

Practici *de* Audit

Camera Auditorilor Financiari din România

Anul III, Nr. 1/2014

EDITORIAL

Prețul moralității

IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

Particularitățile auditului financiar al proiectelor post-aderare

Auditarea mediului/sistemului de control al clientului
Cinci pași în auditarea sistemelor informatice din cadrul auditului financiar

PROVOCĂRI ȘI TENDINȚE

Selectarea auditorilor prin cele mai bune practici

Propunerile IAASB pentru îmbunătățirea raportului de audit

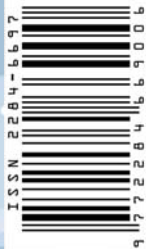
Aspecte ale supravegherii auditului în țări europene

JURIDIC

Clarificări în noua variantă a Codului Etic IFAC

Preț: 25,00 lei

ISSN 2284-6697



9 17 7 2284 16 6 9 00 6



Sunteți un auditor dinamic



Orice modificare privind schimbarea numelui, a adresei, a statutului de activ/nonactiv sau a statutului de angajat, asociat sau administrator al unei societăți de audit financiar, nu uitați să ne-o transmiteți!

**Contactați Departamentul de servicii pentru membri,
la telefon 021.410.74.43 interior 107/108, 0749.011.145
sau e-mail: servicii.membri@cafr.ro**

SUMAR

ANUL III, NR. 1/2014



EDITORIAL

Prețul moralității

Prof. univ. dr. Horia Neamțu

3

INTERVIU

Vahid Novruzov,
președintele Camerei
Auditorilor din
Republica Azerbaijan:



„Auditul trebuie
să se autoevidențieze drept
cea mai eficientă metodă
de reducere a riscului
informațional în management”

6



Alexandr RUF,
președintele
Colegiului Auditorilor
din Rusia:

„Principalul
criteriu pentru
alegerea unui auditor nu
trebuie să fie numai prețul, ci
și calitatea serviciilor prestate”

12



IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

Particularitățile auditului
financiar al proiectelor
post-aderare, precizări și
comparații privind termenii
de referință

16

Cornel Iosif Kameniczki,
S.C. C&C Count S.R.L.



Auditarea mediului/sistemului
de control al clientului

22

Ana Dincă, Alina Galetan,
Alexandru Stelea, S.C. Audit One

Cinci pași în auditarea
sistemelor informatice din
cadrul auditului financiar

35

Mircea Bozga, Ovidiu Sandu, PwC

În sprijinul
auditorilor
și stagiatorilor
(întrebări
și răspunsuri)



40

Alice Petcu, CAFR

PROVOCĂRI ȘI TENDINȚE INTERNAȚIONALE

**FEE: Selectarea auditorilor
prin cele mai bune
practici**

42

**Propunerile IAASB
pentru îmbunătățirea
raportului de audit**

51

**Brian Bluhm,
Phil Cowperthwaite, IFAC**

**Aspecte relevante privind
proiectul
de revizuire
a cadrului
conceptual IASB**

54

**Aura Giurcăneanu,
Clemente Kiss, KPMG**



**Aspecte ale supravegherii
auditului în țări europene**

Adriana Spiridon, CAFR

57

JURIDIC

**Tipuri de excepții
pe care le poate acorda
Camera Auditorilor
Financiari din România**

60

Alice Petcu, CAFR

**Clarificări în noua variantă
a Codului Etic**

63

Daniela Ștefănuț, CAFR



Practici de Audit

**Revistă editată de
Camera Auditorilor Financiari
din România**



Colegiul editorial

**Daniel Botez, Mircea Bozga, Alexandru Coracioni, Ana Dincă,
Elena Iordache, Ana Morariu, Gheorghe Popescu, Andreia Stanciu,
Filip Stoica, Smaranda Ștreangă**

Consultant științific:

prof. univ. dr. Eugeniu Țurlea

Adresa: Str. Sirenelor nr. 67-69, sector 5, București, Telefon: 021.410.74.43, interior 120,

Fax: 021.410.03.48, E-mail: revista@cafr.ro.

ISSN: 2284-6689; ISSN on-line: 2284-6697

Tipar: Print Group SRL, Șoseaua Fundeni nr. 50B, București,
tel.: 0744.638.772

Colegiul de redacție și colectivul redacțional nu își asumă responsabilitatea pentru conținutul articolelor publicate, care revine exclusiv autorilor. În conformitate cu prevederile legii, reproducerea integrală sau parțială și traducerea materialelor din cuprinsul revistei, cu excepția citărilor exemplificative, sunt interzise fără acordul scris al editorului.

Redacția

Cristiana Rus
– redactor șef

Corneliu Cârlan
– senior editor

Cristina Radu
– secretar de redacție

Nicolae Login
– grafică
și tehnoredactare

**Flavia Cioriceanu,
Alice Petcu,
Adrian Popescu,
Diana Săndulescu,
Adriana Spiridon,
Dana Ștefănuț,
Angela Tudor**

Prof. univ dr. **Horia Neamțu**,
președintele Camerei Auditorilor Financiari din România



Prețul moralității

Ce-ai spune, stimați cititori, dacă ai afla că un contract de audit pentru un proiect cu finanțare europeană a fost adjudicat de un auditor la o licitație pentru suma de 230 lei? V-ați mira, desigur.

Cum ai primi însă vestea că același auditor a câștigat succesiv zece licitații pentru aceeași sumă? Cu siguranță, veți fi uimiți și veți clătina din cap a neîncredere. Dar ce-ai mai avea de comentat dacă vi s-ar demonstra că nouă „rapoarte” de audit, livrate de același auditor, sunt „copy-paste”, adică cvasi-identice cu primul raport, schimbată fiind numai...denumirea proiectului?

Oricât ar fi de dificil de digerat o atare poveste, din păcate ea este cât se poate de reală. Iar la noi, la Cameră sosesc numeroase sesizări despre bizareriile unor licitații, urmate de încheierea unor contracte de acest fel, acceptate și onorate în maniera descrisă mai sus, în care nu numai logica, dar și bunul simț sunt vexate cu nonșalanță și cinism. Sigur, trăim vremuri grele, piața auditului este în contracție. Mulți auditori, din nefericire, nu-și găsesc oferte pe măsura capacității și vocației lor. Dar să-ți pui la mezat profesia în care ai investit timp și bani pentru o sumă infimă este ridicol, dacă nu chiar dramatic și aduce izbitor cu „meseria” celor care vând facturi la colț de stradă.

Ce se întâmplă de fapt? Toată lumea știe că documentația ce însoțește, pe drumul spre aprobare, un proiect pentru care se solicită finanțare europeană cuprinde, printre altele, obligatoriu un

Să-ți pui la mezat profesia în care ai investit timp și bani pentru o sumă infimă este ridicol, dacă nu chiar dramatic și aduce izbitor cu „meseria” celor care vând facturi la colț de stradă

raport de audit, menit să ateste corectitudinea elaborării datelor financiare avansate în proiectul respectiv, inclusiv respectarea normelor legale și de oportunitate în această privință. De fapt, nu se cere un raport de audit financiar în sensul atribuit de Standardele Internaționale în materie, ci un raport de servicii conexe auditului care sunt permise a fi efectuate de auditori financiari, dar și acestea în strictă conformitate cu standardele specifice, tehnice și etice și efectuate la un nivel calitativ corespunzător.

Cerința solicitării de către forurile care pun la dispoziție finanțările europene a unor auditări pentru fiecare proiect în parte nu este întâmplătoare. Cei care dau bani vor să aibă o asigurare în plus că sumele ce urmează a fi alocate vor fi cheltuite nu numai cu folos, dar și fără risipă, în respectul legii, deci fără un risc de fraudă.

Numai că, în practică, autoritățile de management cu atribuții în finanțarea proiectelor din fonduri europene, spunem noi dintr-un zel excesiv, au adoptat drept criteriu determinant în licitațiile organizate pentru alegerea unui auditor prețul cel mai mic oferit. Și aceasta fără a-și pune întrebarea elementară dacă oferta respectivă este fezabilă din punct de vedere profesional, dacă îi asigură ofertantului suportul pentru a efectua o evaluare temeinică, riguroasă, care să-l conducă la concluzii pertinente, relevante și de calitate.

Aici am dori să-i liniștim cumva pe cititorii noștri. Fenomene de soiul acesta se întâlnesc în

zona europeană căreia îi aparținem și noi. Cităm dintr-un studiu, pe care îl veți regăsi prezentat în paginile acestui număr al revistei noastre, elaborat de Federația Europeană a Experților Contabili – FEE: *„Contractul de audit ar trebui să se atribue pe baza ofertei celei mai avantajoase din punct de vedere economic, nu a celui mai mic preț. Prin adoptarea acestei abordări strategice companiile (în cazul nostru – autoritățile de management – n.a.) pot da asigurări că nu se va compromite calitatea auditului”*. După care recomandarea continuă, prin evocarea anumitor soluții ce ar trebui avute în vedere: *„Pentru a identifica oferta cea mai avantajoasă din punct de vedere economic, comitetul de selecție a auditorului trebuie să evalueze prețul (taxele) de audit în comparație cu: disponibilitatea membrilor-cheie și resursele auditorului/firmei de audit ca întreg; resursele de personal, experiența și calificările lor; alocarea personalului, respectiv numărul de ore destinate fiecărui tip și nivel al resursei calificate etc.”* Spre a se concluziona în paragraful citat: *„Ar trebui să fie stabilite taxe (prețuri) rezonabile pentru a se asigura că auditul este efectuat într-un mod eficient și efecace și că echipa de audit este bine pregătită pentru a efectua un audit la standarde ridicate”*.

Evident, Camera nu a ignorat semnalele despre deficiențele existente în sistemul de licitare și de atribuire a contractelor pentru serviciile de audit aferente examinării proiectelor cu finanțare europeană. Au fost deci investigate cauzele și soluțiile.

