comitetul trebuie să aibă la dispoziție documentele cu suficient timp în avans (de exemplu, cu minimum cinci zile înainte de ședință). Trebuie fixat un calendar al reuniunilor, în funcție de ședințele consiliului de administrație.

Este bine să existe posibilitatea unei întâlniri preliminare între președintele comitetului de audit și conducere pentru a analiza problemele mai complexe.

Comitetul de audit trebuie să definească condițiile în care actorii responsabili de informarea financiară sunt invitați să participe la ședințele comitetului și mai ales prezența regulată a directorului financiar, pentru că el este cel care are responsabilitatea operațională a prezentării conturilor.

În plus, comitetul de audit trebuie să aibă întrevederi regulate cu responsabilul auditului intern și cu auditorii statutari. Anual, comitetul de audit întocmește un raport cu privire la activitatea sa, adresat organelor de administrare sau de supraveghere ale companiei. Raportul are la bază un proces de autoevaluare a activității desfășurate de către comitet și evaluări formalizate ale activităților membrilor comitetului. Consiliul de administrație/supraveghere aprobă raportul.

Există și unele probleme nerezolvate încă. Spre exemplu, o întreprindere care nu corespunde noțiunii de entitate de interes public poate înființa un comitet de audit? Dacă da, ce trebuie să prevadă legislația națională privitor la confi-

dențialitatea aplicabilă auditorilor statutari?

Răspunsul este că dacă spunem „da”, atunci legislația națională trebuie să prevadă că acei auditori statutari sunt „dezlegați” de secretul profesional vizavi de comitetul de audit, chiar dacă nu este obligatoriu prin reglementare.

O altă problemă pe care o întâlnim la membrii externi ai comitetului este că aceștia trebuie supuși unui tratament fiscal și social. Astfel, dacă aceștia primesc o remunerație, care este tratamentul social și fiscal al acestor bani? În prezent, în Franța, acest lucru nu este prevăzut.

Ne mai rămâne de asemenea de definit responsabilitatea membrilor comitetului de audit și să prevedem un dispozitiv de asigurare a răspunderii pe care o au, cel puțin o asigurare de răspundere civilă.

Răspunsurile la toate aceste întrebări rămân de definitivat în fiecare stat, în cadrul reglementărilor naționale.

**Brigitte GUILLEBERT,**  
*director delegat CNCC,*  
*Franța*

Această prezentare a punctat, pe de o parte, obligațiile ce revin potrivit directivei europene care a oferit lămuriri asupra a ceea ce ar putea fi o bună guvernare a comitetului de audit, o bună funcționare, știind bineînțeles că nu se pune problema să introducem toate aceste elemente în lege. Sunt mai curând recomandările care reies dintr-un studiu care a fost făcut asupra modului în care marile companii franceze au pus în funcțiune comitetele de audit, înainte ca acestea să devină obligatorii.

**Bill Bowman,**  
*Deputy Senior Partner*  
**KPMG**

### **Zece lucruri pe care trebuie să le facă în 2008 comitetele de audit**

În momentul în care comitetele de audit își pregătesc agenda pentru anul 2008, trebuie să aibă în vedere următoarele aspecte:

#### **1. Rolul de catalizator în procesele de gestionare a riscurilor și de supraveghere**

Rolul comitetului de audit și al consiliului de administrație/supraveghere în ceea ce privește supravegherea gestionării riscurilor continuă să fie un subiect arzător, mai ales pentru companiile care ar putea fi afectate de criza creditelor neperformante. Din cauza importanței gestionării riscului în procesele de raportare financiară și managerială, comitetul de audit poate fi un catalizator, identificând punctele nevralgice ale procedurilor de management al riscurilor companiei și asigurând coordonarea activității de supraveghere exercitată de către consiliul de administrație/supraveghere prin diversele sale comitete permanente.

#### **2. Monitorizarea proceselor de management pentru asigurarea unei raportări adecvate**

Criza creditelor neperformante va conduce, cel mai probabil, la o concentrare asupra calității raportărilor financiare elaborate de către o companie. Consiliul de administrație/supraveghere din companie poate utiliza diverse metode de supraveghere a procedurilor de

raportare și de asigurare a calității raportărilor emise. Una dintre metode este apelul la comitetul de raportare. În astfel de situații, comitetele de audit trebuie să monitorizeze aceste mecanisme de supraveghere, inclusiv activitățile comitetului de raportare, dacă acesta există, pentru a se asigura că rapoartele și alte comunicări publicate sunt adecvate. Comitetele de audit trebuie să aibă în vedere posibilitatea organizării de întâlniri cu persoanele responsabile și cu președintele comitetului de raportare, dacă este necesar.

#### **3. Actualizarea continuă cu privire la aspecte precum valoarea justă, standardele internaționale de raportare financiară (IFRS) și alte elemente-cheie legate de raportarea financiară**

De la contabilitatea valorii juste la convergența dintre standardele internaționale de raportare financiară (IFRS) și standardele contabilității americane (US GAAP), la politici contabile, raționamente și aprecieri, pentru comitetele de audit înțelegerea implicațiilor celor mai importante politici contabile și a modificărilor de raportare financiară asupra companiei va fi o provocare continuă. Din cauza obiectivelor și complexității acestor probleme, comitetele de audit trebuie să solicite conducerii companiei să prezinte la fiecare ședință a lor o problemă importantă legată de raportarea financiară sau o modificare, în detaliu, (inclusiv estimări-cheie și evaluări) și trebuie să discute cu auditorul extern maniera în care este auditat aspectul respectiv.