Ce s-a constatat? În primul rând, existența unui anumit formalism în organizarea licitațiilor și în selectarea ofertanților. Mecanismul de evaluare a ofertelor prevăzut în unele caiete de sarcini trăda o neînțelegere crasă a importanței serviciilor de audit, acestea fiind percepute ca încă o filă necesară la dosar, care cu cât costă mai puțin cu atât mai bine!

Deficiențele de acest tip au fost, bineînțeles, rapid sesizate și speculate de unii colegi de-ai noștri mai întreprinzători, care au găsit breșa necesară pentru a obține câțiva bănuți, dar și fără prea mult efort și implicare. Soluția lor? Prețul mic, ce sfidează orice concurență.

Treaba a mers cât se poate de bine pentru ei, încât – în timp – s-a detașat chiar un „pluton” de firme de audit sau de auditori, care câștigă aproape cu regularitate licitații de acest tip. Mai mult decât atât, examinând unele „caiete de sarcini”

putem suspiciona că anumite licitații s-ar fi putut desfășura, cum se spune, „cu dedicație”.

În fața unor asemenea situații, Camera și-a elaborat o strategie de apărare a profesiei în care a acționat și continuă să persevereze pe câteva piste.

Pe de o parte, a inițiat o serie de dialoguri cu autoritățile de management pentru a clarifica aspectele legate de efectuarea serviciilor de audit. În această acțiune am fost susținuți de Ministerul Finanțelor Publice și sperăm într-un sprijin mai substanțial din partea Ministerului Justiției și Ministerului Fondurilor Europene. Scopul acestei acțiuni este de a realiza o înțelegere unitară a rostului și importanței serviciilor de audit pentru a eficientiza și a asigura cât mai multă moralitate în cheltuirea fondurilor europene. De aici și necesitatea elaborării unor criterii de selecție a ofertelor de asemenea servicii în care să prevaleze nu prețul, ci raportul calitate/eficacitate. Argumentul nostru este că economiile aparent realizate prin acceptarea unei oferte de servicii la un preț de zece ori mai mic decât limita maximă prevăzută în caietul de sarcini pot deschide poarta unor pierderi însutite și înmiite, ca urmare a realizării unui serviciu de audit superficial, formal.

Încă mai avem de luptat pe acest tărâm, inerția este mare, deși experiența ultimilor ani în accesarea fondurilor europene ar cam trebui să ne pună pe toți pe gânduri și să reflectăm dacă nu cumva și modul în care sunt tratate adesea serviciile de audit este de vină pentru eșecurile unor finanțări din aceste surse.

Să ne imaginăm ce s-ar putea întâmpla în cazul unui eșec major al unui proiect cu finanțare europeană, mai ales când este implicată și o fraudă. Va exista desigur un dosar burdușit cu avize, ce va conține și raportul celui care a executat serviciul de audit aferent, care a stat la baza finanțării. Dar cât de mult va răspunde auditorul? Și aici practica nu este unitară, depinde de prevederile contractului de prestare de servicii pe care l-a semnat. Iar dacă cuantumul despăgubirilor posibile este fixat în funcție de mărimea (sau mai degrabă de micimea) onorariului, este limpede că prejudiciul va fi greu de recuperat de la acesta.

De bună seamă, Camera, ca reprezentant al obștei profesioniștilor în audit, este datoare să ia măsurile pe care le are la îndemână pentru a apăra interesele majore ale membrilor săi și, pe cale de consecință, prestigiul corpului de auditori în ansamblul său. Firește, nu poate interveni direct într-o piață concurențială, liberă, cum este

cea a auditului financiar. Dar nimic nu o oprește, ci dimpotrivă Camera este obligată prin statutul său, prin normele Standardelor Internaționale de Audit și ale Codului Etic acceptate în integralitate să controleze calitatea misiunilor și serviciilor de audit. Iar dacă un contract de audit este adjucecat la o sumă ridicolă, aceasta reprezintă un semnal de alarmă pentru Departamentul de monitorizare și competență profesională că este ceva în neregulă, deci inspectorii săi sunt în măsură să examineze dacă timpul alocat de auditor sau de firma de audit pentru serviciul contractat este suficient pentru o muncă de calitate, dacă forțele pe care ar dori să le angreneze în ducerea la bun sfârșit a misiunii nu sunt subevaluate.

Deci inspectorii au pornit la drum spre a investiga asemenea aspecte. Concluziile nu sunt încă definitive, dar unele constatări ne arată că am făcut bine procedând astfel. Inspectorii au găsit, de pildă, că în anumite situații orele alocate unui contract nu-i sunt suficiente auditorului nici măcar pentru o lectură „da capo al fine” a proiectului propus spre finanțare și nici vorbă să mai rămână un răgaz pentru examinarea profesională a proiectului cu pricina. Am mai vorbit aici și de faimoasele rapoarte „copy-paste”, unde, de asemenea, ne aflăm în fața unei încălcări a normelor profesionale și etice. Sunt cazuri în care inspectorii au proceduri și mijloace legale de a interveni – de la revizuirea unor calificative, invitarea la cursuri suplimentare de pregătire și mergând până la a propune sancțiuni pentru abateri de la disciplina și cerințele calității.

Asemenea demersuri ferme și perseverente au o deplină justificare, întrucât nu putem asista cu pasivitate la anumite tendințe de degradare a percepției asupra statutului social al profesiei noastre. Deja în unele cercuri interesate din zona managementului fondurilor europene – de la noi din țară și de aiurea – la adresa profesiei se emit tot felul de elucubrații de tipul: „Ce tot atâta audit?” Iar dacă nu vom fi în stare să stăpânim abaterile la care ne-am referit aici nu vom face decât jocul unor asemenea opinii, care au un substrat lesne de înțeles.

Și acum, spre final, suntem în măsură să informăm cititorii despre o inițiativă a Consiliului Camerei care, cu siguranță, va contribui la asigurarea unei înalte calități a auditării în domeniul proiectelor cu finanțare europeană și, implicit, la întărirea moralității pe aceasta piață. În baza Protocolului încheiat între Camera Auditorilor Financiar din România (CAFR) și Ministerul Fondu-



De bună seamă, Camera, ca reprezentant al obștei profesioniștilor în audit, este datoare să ia măsurile pe care le are la îndemână pentru a apăra interesele majore ale membrilor săi și, pe cale de consecință, prestigiul corpului de auditori în ansamblul său

rilor Europene (MFE), începând cu 1 ianuarie 2014 auditarea fondurilor europene va putea fi realizată **numai de către auditorii financiar activi, persoane fizice și juridice, membri ai CAFR, care au urmat cursurile de specializare și perfecționare pentru fonduri europene, organizate de către CAFR în colaborare cu MFE și au obținut certificat de absolvire a cursurilor respective**. Detalii pot fi aflate pe site-ul CAFR.

Din anul 2014, începe o nouă etapă în Programul european de finanțare a unor proiecte, de mai mică sau de mai mare anvergură, în care, de asemenea, se pune bază pe ochiul vigilent al auditorului financiar. Vor fi deci în continuare oportunități pe piața auditului și se cuvine să ne preocupe din timp viitorul comportament al profesioniștilor în licitațiile care vor fi organizate. Camera va face tot ce va depinde de ea pentru a asigura climatul de profesionalitate și moralitate spre a veghea ca prestigiul breslei să nu fie afectat prin acțiunile unora sau altora. Dar important până la urmă este ca fiecare auditor financiar să înțeleagă că este în interesul lui să-și onoreze blazonul, iar renumele său, câștigat prin efort și experiență, să nu fie pătat printr-un comportament nedemn.

Auditul trebuie să se autoevidențieze drept cea mai eficientă metodă de reducere a riscului informațional în management

În procesul reformelor economice implementate în Azerbaijan, o mare importanță a fost acordată îmbunătățirii contabilității și auditului, iar ajustarea mecanismului de control la caracteristicile economiei de piață a fost unul din aspectele centrale.

Cum este organizată activitatea de audit în țara dumneavoastră și care este locul ocupat de organismul profesional pe care îl reprezentați în arhitectura profesiei contabile?

Decretul președintelui țării din anul 1996 cu privire la „ajustarea controlului de stat asupra activităților de producție, servicii, financiare și de credit și interzicerea inspecțiilor nerezonabile” a jucat un rol important în reducerea inspecțiilor inutile, în protejarea intereselor legale ale agenților economici și, pe de altă parte, a stimulat dezvoltarea auditului independent.

Cu alte cuvinte, reformele economice radicale implementate în țară și îmbunătățirea sistemului de management, stabilirea unui sistem de trezorerie, desființarea organelor de inspecție din ministere, comitete și alte autorități executive centrale, interzicerea inspecțiilor organelor de stat în afara autorității lor, precum și alte acțiuni implementate consecvent în această direcție după ce Republica Azerbaijan s-a angajat pe drumul dezvoltării democratice au creat necesitatea stabilirii unui regim contabil (de raportare) și a unui sistem de audit naționale, care respectă standardele internaționale.

Camera Auditorilor din Republica Azerbaijan și-a început activitatea la 4 aprilie 1996 și a fost înființată pentru a organiza ajustarea de către stat a serviciilor de audit din țară, pentru dezvoltarea unui sistem de măsuri și proiecte de acte normative direcționate spre îmbunătățirea și dezvoltarea serviciilor de audit în Republica Azerbaijan, pentru protejarea intereselor statului, agenților economici și auditorilor (organizațiilor de audit), pentru monitorizarea conformității auditorilor (organizațiilor de audit) cu dispozițiile Legii privind „serviciile de audit” adoptată în anul 1994, cu alte acte normative. Camera Auditorilor din Republica Azerbaijan s-a preocupat de stabilirea unei baze de reglementare perfecte și a menținut în permanență acest aspect în centrul atenției pentru a organiza și ajusta serviciile de audit din Azerbaijan, în conformitate cu practica mondială și pentru a asigura dezvoltarea sistemului național de audit.

Scopul principal al Camerei Auditorilor este organizarea activității de servicii de audit din republică pentru a asigura o implementare corectă și fiabilă a înregistrărilor financiar-contabile la toți agenții economici, în conformitate cu legislația existentă, indiferent de forma de proprietate și activitate.

Camera Auditorilor îndeplinește următoarele funcții:

- Organizează și ajustează activitatea națională de prestare a serviciilor de audit;
- Autorizează auditorii și organizațiile de audit independente de pe teritoriul Republicii Azerbaidjan și le controlează activitatea;
- Elaborează și aprobă regulile de organizare a examenelor pentru obținerea autorizației care dă dreptul de prestare a activității de audit;
- Elaborează și aprobă diverse formulare de raportare cu privire la activitatea auditorilor și rezumă aceste rapoarte prin colectarea lor;
- Oferă consiliere auditorilor, întocmește sugestii pentru dezvoltarea și îmbunătățirea serviciilor de audit și controlează implementarea acestora;
- Elaborează îndrumări, recomandări și instrucțiuni metodologice pentru implementarea auditului, pe baza studierii regulate a practicii naționale și internaționale;
- Implementează măsurile relevante pentru protejarea drepturilor și intereselor legale ale auditorilor independenți și organizațiilor de audit;
- Dezvoltă și îmbunătățește personalul de audit;
- Implementează reauditări;
- Implementează funcțiile organismului de control pentru prevenirea spălării fondurilor obținute din activități ilegale și finanțării terorismului, în cazurile desemnate de lege ca fiind sub autoritatea sa, în ceea ce privește persoanele care prestează servicii de audit.

Prof. univ. dr. Vahid Novruzov, președintele Camerei Auditorilor din Republica Azerbaidjan

Este un economist de marcă din Republica Azerbaidjan, cu o bogată experiență practică în diverse funcții de management financiar și contabil, inclusiv în activitatea de cercetare. Absolvent al Universității de Stat din Azerbaidjan în 1971 și al Baku Asia University în 1999, îl regăsim în perioada 1972-1992 în funcțiile de laborant, economist, cercetător junior, șef de departament și șef de secție la Institutul de cercetări științifice în economie din cadrul Comitetului planificării de stat din Republica Azerbaidjan.

În perioada 1979-1981 a deținut funcția de director adjunct pentru lucrări științifice la Institutul pentru tehnologii de proiectare în construcții din cadrul Ministerului serviciilor de utilități publice.

În perioada 1992-1996 a deținut funcțiile de șef de departament, prim-adjunct al șefului de secție și șef de secție în cadrul Departamentului pentru legislație economică al Milli Mejlis al Republicii Azerbaidjan (Parlamentul național).

În anul 1978 și-a susținut lucrarea de disertație cu tema „Îmbunătățirea cadrului de reglementare pentru planificarea aprovizionării tehnico-materiale în sectorul de servicii” la Institutul de Economie Națională din Moscova, iar în anul 1990 și-a susținut teza de doctorat cu tema „Evoluția problemelor infrastructurii vieții sociale în republicile uniunii” la același institut.

Este autorul a peste 120 de lucrări științifice și monografii. În anul 2000 a obținut titlul de profesor.

De la 5 aprilie 1996 deține funcția de președinte al Camerei Auditorilor din Republica Azerbaidjan, organizație cu care CAFR întreține importante legături profesionale, în baza acordului de cooperare semnat între cele două organizații în mai 2009.

Prof. dr. V. Novruzov este, de asemenea, președintele Institutului Auditorilor Interni din Republica Azerbaidjan – filiala din Republica Azerbaidjan a Global Institute of Internal Auditors.





Organul de conducere al Camerei este Consiliul. Consiliul este alcătuit din președinte, președinte adjunct, șefii a două departamente importante, un reprezentant ales de organizațiile de audit, un reprezentant ales de auditorii independenți și un reprezentant al Ministerului de Finanțe al Republicii Azerbaijan.

Care este punctul de vedere al organizației pe care o reprezentați vizavi de tendința generală pe plan internațional de convergență a practicilor profesiei contabile și de audit?

În ce măsură considerați utilă pentru realitatea din țara dumneavoastră o astfel de orientare și cum vedeți concret realizarea acestui lucru în condițiile specifice în care vă desfășurați activitatea?

Pentru asigurarea transparenței financiare, a controlului financiar în conformitate cu cerințele perioadei moderne, este acordată o atenție deosebită stabilirii acestor activități în conformitate cu practicile internaționale avansate din Azerbaijan.

Încălcarea principiului independenței conduce la ascunderea multora dintre defectele managementului, la fraude fiscale și financiare, încălcându-se, în consecință, un alt principiu important al auditului – obiectivitatea

Numai în ultimul an au fost adoptate și aplicate o serie de documente importante care presupun îmbunătățirea activității de audit și raportare. Ca exemple indicăm „Planul național de acțiune pentru 2012-2015 pentru promovarea unei guvernări deschise”, „Planul național de acțiune pentru 2012-2015 privind lupta împotriva corupției”, Reglementarea privind sistemul de management electronic inter-departamental al documentelor, modificările Deciziei nr. 97 din data de 27 mai 2010 a Cabinetului de Miniștri al Republicii Azerbaijan pentru aprobarea „Reglementărilor cu privire la depunerea situațiilor financiare anuale și ale situațiilor financiare consolidate ale societăților comerciale, la perioadele de raportare și la publicarea acestora” și Legea Republicii Azerbaijan privind ajustarea inspecțiilor realizate în domeniul antreprenoriatului și protejarea intereselor antreprenorilor.

Autorităților relevante li se alocă îndatoriri și sarcini specifice în scopul rezolvării problemelor existente în domeniul transparenței și raportării, inclusiv necesității asigurării implementării obligațiilor internaționale ale Republicii Azerbaijan în aceste domenii. Camereii Auditorilor i s-a repartizat rezolvarea câtorva aspecte importante, cum ar fi:

- continuarea măsurilor referitoare la aplicarea Standardelor Internaționale în domeniul auditului independent,
- elaborarea proiectului de dezvoltare a conceptului de servicii de audit (2012-2020), ținând cont de practica internațională,
- luarea măsurilor pentru determinarea mecanismelor ce țin de aplicarea responsabilităților administrative pentru evaziunea auditului obligatoriu (împreună cu Ministerul Fiscalității),

- elaborarea de sugestii privind îmbunătățirea legislației privind auditul intern - împreună cu Cabinetul de Miniștri, Ministerul de Finanțe și Curtea de Conturi.

Activitatea referitoare la proiectul de dezvoltare a conceptului de audit este aproape finalizată.

Considerăm că următoarele aspecte sunt fundamentale în etapa modernă, ca țeluri pentru activitatea de audit în Azerbaijan:

- specificarea rolului și importanței autorității și problemelor auditului independent în noile condiții economico-financiare;
- extinderea pieței pentru serviciile de audit;
- promovarea rolului și importanței profesiei de audit pentru societate;
- investigarea coordonării intereselor diverselor părți;
- îmbunătățirea ajustărilor în domeniul auditului;
- elaborarea sugestiilor pentru reînnoirea cadrului legal pentru audit.

Obiectivele din domeniul auditului au fost adaptate la cerințele perioadei moderne prin revizuirea lor din perspectiva țelului principal. Unele dintre acestea se referă la:

- asigurarea protecției intereselor utilizatorilor situațiilor financiare prin asigurarea credibilității acestora din urmă;
- asumarea unui rol principal în managementul economiei și luarea unor decizii eficiente pe baza furnizării de informații transparente;
- extinderea activității destinate să evidențieze perspectivele de dezvoltare economică;

- eliminarea cazurilor de concurență neloială și calitate îndoielnică a auditului
- aplicarea tehnologiei informației în procesul de audit.

În elaborarea direcțiilor principale de dezvoltare a serviciilor de audit în țara noastră încercăm să fructificăm recomandările Uniunii Europene, Băncii Mondiale, Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), ținând cont și de caracteristicile naționale.

În ce măsură se implică organizația pe care o reprezentați în procesul de acomodare cu Standardele Internaționale de Audit și care sunt dificultățile pe care le întâmpinați în această privință?

Acordăm o atenție deosebită implementării măsurilor asociate cu aplicarea standardelor internaționale în domeniul auditului independent.

Doresc să vă informez că aplicarea ISA în țara noastră a început în anul 2010 și această activitate este continuată acum împreună cu Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și cu Ministerul de Finanțe al Republicii Azerbaijan.

În „Planul național de acțiune pentru 2012-2015 pentru promovarea unei guvernări deschise” a fost evidențiată o problemă foarte importantă - îmbunătățirea mecanismelor de control pentru publicarea raportului auditorului împreună cu situațiile financiare ale întreprinderilor de stat elaborate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și Standardele Contabile Naționale.

În general, aplicarea standardelor internaționale de audit este considerată o parte integrantă a reformelor economice realizate în Azerbaijan și este implementată în corelație cu finalul etapei de tranziție la econo-

mia de piață. În același timp, aplicarea standardelor internaționale de audit în Azerbaijan stabilește responsabilități stricte pentru noi. Acestea includ îmbunătățirea permanentă și revizuirea regulată a cadrului legal și de reglementare pentru aplicarea standardelor internaționale de audit, dezvoltarea sistemului de control al calității auditului, educarea personalului de audit și îmbunătățirea dezvoltării profesionale, monitorizarea cadrului de reglementare a auditului în Azerbaijan și ajustarea acestuia pentru aplicarea standardelor internaționale de audit.