#### **4. Asigurarea că directorul financiar și echipa de contabilitate au toate informațiile necesare raportării**

Poziția de director financiar a devenit din ce în ce mai solicitantă ca urmare, pe de o parte, a faptului că directorii financiari au un rol important în domeniile care vizează strategia, riscurile, IT-ul, achizițiile și fuziunile, conformitatea și, pe de altă parte, a presiunilor crescânde venite din partea diverșilor utilizatori.

Sprijinul pe care comitetului de audit îl acordă directorului financiar și echipei de contabilitate a devenit din ce în ce mai important, mai ales în ceea ce privește planificarea și evaluarea personalului contabil experimentat și a directorului financiar, gradul de adecvare a resurselor de care dispune directorul financiar, respectiv bugetul și personalul contabil cu pregătire de specialitate. Comitetele de audit pot să ofere un sprijin important directorului financiar în concentrarea asupra performanței financiare a companiei pe termen lung, precum și asupra obiectivității raportării financiare.

#### **5. Asigurarea unei viziuni comune asupra auditului intern**

Pentru multe comitete de audit întrebări reale sunt: Cât de limitată ar trebui să fie implicarea auditului intern în gestionarea riscurilor și în auditul operațional, astfel încât să își mențină focusul necesar asupra controalelor interne și auditului financiar?

Aria de acoperire a auditului intern și disponibilitatea unor resurse și calificări adecvate, ținând cont de lipsa talentelor în domeniu în prezent sunt probleme importante de concentrare a preocupărilor pentru comitetele de audit. De asemenea, comitetul de audit trebuie să asigure independența auditorului intern.



### 6. Încurajarea unei comunicări periodice, informale cu partenerul de audit

O mare parte a președinților comitetelor de audit se întâlnesc cu partenerul de audit, înainte de fiecare ședință a comitetului sau chiar mai frecvent, pentru a discuta problemele care ar trebui să fie aduse în atenția comitetului și pentru a-și actualiza reciproc cunoștințele cu privire la evoluțiile recente care privesc compania.

Comitetul de audit trebuie să solicite informațiile importante în timp real și să se aștepte ca partenerul de audit să facă o informare asupra ariilor problematice înainte ca acestea să devină probleme majore. Aceste comunicări informale sunt esențiale pentru a construi o relație de colaborare solidă cu auditorul și pot contribui la o comunicare formală eficientă în cadrul întâlnirilor comitetului și ale consiliului de administrație/supraveghere.

### 7. Comitetul de audit este tot timpul pregătit pentru o situație de criză

Abuzurile cu opțiuni la bursă menționate în presă, criza împrumuturilor neperformante și vehicularea unor zvonuri cu privire la iregularități financiar-contabile subliniază importanța existenței unui plan de contingență, formal adoptat înaintea producerii crizei, care să cuprindă inclusiv proceduri de implementare a unei investigații credibile și independente în timp util. Când se declanșează o criză, mizele sunt mari, reputația companiei este în joc și timpul este esențial. În momentul declanșării unei crize nu este timp pentru dezvoltarea unui plan de management special pentru situații de criză.

### 8. Comitetul de audit informează continuu consiliul de administrație/supraveghere asupra activităților sale

Comunicarea dintre comitetul de audit și consiliul de administrație/supraveghere reprezintă fundamentul unei supravegheri eficiente a afacerii. În condițiile în care comitetul de audit are un rol central în supravegherea raportării financiare, a controalelor interne, a gestiunii riscurilor și a conformității, comunicarea cu consiliul de administrație este esențială. Identificarea la timp a aspectelor și factorilor care afectează raportarea financiară contribuie la creșterea încrederii cu care directorii semnează în cele din urmă situațiile financiare.

### 9. Evaluarea „tonului” dat la nivel superior și în interiorul organizației

Comitetul de audit trebuie să promoveze o cultură de conformitate și responsabilitate pentru integritatea raportării financiare în cadrul întregii organizații. Comitetul trebuie să aibă în vedere compatibilitatea proceselor și instrumentelor (cum ar fi sondajele în cadrul angajaților) utilizate pentru monitorizarea culturii organizaționale și să asigure că activitățile conducerii la nivel înalt oferă un model de comportament clar, lipsit de ambiguități și consecvent.

### 10. Atenție sporită la performanța Comitetului de audit!

Autoevaluările nu sunt ușor de realizat, dar sunt esențiale. Pentru o serie de comitete de audit, procesul anual de autoevaluare nu a fost foarte productiv și necesită eforturi suplimentare pentru a avea siguranța că procesul își atinge obiectivele. Ca prim pas, este necesară implicarea tuturor membrilor co-

mitetului pentru a obține un feedback cât mai fidel cu privire la procesul de autoevaluare. Apoi, trebuie implicate toate resursele și expertiza necesare pentru a dezvolta și rafina procesul de autoevaluare care să fie utilizat la nivelul comitetului de audit

*Prof.univ.dr. Maria  
MANOLESCU,  
vicepreședinte al CAFR*

## Raportarea financiară și governanța corporativă

Comunicarea își propune să prezinte evoluția la nivel internațional și în România a contabilității, auditului financiar și guvernancei corporative, fiind pus în evidență faptul că obiectivul general urmărit vizează creșterea încrederii în raportările financiare.

Pornind de la realitatea pe plan internațional și de la obiectivele României în calitate de stat membru al Uniunii Europene ne propunem să arătăm, progresele țării noastre în procesul de asigurare a conformității reglementărilor în domeniu, precum și necesitatea unei evaluări oneste a problematicei cu care practica în domeniu încă se mai confruntă.

Evoluțiile din ultimii ani privind domeniul contabilității, auditului financiar și guvernancei corporative (administrarea corporațiilor) au vizat cu prioritate creșterea încrederii în raportările financiare. Considerăm necesară punctarea, în acest cadru, a principalilor factori care au influențat aceste evoluții la nivel internațional fără a ne pro-

pune o ierarhizare în funcție de importanța lor.