Aici aș dori să subliniez un aspect: aplicarea ISA nu reprezintă soluția pentru toate problemele din domeniul auditului. Este binecunoscut faptul că, încă de la începutul anului 2000, au fost observate procese negative, precum reducerea numărului investitorilor, a participanților pe piață, a tuturor părților interesate, inclusiv reducerea încrederii statului în audit. Criza financiară globală care a devenit acerbă în anii 2008-2009 a schimbat parțial atitudinile și față de audit.

Astfel, apare întrebarea: cum este posibil să se manifeste deficiențe serioase, fraudă și corupție în activitatea organizațiilor care au primit o opinie pozitivă din partea auditorilor, băncile și alte organizații intrând în faliment la numai câteva luni după ce au primit un raport de audit pozitiv?

În opinia noastră, încălcarea principiului independenței, care este considerat unul din primele principii clasice ale auditului, se află la baza acestor probleme.

Încălcarea principiului independenței conduce la ascunderea multora dintre defectele managementului, la fraude fiscale și financiare, încălcându-se, în consecință, un alt prin-

ciپی important al auditului – obiectivitatea.

Nu întâmplător, în „Carta Verde” propusă spre dezbateri de către Comisia Europeană au fost aduse în prim-plan prevederile referitoare la consolidarea rolului auditului și la protejarea independenței auditorului. În prezent, acest proces este în curs de desfășurare.

În studiile recente realizate de Camera Auditorilor o parte a respondenților și-a exprimat nemulțumirea privind nivelul la care a fost realizat auditul, nerespectarea prevederilor legale, absența profesionalismului și competenței auditorului, nedetectarea de către auditor în decursul investigației a unor deficiențe semnificative, nerealizarea de către auditor a obligațiilor sale conform prevederilor contractuale, abateri ale auditorului de la obiectivitate și opiniile sale preconcepate, lipsa unei abordări complete și detaliate în opinia dată cu privire la activitatea auditată și nerespectarea de către auditor a confidențialității.

Ce relații de colaborare ați dezvoltat cu organisme similare pe plan internațional?

Cum apreciați cooperarea dintre organizația dumneavoastră și Camera Auditorilor Financieri din România?

Studierea experienței altor țări în domeniul auditului contribuie semnificativ la dezvoltarea și îmbunătățirea calității serviciilor de audit, precum și la îmbunătățirea cadrului legal pentru serviciile de audit în Azerbaidjan.

Acceptarea Camerei Auditorilor ca membru cu drepturi depline al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) a dat un nou avânt activităților noastre în această direcție.

În general, Camera este reprezentată în organizații profesionale presti-

gioase – ca membru cu drepturi depline al IFAC, al Federației Internaționale Regionale a Contabililor și Auditorilor „Eurasia”, al Federației Europene a Contabililor și Auditorilor (EFAA) și ca membru asociat al Consiliului Eurasian al Contabililor și Auditorilor Certificați și, de asemenea, a încheiat acorduri și a trimis scrisori de intenție organizațiilor contabililor și auditorilor din peste 20 de țări, stabilind relații profesionale intensive.

Doresc să vă prezint organizațiile cu care am încheiat acorduri de cooperare: Consiliul Auditorilor din Federația Rusă (1999-2009); Federația Ucraineană a Contabililor și Auditorilor Profesioniști (2001); Uniunea Contabililor și Consultanților Financieri Independenți și Camerele Contabililor Publici Certificați și Consultanților din Turcia (2005); Camera Lituaniană a Auditorilor (2005); Camera Auditorilor din Republica Kazahstan (2005); Asociația Letonă a Auditorilor Certificați (2006); Camera Slovacă a Auditorilor (2006); Asociația Contabililor Generali Certificați din Canada (2006); Asociația Profesională a Experților Contabili din Franța (2006); Asociația Națională a Auditorilor din Franța (2006); Institutul Regional al Contabililor Profesioniști din Samara, Rusia (2007); Camera Națională a Auditorilor din Polonia (2007); Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) (2007); Institutul Auditorilor Interni din China (2007); Uniunea Auditorilor din Ucraina (2007); Camera Auditorilor din Rusia (2007); Consiliul de Audit al Parlamentului Georgian (2009); Camera Auditorilor Financieri din România (2009); Camera Auditorilor din Republica Uzbekistan (2009); Camera Auditorilor din Ungaria (2011); Camera Auditorilor din Ucraina (2011); Asociația Con-

tabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova (2011); Institutul Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Rusia (2011); Camera Auditorilor din St. Petersburg (2012); Camera Consilierilor Financieri-Contabili Independenți din Istanbul (2013); Centrul pentru formarea personalului superior și a specialiștilor din cadrul Ministerului de Finanțe din Republica Belarus (2013); Institutul Auditorilor Certificați din Republica Macedonia (2013).

Între organizația noastră și Camera Auditorilor Financieri din România există relații de cooperare foarte strânse și suntem mândri de acest lucru. Beneficiem din plin de experiența în audit a României, care este o țară prietenă a Azerbaidjanului. În această situație, cel mai important sprijin este acordat auditorilor din Azerbaidjan de către președintele Camerei Auditorilor Financieri din România și prietenul nostru preferat, profesorul Horia Neamțu. Profitând de această ocazie, doresc să exprim cea mai profundă recunoștință a colectivului și membrilor Camerei Auditorilor din Azerbaidjan față de onorabilul profesor. Mi-a făcut o deosebită plăcere să ofer distincția și certificatul „Auditor de onoare al Republicii Azerbaidjan” președintelui Camerei Auditorilor din România, domul Horia Neamțu, în deschiderea conferinței extrem de bine organizate la care am participat cu ocazia recentei mele vizite în frumoasa dvs. capitală, București.

Sper ca și în continuare relațiile dintre organizațiile noastre să fie diverse și benefice.

Ce proiecte aveți pentru perioada în care ne aflăm, în legătură, îndeosebi, cu satisfacerea cerințelor membrilor organizației profesionale privind calitatea misiunilor de audit, independența și compor-

tamentul etic al auditorilor și asigurarea condițiilor pentru o competiție corectă pe piața specifică auditului financiar?

Organizarea auditului presupune dezvoltarea unor măsuri complexe împotriva cazurilor de monopol sau concurență neloială care pot apărea în acest domeniu. Discutând despre cauzele care împiedică o concurență corectă pe piața serviciilor de audit, trebuie să amintim că mecanismul reglementării prețului serviciilor de audit în modalitatea caracteristică economiei de piață – pe baza cererii și ofertei – nu se justifică întotdeauna în domeniul auditului. Din acest motiv, controlul calității auditului în locul unei reglementări a prețului serviciilor de audit este deosebit de important.

Toate acestea presupun o nouă abordare a dezvoltării auditului, a rolului și importanței sale în economie. În acest sens, opiniile cu privire la revizuirea auditului devin vitale, nu numai ca instrument pentru determinarea corectitudinii raportărilor contabile, dar și în termenii îmbunătățirii calității contabilității.

Cu alte cuvinte, în condițiile moderne, auditul ar trebui să contribuie la evaluarea poziției financiare a entităților de afaceri, la analiza activității lor și, în ultimă instanță, la determinarea perspectivelor de dezvoltare a acestora. Aceasta înseamnă că există deja nevoia pentru o tranziție de la un audit de confirmare la un audit analitic de confirmare.

Pe de altă parte, auditul trebuie să se autojustifice, să se autoevidențieze drept cea mai eficientă metodă de reducere a riscului informațional în management. În același timp, nevoia de realizare a auditului proiectelor de investiții aduce în actualitate revizuirea rolului și importanței auditului în economie.



Auditul ar trebui să contribuie la evaluarea poziției financiare a entităților de afaceri, la analiza activității lor și, în ultimă instanță, la determinarea perspectivelor de dezvoltare a acestora. Aceasta înseamnă că există deja nevoia pentru o tranziție de la un audit de confirmare la un audit analitic de confirmare

Toate acestea evidențiază îmbunătățirea procedurilor și tehnologiilor de audit, precum și amplificarea statutului auditului.

Discutând despre rolul auditului în împrejurările moderne, contribuțiile acestuia în domeniul luptei împotriva corupției și a creșterii transparenței ar trebui să fie corect percepute și utilizate intensiv.

Noile relații economice aduc în prim plan aplicarea unui audit performant.

Cealaltă problemă importantă care se distinge prin caracterul său urgent și inovativ este determinarea mecanismelor pentru o investigare eficientă a plângerilor referitoare la încălcarea Codului Etic.

Preconizăm crearea unei secțiuni speciale pe site-ul Camerei pentru problemele etice (mecanism de plângere electronică cu privire la comportamentele lipsite de etică, la îndrumările etice, la rapoartele privind etica), determinarea modului de educație și a condițiilor minime asociate organizației pentru educație și formare în domeniul codului etic.

Principalul criteriu pentru alegerea unui auditor nu trebuie să fie numai prețul, ci și calitatea serviciilor prestate

Modalitățile de asigurare a unității la nivelul adoptării și implementării IFRS în Rusia sunt modelarea, armonizarea, standardizarea, adaptarea și convergența contabilității. În opinia noastră, dezvoltarea unei baze comune pentru convergența modelelor contabile se obține, în primul rând, printr-o strânsă colaborare între experții din diverse țări.

Cum este reglementată profesia de audit în țara dumneavoastră?

Auditul în Rusia are o istorie de 20 de ani. Este în curs reforma care vizează modificări importante ale sistemului național de audit. Din anul 2009, activitatea de audit din Rusia este reglementată prin Legea federală nr. 307-FZ privind auditul, din 30.12.2008, iar profesia de auditor, atât de importantă din punct de vedere social, este guvernată nu numai de organisme ale statului, ci și de organizații publice și auto-reglementate. După intrarea în vigoare a Legii federale nr. 307-FZ în auditul din Rusia a fost creată o situație duală: pe de o parte, o serie de funcții importante ce țin de reglementarea auditului sunt realizate de către organismul federal autorizat de Ministerul de Finanțe, iar, pe de altă parte, o serie de funcții

au fost delegate asociațiilor de auditori care se auto-reglementează.

Aceste funcții se referă la metodologia controlului extern al calității, stabilirea unui fond pentru despăgubiri, asigurarea obligatorie a firmelor de audit etc. Prin urmare, acum una dintre principalele probleme este constituirea unui sistem complet de auto-reglementare.

RCA este succesorul legal al organizației publice ruse „Colegiul Auditorilor din Rusia”, înființată pe 17 iunie 1992 și înregistrată la Ministerul de Justiție al Federației Ruse pe 23 noiembrie 1992. La 23 decembrie 2009 RCA a obținut statutul de organizație auto-reglementată.

Activitatea RCA pentru asigurarea interesului public este orientată spre constituirea unor abordări unificate a implementării auditului, regle-

mentării auditului, interacțiunii cu autoritățile publice și cu utilizatorii serviciilor de audit.

RCA se ocupă de aspecte ce țin de reglementarea activității de audit în Federația Rusă, în special de propuneri pentru modificarea legislației privind auditul, participă la activitatea Consiliului pentru audit.

RCA ocupă un loc special în comunitatea profesională, fiind membru cu drepturi depline al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC).

Care sunt obiectivele și stadiul procesului de dezvoltare și modernizare a profesiei contabile în general și auditului financiar în mod deosebit, în contextul așteptărilor și tendințelor de evoluție ale societății?

În ultimii 20 de ani a existat un număr mare de evenimente deosebit

de importante pentru comunitatea contabilă și de audit din Rusia, care s-au încadrat în procesul de reformă contabilă aferentă dezvoltării profesiei. A fost creat un cadru legislativ solid pentru reforma contabilității naționale. În ciuda faptului că un concept al contabilității este încă în curs de formare, principalul obiectiv a fost atins - sistemul contabil național a fost aliniat cu standardele contabile internaționale și cu cerințele economiei de piață. Dar există încă aspecte incomplete care conturează cadrul pentru o dezvoltare profesională continuă.

Implementarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară este în centrul atenției. Etapele parcurse pentru dezvoltarea profesiei de audit sunt strâns legate de utilizarea IFRS în Rusia. Scopul procesului este îmbunătățirea calității serviciilor de audit și sporirea încrederii publicului în profesia de audit. Modalitățile de asigurare a unității la nivelul adoptării și implementării IFRS în Rusia sunt modelarea, armonizarea, standardizarea, adaptarea și convergența contabilității.

În opinia noastră, dezvoltarea unei baze comune pentru convergența modelelor contabile se obține, în primul rând, printr-o strânsă colaborare între experții din diverse țări.

În prezent, Colegiul Auditorilor din Rusia a centralizat cunoștințele profesionale, activitățile și resursele financiare într-o singură asociație profesională, ceea ce este util pentru îmbunătățirea eficienței profesiei naționale, pentru clarificarea relației de lucru cu Guvernul și, de asemenea, permite realizarea unui control public mai eficient. RCA a înființat un registru al contabililor profesioniști și a organizat un sistem de formare, certificare și educație continuă.

Alexandr Ruf, președintele Colegiului Auditorilor din Rusia (RCA)



Absolvent al Institutului de Finanțe din Moscova (Academia de Finanțe din cadrul Guvernului Federației Ruse), Facultatea de Relații Economice Internaționale, Alexandr Ruf este doctor în economie. Din anul 1992 este președintele Colegiului Auditorilor din Rusia și - din 2002 - președinte al Consiliului Central al Colegiului. A lucrat în diverse instituții cu atribuții în domeniul auditului, inclusiv în Ministerul Finanțelor al URSS, în calitate de Expert Șef al Administrației Principale pentru Valută și Economie.

Între afilierile profesionale putem enumera: președinte al Comitetului pentru Standarde, membru al Consiliului de Administrație al Consiliului Eurasian a Contabililor și Auditorilor; membru al Consiliului Comisiei Unificate de Certificare; membru al organismului de lucru al Consiliului de Audit din cadrul Ministerului de Finanțe al Rusiei; președinte al Comisiei de Etică Profesională a Consiliului de Audit din cadrul Ministerului de Finanțe al Rusiei; membru al Consiliului de Supraveghere al Asociației principalelor universități din Rusia în domeniul economic și de management; membru al Consiliului Academic al Institutului pentru Probleme de Auto reglementare; membru al Consiliului Public Rosfinnadzor; președinte al Uniunii Naționale a Asociațiilor de Audit.

Între calificările profesionale ale interlocutorului pot fi amintite: membru cu drepturi depline al Asociației auto-reglementate a Evaluatorilor Inter-regionali; certificate de auditor calificat emise de Comisia Centrală de Atestare și Licențiere pentru audit și audit în asigurări; certificat de calificare pentru evaluarea mașinilor și echipamentelor, emis de Institutul Profesioniștilor Evaluatori; certificat internațional pentru practicarea bio-terapiei și a terapiei energetice, emis de Centrul de Medicină Tradițională al Academiei de Științe Medicale din Federația Rusă.



Relațiile internaționale reprezintă o parte importantă a activității noastre. Putem obține rezultate eficiente și putem promova imaginea profesiei noastre în țara noastră nu numai prin activitatea internă, ci și preluând cele mai bune exemple și experiența partenerilor noștri, precum și prin recunoaștere internațională.

Ministerul de Finanțe consideră că o certificare profesională este o modalitate de a confirma adecvarea profesională, nivelul avansat de cunoștințe și aptitudini, angajamentul față de cele mai înalte standarde etice ale profesiei. Prin urmare, un sistem eficient de evaluare a competenței și de training oferă un înțeles concret titlului de „contabil profesionist”.

În opinia noastră, recunoașterea internațională a profesiei ruse de audit și contabilitate este, de asemenea, deosebit de importantă.

Care este stadiul implementării Standardelor Internaționale de Audit în Rusia?

La 15 iulie 2013, primul ministru al Federației Ruse a introdus în Parlament – Duma de Stat o lege care prevede tranziția la Standardele Internaționale de Audit. Această lege a fost adoptată la prima sa prezentare, pe 23 octombrie 2013. Până la 1 august 2014 Guvernul Federației Ruse trebuie să stabilească o procedură pentru recunoașterea utilizării standardelor

internaționale de audit pe teritoriul Federației Ruse.

Colegiul Auditorilor din Rusia (RCA) a tradus în limba rusă și a publicat Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe (2010), în 3 volume. Traducerea este aprobată de IFAC și este recomandată pentru utilizare pe teritoriul Rusiei și țărilor din Comunitatea Statelor Independente (CIS).

În prezent, în urma unui acord semnat cu Federația Internațională a Contabililor, RCA a realizat traducerea ediției 2012 a Manualului. A doua parte a Manualului 2012 include standardele internaționale de Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe. Prin urmare, setul complet de standarde internaționale care reglementează activitatea de audit va fi publicat în limba rusă.

IFAC a trimis către RCA o scrisoare oficială de apreciere, evidențiind înalta calitate și fidelitatea tra-

ducerii. Instituțiile de educație și organizațiile profesionale din Rusia și țările din CIS au transmis, de asemenea, recunoștința și reacțiile lor favorabile.

Sperăm că traducerea va fi utilă întregii comunități vorbitoare de limba rusă în procesul de adoptare și implementare a ISA.

În ce măsură considerați utilă dezvoltarea de relații profesionale pe plan internațional?

Relațiile internaționale reprezintă o parte importantă a activității noastre. Putem obține rezultate eficiente și putem promova imaginea profesiei noastre în țara noastră nu numai prin activitatea internă, ci și preluând cele mai bune exemple și experiența partenerilor noștri, precum și prin recunoaștere internațională. Printre partenerii noștri se numără organizații din țările CIS: Azerbaijan, Kazakhstan, Uzbekistan, Moldova, Ucraina, Belarus.

De asemenea, am inițiat un proiect de colaborare cu ICAEW, discutând aspecte privind controlul calității în cadrul unor cursuri de formare.

Avem numeroși parteneri în întreaga lume, dar doresc să subliniez cooperarea deosebit de importantă și strânsă cu Camera Auditorilor Financiarți din România. Apreciez în mod deosebit posibilitatea de a face schimb de opinii și experiență cu CAFR în diferite zone ale profesiei de audit.

Suntem recunoscători domnului Horia Neamțu pentru invitația pe care am primit-o la această întâlnire profesională deosebit de interesantă de la București, ocazie cu care am semnat Acordul de cooperare dintre organizațiile noastre. Prin urmare, suntem nerăbdători să dezvoltăm cooperarea noastră și să promovăm autoritatea profesiei noastre în ambele țări.

Cum acționați pentru întărirea profesiei de audit și creșterea încrederii publicului în misiunile acesteia?

Calitatea auditului din Federația Rusă se îmbunătățește constant.

Auditorii acționează în interesul publicului, rezultatele activității de audit ajută investitorii să ia decizii, prin urmare calitatea auditului este extrem de importantă. În prezent, în Rusia, activitatea de audit este domeniul cel mai strict supravegheat. Calitatea activității auditului este verificată de organizații auto-reglementate ale auditorilor (SRO), iar calitatea activității auditorilor companiilor publice importante este verificată atât de SRO, cât și de Serviciul Federal de Supraveghere Financiară și Bugetară (Rosfinnadzor).