1. În primul rând, Principiile OECD privind administrarea corporațiilor aprobate în anul 1999 și revizuite în anul 2003 au fost recunoscute ca fiind singurul set de principii de guvernare corporativă acceptate pe plan internațional (Pactul pentru Stabilitate Financiară, Organizația Internațională a Comisiilor de Valori Mobiliare, Fondul Monetar Internațional, Banca Mondială etc.).

Astfel, principiile OECD au stat la baza revizuirii legislației privind societățile comerciale, dar și a elaborării numeroaselor Coduri de guvernare corporativă în țările membre OECD. De regulă, codurile respective nu au caracter obligatoriu, dar în aceste țări există procedura de raportare a ceea ce nu se aplică din prevederile acestora.

Punem în evidență și faptul că procesul de revizuire a directivelor europene a avut în vedere asimilarea unor cerințe cheie privind guvernarea corporațiilor. Exemplificăm în acest sens prevederile Directivei 2006/46/CEE a Parlamentului European și a Consiliului din 14 iunie 2006 care a modificat și completat Directiva 78/660/CEE și Directiva 83/349/CEE și în baza căreia, într-o secțiune distinctă a raportului administratorilor entităților ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, trebuie prezentate informații relevante cu privire la guvernarea corporativă, respectiv:

- codul de guvernare corporativă care se aplică entității sau pe care entitatea a decis să-l aplice voluntar;

- informațiile relevante privind practicile de guvernare corporativă aplicate în entitate;
- descrierea principalelor caracteristici ale controlului intern și a sistemelor de gestionare a riscurilor, în relație cu procesul de raportare financiară;
- atribuțiile cheie ale AGA și descrierea drepturilor acționarilor;
- structura și modul de operare a organelor de administrație, conducere și supraveghere și ale comitetelor acestora.

De asemenea, Directiva 2006/43/CEE a Parlamentului European și a Consiliului privind auditul statutar prevede obligația constituirii Comitetelor de audit de către entitățile de interes public (definite potrivit jurisdicției fiecărui stat membru) și dezvoltă atribuțiile acestuia în calitate de structură importantă de administrare a corporațiilor cu obiective bine definite privind mecanismele de protecție împotriva riscurilor, inclusiv cele legate de raportările financiare.

2. Procesul de dezvoltare permanentă și de revizuire a IFRS/IAS și strategia globală privind adoptarea acestora constituie elementele de referință privind calitatea informațiilor furnizate de raportările financiare. Pe această bază Europa a decis să aplice IFRS elaborate de IASB și aprobate de Uniunea Europeană, iar avantajele folosirii unui singur limbaj contabil într-o realitate economică marcată de globalizare sunt de necontestat. Totodată, Decizia Comisiei Valorilor Mobiliare a SUA de a permite emitenților străini să transmită situațiile financiare potrivit IFRS, fără a mai fi necesare retratări pe baza US GAAP con-

firmă soliditatea raportărilor financiare bazate pe IFRS.

3. Strategia globală privind necesitatea supravegherii publice a auditului statutar al situațiilor financiare în unele țări dezvoltate ale lumii a devenit deja o realitate.

Direcția generală de acțiune a instituțiilor și organizațiilor de profil vizează ajungerea la o situație de convergență între principiile supravegherii publice prevăzute de Directiva 2006/43/CEE și principiile stabilite în Regulamentul organismului american de supraveghere publică, precum și cele din diverse alte țări (Elveția, Japonia, Canada etc.). Aceste cinci principii sunt:

- gradul de adecvare și integritatea sistemului de supraveghere publică;
- independența funcționării sistemului de supraveghere publică de profesia de audit;
- independența și siguranța surselor de finanțare ale sistemului de supraveghere publică;
- transparența sistemului de supraveghere publică;
- performanța sistemului de supraveghere publică.

După punctarea principalelor evoluții pe plan internațional, considerăm că este necesară **prezentarea situației în domeniu, din România.**

În primul rând, cadrul juridic de referință privind societățile comerciale a preluat componente ale principiilor de guvernare corporativă. Totuși, unele prevederi ale Legii societăților comerciale nr. 31/1990, cu modificările și completările ulterioare, trebuie revizuite și îmbunătățite. Astfel, deși pu-

tem pune în evidență multe din dezvoltările legii respective (sistemul dualist de administrare/supraveghere și comitetele acestora, componența comitetului de audit și calificările necesare ale membrilor acestuia, auditul financiar și auditul intern etc), câteva dintre punctele slabe ale acesteia sunt importante și nu pot fi trecute cu vederea. Menționăm în acest cadru: lipsa referirilor la răspunderile privind politicile contabile și controlul intern și faptul că prevederile privind comitetele de audit și organizarea auditului intern par a avea caracter opțional, atât prin formulare, cât și prin lipsa răspunderilor pentru neorganizare.

Cadrul juridic în domeniul contabilității a preluat întocmai prevederile Regulamentului 1606/2002 al Comisiei Europene privind aplicarea IFRS/IAS (OMFP nr.1121/2006, precum și prevederile la zi ale directivelor europene (inclusiv prevederile Directivei 2006/46/CEE, preluate în OMFP 2001/2006).

Cadrul juridic în domeniul auditului financiar va fi completat în acest an cu reglementările privind supravegherea publică care preiau în totalitate atât principiile acestei supravegheri, cât și celelalte cerințe impuse de Directiva 2006/43/CEE.