Colegiul Auditorilor din Rusia organizează seminarii, cursuri regulate de formare și discuții online cu recomandări pentru membrii săi pentru îmbunătățirea controlului intern al calității misiunilor de audit. În prezent, membrii RCA elaborează un program special pentru a ajuta firmele de audit să asigure un nivel adecvat al controlului intern al calității misiunilor de audit.

De la 1 ianuarie 2013, toți auditorii și organizațiile de audit din țara noastră implementează noul Cod Etic și regulile de independență pentru auditori și firmele de audit. Rusia a ales o cale de integrare în lumea comunității economice, prin urmare, pentru convergența standardelor naționale cu cele internaționale, pe baza Codului Etic al Federației Internaționale a Contabililor, aceste documente au fost adoptate și au devenit obligatorii pentru toate SRO.

Problema stabilirii celor mai corecte, oneste, morale și responsabile

reguli privind conduita auditorilor în desfășurarea activităților de audit este amplu discutată în țara noastră, la fel ca și eficacitatea măsurilor de asigurare a independenței firmelor de audit. Măsurile propuse sunt: rotația obligatorie a personalului cheie de audit; licitații publice; înregistrarea publică a contractelor de audit; clasamente ale firmelor de audit publicate în media; asigurarea de răspundere profesională a auditorilor; separarea activității de audit de cea de consultanță în afaceri; impunerea de sancțiuni pentru firmele de audit fără scrupule; consolidarea controlului calității, intern și extern; transparența firmelor de audit; consolidarea rolului comitetelor de audit din organizații; limitarea ponderii onorariului de primit de la un singur client în totalul venitului firmei de audit.

Concurența corectă trebuie să se bazeze pe forme civilizate pentru a obține dreptul de a semna un contract cu clienții, în special cu instituțiile publice importante. În acest caz, principalul criteriu pentru alegerea unui auditor nu trebuie să fie numai prețul, ci și calitatea serviciilor prestate. Acest rezultat poate fi obținut prin formarea treptată a eșantioanelor, tiparelor și practicilor comportamentale ale părților în acest domeniu, prin stabilirea unui mediu concurențial, care, la rândul său, va influența concurența organizațiilor de audit. Rolul auditorilor și SRO pentru eliminarea concurenței neloiale este deosebit de important.

Interviuri consemnate de
Ana-Maria Lupu

N. red.: Interviurile au fost solicitate cu prilejul prezenței celor doi interlocutori la Întâlnirea profesională organizată la 6 noiembrie 2013, la sediul Camerei Auditorilor Financiarți din România.

Particularitățile auditului financiar al proiectelor postaderare,

precizări și comparații privind termenii de referință



Cornel Iosif Kameniczki,
auditor financiar, S.C. C & C COUNT S.R.L., Baia Mare

Auditarea proiectelor în perioada post-aderare a ridicat și încă mai ridică o serie de probleme datorate atât necunoașterii a ceea ce trebuie să fie verificarea cheltuielilor dintr-un proiect, în procesul implementării lui sau al finalizării, cât și diversității (ca să nu spunem dezordinii) în ceea ce privește documentele care reglementează auditarea proiectelor. Cei 7 ani ai perioadei de programare pe care i-am traversat, ne-au dovedit că între „a vrea” și „a putea” este o mare deosebire. Că nu am reușit întotdeauna, putem înțelege, dar că n-am vrut, este de neînțeles.



Suntem la sfârșitul primei perioade de programare (2007-2013), pe care România a parcurs-o integral, perioadă de analiză a lucrurilor învățate și a celor pe care nu am reușit fie să le înțelegem, fie să le învățăm, fie altceva...

Dacă ne uităm doar la cele mai mari două programe ale acestei perioade (POR și POS DRU) constatăm (cu surprindere oare?) că POR a emis de la data începerii și până în prezent peste 100 de instrucțiuni, iar cel de al doilea – POS DRU – a ajuns la 80 de instrucțiuni. Aceste cifre nu fac decât să demonstreze (și nu doresc să intru cu nimeni în polemici) nu numai faptul că nu am fost pregătiți (sau nu am știut să ne pregătim), ci și faptul că n-am fost în stare să înțelegem structura și modalitatea de derulare a programelor (cu axe și domenii majore de intervenție aferente) pe care noi, ca țară, le-am propus. Cum altfel s-ar putea explica avalanșa de instrucțiuni și modificări de proceduri, nu odată cu acțiune retroactivă sau schimbări majore față de ceea ce a fost publicat în ghidul solicitantului, document pe baza căruia s-a elaborat cererea de finanțare.

În alt plan constatăm (și fie-mi iertat cuvântul) degringolada celor care ar fi trebuit să coordoneze întreg acest proces. Și aici este vorba de autoritățile de management (AM), care fiecare a vrut să demonstreze că face altfel decât ceilalți și Autoritatea de Coordonare a Instrumentelor Structurale (ACIS), care din start a fost deposedată de atribuțiile pe care trebuia să le aibă. În mod normal, așa cum îi și spune numele, ACIS ar fi trebuit să coordoneze implementarea proiectelor din punct de vedere al elaborării de principii și documente unitare pen-

tru fiecare AM. Acceptând că „dorința de mai bine” a autorităților de management a prevalat asupra unui sistem unitar, totuși nu putem înțelege de ce măcar principiile și documentele pentru realizarea auditării proiectelor pe diverse programe nu s-a putut realiza. Constatăm cu părere de rău că, practic, fiecare program are propriile proceduri pentru realizarea auditării proiectelor și Termeni de referință specifici. Nici măcar denumirea acestora nu este uniformă, ele denumindu-se diferit de la program la program.

Un alt element perturbator, ca să nu spunem deranjant, este că dacă majoritatea AM precizează în documentul numit Termeni de referință (sau altfel, dar cu același rol) că Raportul de verificare a cheltuielilor va fi întocmit în conformitate cu ISRS 4400, în cadrul proiectelor finanțate prin PNDR raportul trebuie realizat în conformitate cu Standardul Internațional pentru Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000.

Toate cele amintite, chiar dacă ar putea părea lucruri ne semnificative, demonstrează capacitatea noastră de a răspunde la provocările la care singuri ne-am angajat.

Pentru a înțelege situația în care încheiem acest ciclu de programare, din punctul de vedere al activității de audit a proiectelor (verificarea cheltuielilor...), este bine să ne amintim cum a început de fapt activitatea de auditare a proiectelor în România după 1989.

Programul PHARE este unul dintre cele trei instrumente de pre-aderare finanțate de Uniunea Europeană în procesul de asistență acordat țărilor din Centrul și Estul Europei, candidate la aderarea la Uniunea Europeană. Creat inițial pentru asistența Poloniei și Ungariei (Pologne et Hongrie - Aide à Restructuration

Economique), programul a fost extins la toate țările candidate din Europa Centrală și de Est. Programul PHARE a început să fie activ în România începând cu anul 1992. În perioada 1992-1998 s-au finanțat proiecte *soft*, respectiv proiecte care nu aveau incluse activități de construcții. Pentru acestea, Comisia Europeană nu solicita realizarea de audit pentru verificarea cheltuielilor. Din anul 1998 au început să se finanțeze și proiecte *hard*, respectiv proiecte care aveau incluse activități de construcții. Primele proiecte de această natură au fost cele finanțate prin programul CREDO, pentru dezvoltarea bunei vecinătăți și a stabilității sociale în regiunile de frontieră.

În anul 1998 au fost alocate aproape 8 milioane de ECU pentru 18 județe aflate la frontiera cu Ungaria, Ucraina, Moldova și Bulgaria.

Începând cu anul 1998 și cu programul CREDO, Comisia Europeană solicită realizarea de audit pentru verificarea și certificarea cheltuielilor realizate în cadrul proiectelor. Numărul de rapoarte era stabilit prin proiect, dar era obligatoriu un raport de audit la finalizarea implementării proiectului și acest raport trebuia să însoțească cererea de rambursare finală. Din același an (1998) devine obligatorie auditarea proiectelor și pe programul PHARE. Auditarea trebuia realizată în baza PRAG 1, adică „*Practical Guide to Phare, ISPA and Sapard Contract Award Procedures* (Europaid procurements)”, care furniza formatul și structura raportului de audit (un fel de termeni de referință, în terminologia de acum). Atât la programul CREDO, cât și la PHARE, după PRAG 1 trebuia emis și un certificat de audit.

În februarie 2006 se modifică procedurile și apare PRAG 2, „*Practical Guide to Phare, ISPA*

and Sapard Contract Award Procedures (Europaid procurements)”, care menține obligativitatea auditului și modifică puțin formatul și structura raportului de audit, menținând obligativitatea furnizării de către auditor a unui certificat de audit.

În 2007 România devine membră a UE și consecința este dreptul la finanțări prin fonduri postaderare. La nivelul guvernului ia ființă ACIS, Autoritatea pentru Coordonarea Instrumentelor Structurale, care este coordonator național al asistenței nerambursabile în relația cu UE, având atribuții și responsabilități atât în ceea ce privește asistența financiară de preaderare, cât și în ceea ce privește coordonarea gestionării fondurilor structurale și de coeziune. În acest sens, instituția coordonează pregătirea și funcționarea cadrului legislativ, instituțional și procedural pentru gestionarea instrumentelor structurale, iar, pe de altă parte, programează, coordonează, monitorizează și evaluează utilizarea asistenței financiare nerambursabile. În fapt, ACIS ar fi trebuit să fie organul de reglementare pentru implementarea proiectelor finanțate din fonduri postaderare. Adică, mai pe românește, ACIS ar fi trebuit să stabilească un cadru unitar, inclusiv pentru auditarea proiectelor și în final formatul și structura Termenilor de referință pentru toate programele. Realitatea este că avem Termeni de referință diferiți pe fiecare program în parte și dacă pe majoritatea programelor ei fac referire la ISRS 4400, în cadrul PNDR (Programul Național de Dezvoltare Rurală) referirea este ISAE 3000, ceea ce conduce la o serie de probleme.