Având în vedere evoluțiile legislative în materie la nivel național, evoluții care au apropiat România de cerințele internaționale, considerăm că putem folosi acest prilej drept „moment al adevărului” în analiza și evaluarea problematicei cu care practica în domeniu încă se mai confruntă. Am considerat că ne putem opri asupra următoarelor cinci întrebări:

- Sunt respectate în practică cerințele legislației care transpune

regulamentele și directivele europene, precum și principiile guvernantei corporative?

- Sunt limite generate de necunoșterea și neînțelegerea corectă a cerințelor cadrului juridic și a răspunderilor legale?
- Cum prevenim contabilitatea creativă?
- Cum prevenim subordonarea în practică, în unele situații, a raportării contabile cerințelor fiscale?
- Sunt motive reale de îngrijorare privind raportarea valorii juste în general și a valorii juste privind instrumentele financiare în special?

Răspunsurile trebuie să ni le dăm singuri, cu onestitate.

Părerea noastră este aceea că auditul financiar, pe de o parte, dar și celelalte structuri ale guvernantei corporative au obiective și răspunderi majore în soluționarea cu succes a acestor probleme reale.

**Dr. Georgeta PETRE,**  
*director în Ministerul  
Economiei și Finanțelor*

**Coordonate ale  
perfecționării legislației  
în domeniul contabi-  
lității și auditului**

În ultima perioadă au fost aduse modificări substanțiale legislației care vizează activitatea **societăților** comerciale.

Este vorba de legislația în **domeniul** contabilității în special, dar și de Legea societăților comerciale.

**Modificările aduse au fost determinate, în principal, de transpunerea unor directive europene în legislația națională.**

După acest proces de transpunere, constatăm că anumite prevederi din legi nu sunt corelate sau nu oferă suficiente elemente pentru a fi aplicate corespunzător în practică.

Mă refer în special la Legea societăților comerciale, care are unele prevederi ce nu se corelează fie cu Legea contabilității, fie cu legislația privind piața de capital **sau** cu legislația care reglementează activitatea societăților **comerciale** cu capital majoritar de stat.

De aceea, **o preocupare** actuală a guvernului este **aceea** de a armoniza prevederile din legislația românească, pentru a se evita **contradicții** sau situații în care legea nu poate fi aplicată sau **interpretată** așa cum a dorit legiuitorul.

Unele direcții de acțiune în perfecționarea legislației vizează Ministerul Economiei și Finanțelor.

Este vorba de legislația în domeniul contabilității, dar aici considerăm că deja s-au transpus directivele europene, iar practica demonstrează că reglementarea națională s-a înțeles de către profesioniști și nu creează probleme în aplicare.

Referitor la Legea **nr. 31/1990** privind societățile comerciale **republicată**, cu completările și modificările ulterioare, chiar în această perioadă **are loc** un proces de evaluare și de completare. Proiectul de lege s-a aflat pe site-ul Ministerului Justiției.

La perfecționarea acestei legi rolul hotărâtor îl au Ministerul Justiției, dar și mediul de afaceri. Sigur că și

alte ministere se implică, printre care Ministerul Economiei și Finanțelor, în legătură cu clarificarea unor aspecte; dar și auditorii pot face propuneri Ministerului Justiției pentru îmbunătățirea legislației respective.

Între direcțiile de perfecționare sunt avute în vedere următoarele aspecte:

- cuprinderea în legislație a principiilor *de guvernanță* OECD;
- *clarificare cu privire la* răspunderile administratorului și a conducerii societății comerciale. *Una dintre acestea se referă la* „politicile contabile”, pentru care în legea actuală avem termenul de „sistem contabil”, ceea ce produce confuzie sau neînțelegere;
- clarificări cu privire la comitetul de audit și auditorii interni;
- coroborarea *prevederilor* legii societăților comerciale cu legislația auditului financiar, după aprobarea legii de transpunere a Directivei privind auditul statutar. În această lege sunt cuprinși termeni și definiții care nu se regăsesc în legea societăților comerciale și atunci trebuie făcute anumite armonizări.

De asemenea, o analiză atentă trebuie acordată statutului cenzorilor de la societățile comerciale și integrării *acestora* în cerințele de guvernanță corporativă.

România a beneficiat de asistență din partea Băncii Mondiale care a făcut o evaluare a legislației din România privind auditul financiar, inclusiv *în ceea ce privește* prevederile din *legislația privind societățile comerciale referitoare la* audit și cenzori. Se apreciază că statutul cenzorului este oarecum neclar și sugestia este să se reanali-

zeze statutul, atribuțiile și răspunderile acestuia.

O altă problemă de analizat este raportul dintre auditorul financiar și autoritățile de reglementare. Aceste autorități – cum sunt Banca *Națională a României, Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, Comisia de Supraveghere a Asiguraților și Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private* au unele cerințe suplimentare de informații pentru auditorii financiari.

Se pune problema cât anume din informații pot divulga auditorii financiari fără să intre în conflict de interese și să afecteze confidențialitatea.

De asemenea, sunt de clarificat *unele* aspecte privind raportul între auditorul financiar și auditorul intern, raportul dintre auditorul intern, comitetul de audit și auditorul financiar.

Dacă analizăm legea societăților comerciale, există unele răspunderi, dar ele sunt destul de general prezentate. *Nu sunt* precizate în lege sancțiuni cu privire la:

- nerespectarea cerințelor privind comitetele de audit;
- implementarea auditului intern la societățile comerciale;
- *nerespectarea limitelor minime* de capital. *Astfel*, există un număr foarte mare de societăți comerciale care nu respectă limitele de capital *propriu* prevăzute de Legea societăților comerciale. Legea nu precizează care este sancțiunea administratorului și a conducerii în asemenea situații. De asemenea, legea societăților comerciale nu prevede cine constată abaterile de la această lege.

Un alt domeniu vizat în viitor este perfecționarea cadrului legal în

domeniul contabilității. Aici avem în vedere ca în permanență să avem conformitate între reglementarea contabilă românească și Directivele europene și să ținem pasul cu dezvoltările care au loc în spațiul european. *O altă direcție urmărită este* aplicarea standardelor internaționale de raportare financiară de către anumite tipuri de entități.

Nu în ultimul rând avem în vedere o direcție de armonizare a prevederilor existente în diferite acte normative, cu impact în activitatea societăților comerciale: terminologie, definiții și nu numai, chiar aspecte de conținut.

*În special ne referim la:* legea contabilității și legislația secundară dată în aplicarea ei, legea societăților comerciale, legislația privind piața de capital și regulamentele emise de CNVM, precum și reglementările emise de celelalte instituții cu atribuții în acest sens (BNR, CSA, CSSPP), legislația care reglementează auditul public intern la entitățile care gestionează fonduri publice, legislația privind activele societăților comerciale, precum și alte legi.

Acest proces de armonizare a legislației va fi puțin accelerat și de faptul că legea privind transpunerea Directivei nr. 43/2006 va fi adoptată până la sfârșitul lunii iunie. Guvernul a adoptat, între timp, OUG nr. 90/24 iunie 2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate - n.red.

În această lege se *menționează* că în termen de 6 luni de la adoptarea legii vor trebui efectuate toate modificările în celelalte legi printre care legislația auditului financiar și cea privind societățile comerciale.

# ATELIERUL IV

## Etica profesională - independența auditorilor

Moderator: **Jean PRECOURT**,  
președintele FIDEF

**Pascal FREREJAQUE**,  
director ROSC – Banca  
Mondială

**Pregătirea  
educațională și etica  
profesională evită  
criza de sistem**

Banca Mondială și-a deschis un birou în Viena, de curând, abia acum patru luni. Obiectivul său vizează reforma cu privire la raportarea financiară la nivel corporativ, ca să fim mai aproape de dumneavoastră care ne sunteți clienți, ca să înțelegem mai bine care sunt necesitățile dumneavoastră și ca să putem să vă acordăm sfaturile mai ușor.

Deci, în primul rând, principalul program pe care îl avem, este ROSC (Raportul privind standardele și codurile). De ce avem nevoie de acesta? Ei bine, motivul pentru acesta este chiar foarte simplu! Întotdeauna când există o criză oamenii reacționează la stările de criză! Asta se întâmplă când piața financiară scade, când apare un scandal mare în domeniul auditului și se repun sub semnul întrebării raportarea financiară, independența auditorilor.

În anii 90 a avut loc o criză pe mai multe piețe. Numeroase scandaluri

au lovit Asia de Est, de aceea s-a hotărât să se ia inițiativa ROSC.

ROSC se bazează fundamental pe premisa că, dacă vrei să previi o stare de criză, trebuie să o rezolvi. Deci, în principiu, tot ce facem noi pentru auditori este să creăm standarde și să încercăm să consolidăm independența. Ceea ce dorim este să prevenim aceste crize. Cum prevenim aceste crize? Ne asigurăm că informația pe care o asigurăm pieței este, de data aceasta, mai bună.

De ce este contabilitatea atât de importantă? Ei bine, contabilitatea este importantă pentru că, în principiu, dacă nu ai contabilitate, nimeni nu poate lua decizii. Desigur că investitorii pot lua decizii, dar banca nu poate fi supravegheată în mod corespunzător, bursa de valori nu poate fi supravegheată în mod corespunzător, asigurările nu pot fi supravegheate cum trebuie. Nu există guvernanta corporativă și nu poți identifica insolvența și proteja drepturile creditorilor.

De ce crede Banca Mondială că toate acestea sunt atât de importante? Ei bine, noi credem cu adevărat că auditul și contabilitatea sunt chestiuni de dezvoltare. Dacă ați avea rezonanță contabilă în audit, ați avea siguranță financiară și aceasta conduce la dezvoltarea sectorului privat, la crearea de noi locuri de muncă și, de asemenea,

conduce la facilitarea accesului la credite care, bineînțeles, este fundamentul pentru dezvoltare.

Există o inițiativă a Băncii Mondiale de a realiza, în scurt timp, o evaluare a ceea ce înseamnă profesie și cum funcționează ea. Rolul acestei evaluări va fi acela de a actualiza cunoștințele Băncii Mondiale cu privire la lucrurile care s-au petrecut de la ultima evaluare care a avut loc în 2003.

Bineînțeles că de atunci s-au întâmplat multe în România. În 2007 ați reușit să aderați la Uniunea Europeană și, desigur, acum aveți, de asemenea, o lege a contabilității. Aceasta este baza. Odată ce ați constituit acest cadru legal, trebuie să îmbunătățiți lucrurile în practică. Și aici este locul unde trebuie să intervină, de fapt, instituțiile profesionale, să se asigure că toate aceste cerințe sunt aplicate, implementate și consolidate.

Ce facem și pentru ce folosim ROSC-urile? Care sunt aranjamentele pentru România? Pentru unele companii avem standardele internaționale de raportare financiară – bineînțeles, pentru companiile listate – iar standardele internaționale de audit sunt foarte importante și folosite în practica internațională.

Problema asupra căreia aș dori acum să ne concentrăm este infrastructura raportării financiare. Aceasta nu se reduce doar la standarde de contabilitate și audit. Dacă aveți standarde de contabilitate și audit, fără pregătirea profesională educațională, fără etica profesională contabilă, fără aplicarea standardelor de audit, consecința este o cădere a sistemului, urmată de o criză. Și cam asta este ce se întâmplă în unele țări!