Pentru a ne edifica asupra a ceea ce înseamnă generic definit ca „Termeni de referință”, credem că

este utilă o comparație între documentele similare de pe POR și POS DRU, comparație care poate fi extinsă și la celelalte programe.

Comparația este redată tabelar în paginile următoare.

Dintr-o simplă privire, o constatare: cele două documente de referință poartă denumiri diferite, deși se referă în esență la același lucru. Nici structura celor două documente nu este identică, fiecare elaborator dorind să-și pună cât mai mult amprenta proprie.

Analiza celor două documente relevă următoarele elemente semnificative:

- ☞ la achiziția serviciilor de audit nu este clară diferențierea între achizitorul persoană fizică și achizitorul persoană juridică;

- ☞ în TOR (Termeni de referință) pentru POR se precizează că „Auditorul va menționa în cuprinsul Raportului constatările factuale dacă a avut acces nelimitat la informații și documente și dacă probele de audit obținute sunt suficiente și adecvate pentru emiterea **opinie de audit**”, iar în cel aferent POS DRU că „Având în vedere că acest angajament nu reprezintă un angajament de asigurare, auditorul **nu furnizează o opinie de audit** și nu exprimă o asigurare”.

- ☞ în TOR pentru POR se cere să se verifice dacă „este posibilă evaluarea eficientă și eficace a cheltuielilor cuprinse în Cererea de rambursare intermediară / finală”. În dicționarele de limba română cei doi termeni „eficient” și „eficace” sunt sinonimi.

- ☞ tot în TOR pentru POR se precizează: „Categoriile de cheltuieli solicitate de beneficiar în

Cererea de rambursare trebuie să corespundă cu cele din bugetul proiectului, iar cele tip FEDR sunt evidențiate distinct”. Practic, întregul POR este finanțat din FEDR (Fondul European de Dezvoltare Regională) doar dacă emitentul documentului (fără a preciza însă) consideră cheltuieli de tip NE FEDR contribuția solicitantului sau/și contribuția națională. În primul caz, sunt domenii de intervenție (vezi 4.3) la care se finanțează integral cheltuiala eligibilă, în limita stipulată în ghidul solicitantului, deci nu avem cheltuială eligibilă a solicitantului, iar în al doilea caz nu este treaba auditorului să facă în scris – în cadrul raportului de verificare a cheltuielilor – structura și componența cheltuielilor eligibile pe rambursare de la UE și rambursare din bugetul național. Doar în cadrul Cererii de rambursare de pe POS DRU apare menționată această diferențiere.

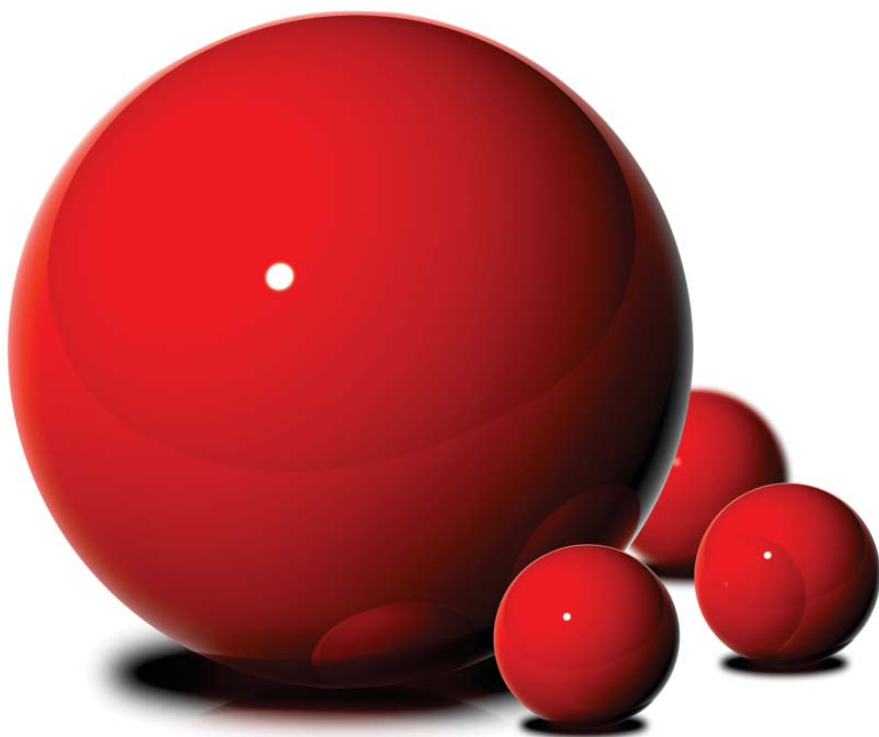
- ☞ tot în TOR pentru POR se precizează că „Auditorul va verifica toate categoriile și tipurile de cheltuieli prezentate în Cererea de rambursare intermediară/finală, iar în cadrul acestora vor fi selectate numai acele cheltuieli care prezintă un nivel ridicat al riscului, determinat pe baza metodei proprii de analiză de risc a auditorului independent, excepție făcând verificarea achizițiilor publice care se va realiza în procent de 100%”, deși în realitate auditorul nu va face nici o selecție a cheltuielilor deoarece trebuie să verifice toate cheltuielile solicitate spre rambursare. În consecință, afirmația anterior amintită mai mult încurcă decât să clarifice sau să lămurească.

POR ¹	POS DRU ²
<i>Documentul cuprinde:</i>	<i>Documentul cuprinde:</i>
Instrucțiuni privind achiziționarea serviciilor de audit pentru Contractele finanțate prin POR 2007-2013	1. Specificații tehnice pentru verificarea cheltuielilor unui contract de finanțare nerambursabilă în cadrul POS DRU
Termeni de referință pentru verificarea cheltuielilor unui Contract de Finanțare finanțat prin Programul Operațional Regional 2007-2013	Anexa nr. 1. Informații despre subiectul verificării cheltuielilor
Anexa 1 Scopul lucrării - Proceduri de aplicat	Anexa nr. 2. Scopul prestației: proceduri de realizat
Anexa 2 Raportul privind constatările factuale cu privire la verificarea cheltuielilor efectuate în cadrul unui Contract de finanțare finanțat prin POR	2. Raportul privind constatările factuale pentru verificările cheltuielilor unui contract de finanțare nerambursabilă în cadrul POS DRU
<i>Documentul nu cuprinde</i> paragraful privind corecțiile financiare	3. Ghid pentru determinarea corecțiilor financiare care trebuie făcute cheltuielii cofinanțate din fondurile structurale sau din fondul de coeziune pentru neconformarea cu regulile achiziției publice
Instrucțiuni privind achiziționarea serviciilor de audit pentru Contractele finanțate prin POR 2007-2013	Există obligativitatea prevăzută în ghidul solicitantului și poziție distinctă
Pentru verificarea îndeplinirii de către auditorul financiar independent ofertant a criteriilor de selecție menționate la punctul 3, Beneficiarul va preciza în fișa de date a achiziției din documentația de atribuire obligativitatea operatorilor economici ofertanți de a prezenta următoarele documente doveditoare: - Certificat de atestare a calității de auditor financiar eliberat de CAFR - copie legalizată - Carnet de membru al CAFR vizat cu mențiunea „Activ” pentru anul respectiv - copie - Certificat fiscal eliberat de Administrația financiară teritorială la care este arondat sediul persoanei fizice sau juridice – original - Declarația pe propria răspundere a auditorului financiar, din care să rezulte că nu a fost sancționat în ultimii 3 ani de către Departamentul de monitorizare și competență profesională al CAFR.	idem
Reziliere unilaterală a contractului în cazul în care auditorul financiar independent nu mai are calitatea de auditor financiar recunoscut de CAFR.	idem
Fiecare dintre cele două rapoarte intermediar/final elaborate de către auditorul independent vor fi însoțite și de o declarație pe propria răspundere a acestuia, din care să rezulte că are calitatea de auditor financiar recunoscut de CAFR.	idem
Termeni de referință pentru verificarea cheltuielilor unui Contract de Finanțare finanțat prin Programul Operațional Regional 2007-2013	1. Specificații tehnice pentru verificarea cheltuielilor unui contract de finanțare nerambursabilă în cadrul POS DRU
- De asemenea, auditorul va menționa în raport că acesta a fost întocmit cu respectarea termenilor de referință și în conformitate cu Standardele Internaționale ale Serviciilor Conexe (ISRS) 4400	- Auditorul va îndeplini acest angajament atât în conformitate cu aceste ST, cât și: - în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe 4400 („ISRS”) <i>Angajamente pentru realizarea procedurilor agreeate privind informațiile financiare</i> , emis de către IFAC și adoptat de către CAFR
- Raportul privind constatările factuale pentru verificarea cheltuielilor efectuate în cadrul unui contract finanțat prin POR trebuie să...	- Auditorul trebuie să utilizeze documente care sunt importante în furnizarea probelor pentru sprijinirea Raportului privind Constatările Factice și probe care să ateste că lucrarea a fost realizată în conformitate cu ISRS 4400 și aceste ST.