Am să spun câteva lucruri și despre independență. Independența este piatra de temelie a profesiei contabile. Dacă nu există indepen-

dență nu veți obține încrederea publică. Dacă nu există încrederea publică, nu pot exista auditorii, pentru că auditorii s-au transformat deja din consilierii de încredere ai unei singure persoane, cum erau considerați odată, într-un comitet mai numeros, pe care se bazează acum investitorii și celelalte părți interesate. Este de maximă importanță ca situațiile financiare să fie plauzibile și dacă nu aveți fundamentul – adică, independența - nimeni nu va acorda atenție conținutului raportului de audit sau/ și nici nu se va uita la situațiile financiare. Situațiile financiare sunt foarte importante pentru ambele părți și, de asemenea, sunt foarte importante pentru investitori.

Cred că în dimineața asta s-a discutat mai mult despre cadrul general al eticii din punctul de vedere al IFAC. S-a discutat despre recomandările Uniunii Europene pentru 2009. Acestea sunt în mare parte asemănătoare cu cele făcute de IFAC. În principal, se referă la cadrul de lucru privind măsurile de securizare a independenței. Cred că este foarte important ca acest cadru de lucru să fie același în întreaga lume. Prin urmare, este esențial ca auditorii să perceapă același înțeles al independenței. Nu este vorba de conceptul național, este cadrul general de lucru. Există amenințări. Acestea trebuie identificate și trebuie analizate măsurile de securizare. Nu este neapărat vorba de amenințări care nu îți permit să-ți îndeplinești activitatea de auditor, dar este necesar să iei în considerare măsurile de securizare a independenței ca să te asiguri că vei rămâne independent și că vei putea emite o opinie de audit independentă.

Cred că am trecut în revistă ceea ce s-a discutat dimineață. Aș dori să accentuez faptul că auditorii nu sunt singuri în activitatea lor. Auditorii sunt responsabili, dar și comitetele de audit își au această responsabilitate. Există și o responsabilitate a organismelor de supraveghere care le pot oferi consultanță auditorilor în activitățile lor. Dacă au o problemă, ei se pot adresa organismelor profesionale, care se pot adresa mai departe organismelor de supraveghere. Acesta este un lucru foarte important.

**Madeline ALEXANDER,**  
*Audit Partner & Mihaela*  
**ROȘU, Audit Director,**  
*Deloitte România*

### **Amenințări posibile la independența auditorilor și mijloace de a le contracara**

Una din problemele cu care se confruntă zilnic un auditor financiar este legată de etică și independență, iar măsurile de protecție corespunzătoare includ: cunoașterea și înțelegerea clientului/societății, a acționarilor săi, a celor din conducere și a celor responsabili pentru guvernarea societății și a afacerilor sale sau obținerea certitudinii că acel clientul s-a angajat să-și îmbunătățească practicile de guvernanță corporativă sau instrumentele de control intern.

Înainte de acceptarea unei noi relații cu un client, un auditor financiar în practică publică ar trebui să ia în considerare dacă acceptarea ar crea anumite amenințări privind conformitatea cu principiile funda-

mentale prevăzute de codul IFAC. Unul dintre aceste principii fundamentale îl constituie Independența.

Este esențial ca firmele de audit să reconcilieze codul lor intern de etică cu prevederile normelor IFAC. Codul IFAC identifică două aspecte semnificative legate de independența auditorilor: amenințările la adresa independenței și măsurile de protecție ce se pot lua în această situație. Auditorul financiar trebuie să înțeleagă că el acționează în interes public, nu numai în interesul clientului și, de asemenea, trebuie să știe când să aplice reglementările codului IFAC.

De ce este importantă independența auditorului?

În primul rând, pentru că raportul de audit care reprezintă o opinie independentă nu este folosit doar de client, ci poate fi folosit de alți utilizatori externi care vor lua decizii în legătură cu acea societate.

În al doilea rând, este vorba despre reputația firmei de audit și a auditorului care, neconformându-se la politicile și procedurile de independență ale firmei, se expune unui risc ce atrage sancțiuni profesionale și disciplinare, aplicabile angajatului sau firmei, litigii, insatisfacția clientului și chiar pierderea acestuia.

În al treilea rând, este vorba despre nerespectarea normelor IFAC de către auditor, ceea ce atrage după sine sancționarea acestuia conform legilor în vigoare.

Deci păstrarea independenței este foarte importantă, pentru că aceasta garantează exprimarea unei opinii de audit independente, iar utilizatorii de situații financiare au confortul necesar pentru a lua decizii.

Amenințările la adresa independenței se încadrează în următoarele categorii:

- de interes propriu;
- de auto-revizuire;
- de reprezentare;
- de familiaritate;
- de intimidare.

În unele cazuri, amenințările sunt considerate atât de mari încât nu există măsuri de protecție care să poată reduce riscul; de aceea, există unele interdicții. Unele din aceste interdicții, de exemplu, se referă la relațiile financiare și de alte tipuri dintre auditori și afinii lor sau membrii apropiați ai familiei și clienții de audit. Pentru menținerea independenței este obligatoriu ca auditorul să înțeleagă politicile care se aplică lui și celor cu care auditorul are relații familiale și personale, precum și măsurile adecvate care trebuie luate în cazul apariției problemelor de independență.

Relații familiale și personale sunt definite după cum urmează:

- Afin – un părinte, copil sau frate/soră care nu face parte din membrii apropiați ai familiei;
- Membrii apropiați ai familiei – soț/soție (sau echivalentul) sau persoanele dependente.

De exemplu, dacă auditorul ar putea semna un mandat de audit la o societate unde soția, sora sau partenerul de viață al auditorului este director financiar sau are altă poziție de decizie la acel potențial client, atunci independența este amenințată. Similar, dacă la un client curent, auditorul dobândește deodată o relație familială sau personală cu persoanele de decizie, datorate unei promovări sau

acceptarea unei noi poziții a acestora, atunci independența auditorului este din nou amenințată. În aceste cazuri trebuie luate măsuri de protecție, cum ar fi: neacceptarea mandatului, în cazul clientului curent-retragerea din acel mandat, ori probabil cea mai adecvată măsură poate fi delegarea mandatului către un alt partener de audit din cadrul firmei, care nu are aceste relații familiale sau personale.

Alte amenințări la adresa auditorului sunt cele legate de intimidări, în situațiile în care este amenințat că nu va fi reînnoit contractul de audit sau va fi dat în judecată de clientul respectiv.

**Măsurile de protecție** pe care auditorul financiar trebuie să le considere când independența sa este amenințată se împart în două mari categorii:

- Măsuri de protecție generate de profesie, legislație sau reglementări;
- Măsuri de protecție în mediul de activitate - de profesie.

În cazul în care auditorul se întâlnește cu una dintre situațiile de amenințare și este nesigur în rezolvarea acelei situații, este foarte important să ceară sprijinul și asistența Camerei Auditorilor care poate găsi o soluție adecvată. În România, **Legea auditului**, care a fost revizuită și va fi adoptată în curând<sup>1</sup>, va atrage după sine sancțiuni disciplinare destul de severe în cazul în care independența nu este asigurată. De aceea, este foarte important să ne conformăm Codului de etică și să exercităm cerințele acestuia de fiecare dată când suntem expuși situațiilor dificile.

**Mircea BOZGA,**  
*Director Assurance General,*  
*PricewaterhouseCoopers*

**Independența incumbă  
respectarea regulilor  
specifice profesiei**

Mă voi opri asupra câtorva aspecte generale referitoare la etică și independență. Am să încep însă cu o întrebare obișnuită pe care o ridicăm cu toții în întâlnirile cu clienții de audit din acest an: ce estimări aveți pentru anul 2008 ?

Majoritatea răspunsurilor primite sunt pozitive, dar discuțiile pot continua imediat cu comentarii de genul: „Am amânat planurile de listare din cauza condițiilor pieței de capital” sau „Nu știm dacă vom mai reuși să contractăm finanțare convenabilă ?” Este posibil însă ca presiunile la care sunt supuși directorii să se regăsească în modul de întocmire a situațiilor financiare.

Iar aici intervine specificul profesiei de auditor: clienții auditorilor sunt de fapt utilizatorii raportului de audit, de regulă acționarii societății. Tocmai din cauza complexității relației auditor – director – acționari, auditorul trebuie să cunoască și să respecte întocmai cerințele Codului etic și ale Standardelor profesionale de audit.

Ca urmare a recesiunii de la sfârșitul anilor 1980, cuvântul „etică” a devenit buzz-word-ul anilor 1990. Sfârșitul mileniului a adus însă un nou val de scandaluri și falimente în lumea afacerilor. S-a rediscutat calitatea auditului, inclusiv etica și independența auditorilor. S-au

<sup>1</sup> Nota redacției: Între timp, reglementarea respectivă a fost adoptată prin Ordonanță de Urgență a Guvernului.

introdus sisteme de supraveghere a profesiei, iar etica și independența auditorilor a revenit pe agenda Securities and Exchange Commission din SUA (SEC), a Comisiei Europene, cât și a IFAC.

În Europa, un pas important a fost realizat de Comisia Europeană prin emiterea „Recomandării” din 2002 cu privire la independența auditorului. Abordarea, bazată pe principii, a Recomandării a fost ulterior adoptată și de IOSCO în „Principiile Independenței Auditorului”.

În același timp, ca urmare a problemelor din sectorul financiar și a complexității tranzacțiilor financiare, legiuitorii și instituțiile de supraveghere și reglementare au ridicat întrebări privind necesitatea suplimentării cadrului bazat pe principii cu reguli explicite în zone-cheie.

Exemple de reguli discutate la nivel de organizații profesionale și instituții de reglementare sunt rotația obligatorie a auditorilor sau limitarea serviciilor pe care un auditor le poate oferi clienților săi.

Astfel, Federația Europeană a Experților Contabili (FEE) a emis în anul 2004 studiul „Rotația Obligatorie a Firmelor de Audit”, bazat pe rapoarte din Italia, Spania, Marea Britanie, Statele Unite sau Australia. Studiul FEE prezintă principalele argumente pro și contra rotației obligatorii. Concluziile studiului au fost că rotirea obligatorie a firmelor de audit nu este benefică pentru calitatea auditului în primii ani de audit atât din cauza cunoștințelor limitate ale auditorilor despre firma respectivă, cât și a posibilității ca managementul clientului să profite de această lipsă de cunoștințe și să reducă șansa auditorilor de a descoperi „schemele” sale.

În plus, rotația obligatorie a auditorilor poate duce la concentrarea pieței auditului și, în același timp, mărește costurile aferente auditului pentru client.

Statele Unite au considerat că rotirea obligatorie nu este o soluție fezabilă pentru asigurarea independenței auditorilor, în timp ce Italia este singura țară europeană care aplică în mod activ rotația firmelor de audit.

FEE a concluzionat că nu este în favoarea rotației obligatorii a firmelor de audit dar că este în favoarea prevederilor noii Directive a 8 (la vremea studiului aflată în varianta de propunere), care îmbunătățește relația dintre comitetul de audit și auditor, introduce elemente de control al calității, impune rotația partenerilor de audit, cât și crearea unui organism public de supraveghere a profesiei.

Ulterior, în anul 2006, FEE a emis un nou studiu privind Implementarea Recomandărilor UE privind independența”.

Studiul a concluzionat că există nevoia de reforme privind independența auditorilor în țările membre UE și că abordarea pe bază de principii este abordarea corectă, utilizată și în UE. În plus, noua directivă a 8-a (Directiva 43/2006 a CE) privind auditul statutar a fost emisă, iar auditorii europeni, ca membri ai IFAC, trebuie să aplice Codul de Etică al IFAC, precum și celelalte standarde IFAC, privind calitatea auditului (ISA 200 și ISQC 1).

În SUA, PricewaterhouseCoopers a realizat un studiu barometru în anul 2004 și a concluzionat că managerii companiilor, pe lângă aspectele de identificare și management al riscurilor, se așteptau ca

independența auditorilor să fie analizată cu atenție de consiliile de administrație sau de comitetele de audit.

În același timp, tot în SUA, pentru Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), organism de reglementare înființat prin „Sarbanes Oxley Act”, una din prioritățile pentru 2008 o reprezintă finalizarea regulilor privind independența auditorilor.

În ceea ce privește România, Camera Auditorilor Financiară a adoptat Codul de Etică emis de IFAC încă de la începutul activității profesiei de auditor financiar și, de aceea, din acest punct de vedere, se află cu un pas înaintea multor state din Uniunea Europeană care vor adopta standardele IFAC abia anul acesta, odată cu implementarea Directivei 43.

În concluzie, importanța acordată independenței auditorilor de clienți și de organisme de reglementare ne indică nouă, ca profesioniști, că avem obligația de a respecta toate regulile specifice, dar și oportunitatea de a ne prezenta serviciile în mod distinctiv față de alte profesii liberale.

**Emil CULDA,**  
*auditor financiar,*  
*vicepreședinte al CAFR*

**Principalul capital  
al auditorului este  
credibilitatea**

Încerc să vorbesc din perspectiva unei întreprinderi de audit de mai mici dimensiuni, fără îndoială necomparabilă cu *Big Four*. Dar fiecare categorie de entități de audit



are avantajele și dezavantajele sale. Cred că, din perspectiva unei firme mai mici, cea mai mare amenințare ce poate apărea în timp este a unei prea mari familiarități cu clientul său. Prin însăși natura și dimensiunile firmei pot apărea asemenea amenințări. Pe de altă parte, trebuie să spun că, în măsura în care știm să comunicăm foarte bine cu clientul – tema comunicării fiind o problemă generală a contabililor - de pe poziții absolut obiective și în același timp cordiale în limite remarcabile, cred că se poate rezolva aproape orice tip de incompatibilitate.

Din chestiunea fundamentală rămâne până la urmă – și asta o putem vedea din perspectiva unor experiențe nu prea fericite chiar cu companii de mare tradiție - omul care, cum spune o vorbă românească, sfințește locul. Fie că suntem parteneri într-o firmă din *Big Four*, fie că lucrăm într-o firmă mică, dacă nu avem în noi crezul unei deontologii profesionale problema nu se rezolvă.

Și deja cred că problema e foarte simplă. Eu, din perspectiva unei firme mici, spun că principalul capital pe care îl pot avea, indiferent de situație și peste câți ani este credibilitatea. Dacă eu acest element îl vând într-un fel sau, altfel spus, dacă fac astăzi un târg cu o companie-client pentru a-l audita și a avea o opinie fără rezerve pentru a părea că rapoartele din care rezultă performanțe fantastice și o creștere nemaipomenită a activelor sunt și adevărate și pentru asta auditorul ia și „o căruță” de bani, sunt absolut convins că, peste câțva timp, când managerul companiei auditate va fi altă persoană decât prietenul meu și eu voi fi în postura de a audita pe altcineva, unde „prietenul” are vreun interes, ace-



ta va spune: „Ei, lasă că știu eu cum face auditorul meu, deci n-am cum să-l cred !”

Iar problema se pune la fel pentru oricare dintre noi dacă avem un astfel de comportament. Ca atare ar trebui să fii puțin nebun ca pentru o oportunitate de moment să-ți pierzi principalul capital: credibilitatea.

Dacă însă avem acest capital, credibilitatea, și care nu poate fi fără independență, avem tot ce ne trebuie. Și eu mai am o vorbă: „Și într-o comuniune de bandiți – 99%, tot e necesar unul pe care să-l creadă toți!”

Ca atare, aceasta-i poziția noastră și chiar se așteaptă foarte mult de la auditorul financiar și chiar de la profesionistul contabil în general pentru că societatea așteaptă de la el foarte mult, fiind ultimul și cel mai important cuvânt. Știți bine, în cazul Enron, cine înfundă pușcări-

ile! De asemenea, știm că persoane extrem de importante implicate în conducerea Enron, care au făcut public anumite afirmații și au îndemnat investitorii americani să investească, acum sunt bine-mersi. Tot profesionistul contabil rămâne, din perspectiva societății și a așteptării acesteia de la noi, „Acarul Păun” .

Dacă înțelegem aceste adevăruri simple, cred că această chestiune de aplicare reală a Codului de etică nu mai ridică probleme nici pentru noi, nici pentru cei cu mai multă experiență. Deci fie că o firmă de audit este mică sau mare, problemele de etică se pun la fel și totul depinde în ultimă instanță de modul în care fiecare din noi, ca profesionist, înțelege cât de importante sunt aceste principii, nu pentru că ar fi foarte morale, cât pentru calitatea profesiei, și, dacă vreți, și pentru stabilitatea materială.