1 http://www.inforegio.ro/images/informatii_utilite/NOTA%20SITE.pdf

2 http://www.fseromania.ro/images/downdocs/11_cerinte_verificarea_cheltuielilor.pdf

POR	POS DRU
<p>- Auditorul va menționa în cuprinsul Raportului constatărilor factuale dacă a avut acces nelimitat la informații și documente și dacă probele de audit obținute sunt suficiente și adecvate pentru emiterea opiniei de audit.</p>	<p>- Având în vedere că acest angajament nu reprezintă un angajament de asigurare, auditorul nu furnizează o opinie de audit și nu exprimă o asigurare. Autoritatea de Management/ Organismul Intermediar obține asigurarea prin concluziile proprii pe care le trage din raportul auditorului financiar asupra CRC (Cererii de Rambursare a Cheltuielilor) a Beneficiarului aferente aceluiași raport.</p>
<p>- Este posibilă evaluarea eficientă și eficace a cheltuielilor cuprinse în Cererea de rambursare intermediară / finală.</p>	<p>- Auditorul trebuie să utilizeze documente care sunt importante în furnizarea probelor pentru sprijinirea Raportului privind Constatările Factice și probe care să ateste că lucrarea a fost realizată în conformitate cu ISRS 4400 și aceste ST.</p>
<p>- Categoriile de cheltuieli solicitate de beneficiar în Cererea de rambursare trebuie să corespundă cu cele din bugetul proiectului, iar cele tip FEDR (Fondul European de Dezvoltare Regională) sunt evidențiate distinct.</p>	<p>- RCF (trebuie să descrie scopul și procedurile agreeate ale acestui angajament în detalii suficiente astfel încât să permită Beneficiarului și Autorității de Management/Organismului Intermediar să înțeleagă natura și măsura procedurilor realizate de către auditor.</p>
<p>- 2.3.2. Selectarea cheltuielilor Auditorul va verifica toate categoriile și tipurile de cheltuieli prezentate în Cererea de rambursare intermediară/finală, iar în cadrul acestora vor fi selectate numai acele cheltuieli care prezintă un nivel ridicat al riscului, determinat pe baza metodei proprii de analiză de risc a auditorului independent, excepție făcând verificarea achizițiilor publice, care se va realiza în procent de 100%.</p>	<p>- Pentru experți și/sau personalul din spațiul UE (dacă activitatea este implementată în Europa) analize și defalcări ale cheltuielilor lunare a muncii prestate: evaluate pe baza prețurilor unitare pe unitatea cuantificabilă de timp și defalcate în salariu brut, contribuții și asigurări sociale și salariu net.</p>
<p>- costurile trebuie să fie în conformitate cu principiile unui management financiar sănătos, respectiv utilizarea eficientă a fondurilor, și un raport optim cost/beneficiu</p>	<p>- costurile sunt în conformitate cu principiile managementului financiar riguros, în special cu privire la cost-eficiență și cea mai bună utilizare a banilor.</p>
<p>- să fie efectuate și plătite de beneficiar sau partenerii săi până la termenul de depunere a cererii de rambursare finale, după cum este definit în cadrul contractului de finanțare;</p>	<p>- au fost asumate de Beneficiar sau de partenerii lui pe perioada de implementare a acțiunii.</p>
<p>- atribuirea contractelor de achiziții să se facă în conformitate cu prevederile O.U.G. nr. 34/ 2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii, cu modificările și completările ulterioare; - Verificarea achizițiilor publice ... etc</p>	<p>- Dovada procedurilor de achiziție, precum documentațiile licitațiilor, ofertele pentru licitații și rapoartele de evaluare</p>
<p>Dacă auditorul consideră că termenii și condițiile verificate nu sunt suficient de clare, acesta este obligat să solicite clarificări Autorității de Management/ Organismului Intermediar/ Beneficiarului.</p>	<p>Dacă auditorul consideră că termenii și condițiile verificate nu sunt suficient de clare, trebuie să ceară clarificări de la Beneficiar.</p> <p>...</p> <p>Având în vedere că acest angajament nu reprezintă un audit, auditorului nu i se cere să evalueze totalitatea veniturilor. Deoarece procedurile întreprinse de noi nu reprezintă un audit sau o revizuire realizată în conformitate cu Standardele internaționale de audit sau Standardele internaționale privind angajamentele de revizuire, noi nu exprimăm nici o asigurare cu privire la CRC atașată.</p>
<p>-</p>	<p>Auditorul trebuie să verifice toate categoriile și tipurile de cheltuieli (în raport) Și atunci cum rămâne cu cele administrative ? (Nota autorului)</p>



formularea din TOR POS DRU nu este completă și de asemenea nu este clară.

Concluzie

Considerăm că exemplificarea, deși succintă, este lămuritoare. Totuși, mai este de remarcat un aspect. Conform OG 34/2006 (privind achizițiile publice) cu actualizările ulterioare, orice serviciu prestat trebuie să fie recepționat și apoi plătit. Însă, în situația verificării cheltuielilor unui proiect (auditarea acestuia), plata ulterioară auditării cererii de rambursare finală conduce automat la neeligibilitatea cheltuielilor pentru auditul proiectului. Astfel, raportul de audit aferent cererii de rambursare finale este practic singurul serviciu care trebuie plătit (achitat) înainte de a fi efectuat. Acest lucru nu a reușit să-l înțeleagă nici o Autoritate de management, nici un Organism intermediar și consecința este că se încalcă prevederile contractuale și implicit prevederile OG 34/2006, deoarece nu s-a dorit/nu s-a putut să se modifice OG 34/2006 cu actualizările ulterioare și să se pună de acord cu realitatea și cu logica lucrurilor.

Dar în curând vom intra într-o nouă perioadă de programare și, mai mult ca sigur, ne vom confrunta cu cel puțin aceleași probleme...

Amândouă documentele ne solicită să facem verificări, deoarece: „costurile trebuie să fie în conformitate cu principiile unui management financiar sănătos, respectiv utilizarea eficientă a fondurilor, și un raport optim cost/beneficiu” (în documentul POR), respectiv „costurile sunt în conformitate cu principiile managementului financiar riguros, în special cu privire la cost-eficiență și cea mai bună utilizare a banilor”, în documentul POS DRU.

Referitor la decontarea cheltuielilor în TOR POR se afirmă ca aceste cheltuieli „să fie efectuate și plătite de beneficiar sau partenerii săi până la termenul de depunere a cererii de rambursare finale, după cum este definit în cadrul contractului de finanțare”, iar în TOR POS DRU „au fost asumate de Beneficiar sau de partenerii lui pe perioada de implementare a acțiunii”. Constatăm că cele două exprimări nu sunt conver-

gente și ridică o serie de probleme. În primul rând cheltuielile nu pot fi plătite până la depunerea cererii de rambursare deoarece înainte de a depune cererea de rambursare aceasta trebuie auditată, deci cheltuielile solicitate spre decontare trebuie să fi fost plătite până la întocmirea cererii de rambursare și înaintarea acesteia către auditor, deoarece tot ce se plătește după acest termen nu este inclus în cererea de rambursare și nu mai poate fi auditat, deci este cheltuielă neeligibilă. Constatăm că

Bibliografie

Guvernul României, Ministerul Dezvoltării și Turismului, Direcția Generală Autoritatea de Management pentru Programul Operațional Regional, *Notă Către beneficiarii de finanțare în cadrul Programului Operațional Regional 2007-2013 privind Instrucțiuni și termeni de referință pentru achiziționarea serviciilor de audit*, accesabil la http://www.inforegio.ro/images/informatii_utilite/NOTA%20SITE.pdf

Guvernul României, Ministerul Muncii, Familiei Protecției Sociale și Persoanelor vârstnice, AMPOSDRU, Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013, *Cerințe privind verificarea cheltuielilor de către un auditor financiar independent*, accesabil la http://www.fseromania.ro/images/downdocs/11_cerinte_verificarea_cheltuielilor.pdf



Ana Dincă,
Managing partner



Alina Galetan,
Junior auditor



Alexandru Stelea,
Junior auditor

SC Audit One SRL
Moore Stephens Ltd

Auditarea mediului/ sistemului de control al clientului

Controlul intern reprezintă procesul conceput, implementat și menținut de către persoanele însărcinate cu governanța, cu scopul furnizării unei asigurări rezonabile privind îndeplinirea obiectivelor unei entități, cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile (ISA 315).

Auditorul trebuie să înțeleagă controalele interne relevante pentru un audit. Există cazuri în care majoritatea controalelor relevante pentru misiunea de audit trebuie să fie aferente raportării financiare, însă nu toate controalele aferente raportării sunt relevante pentru un audit. Măsura în care un control, individual sau în combinație cu altele, este relevant depinde de raționamentul profesional al auditorului.

Pentru a stabili activitățile de control relevante auditorul trebuie să obțină înțelegerea acestor activități, în vederea evaluării riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor și conceperii unor proceduri de audit viitoare, ca răspuns la riscurile evaluate.

Atunci când se obține o înțelegere a controalelor care sunt relevante, auditorul trebuie să evalueze măsura în care acestea au fost implementate, prin efectuarea de proceduri suplimentare pe lângă intervierea personalului societății.

Mediul de control include funcțiile de guvernare și conducere, atitudinile și acțiunile conducerii cu privire la controlul intern al entității și importanța acestuia.

Funcția de audit intern a entității poate fi relevantă pentru auditul financiar, dacă natura responsabilităților și activităților funcției de audit intern este legată de raportarea financiară a entității. Utilizarea activității auditorilor interni se face numai pentru a modifica sau reduce amploarea procedurilor de audit care urmează a fi efectuate.

Relația dintre funcția de audit intern și auditorul extern este prezentată în Standardul Internațional de Audit 610, conform căruia obiectivele funcției de audit intern sunt stabilite de către conducere. Deși obiectivele funcției de audit intern și cele ale auditorului extern sunt diferite, este posibil să existe asemănări între maniera în care funcția de audit intern și auditorul extern își ating obiectivele.

Pentru ca auditorul extern să utilizeze activitatea specifică a auditorilor interni, acesta trebuie să evalueze și să conceapă proceduri de audit pentru a stabili gradul de adecvare al activităților respective.

Asemenea proceduri de audit pot include: analizarea elementelor deja examinate de auditorii interni, examinarea altor elemente similare sau observarea procedurilor îndeplinite de auditorii interni.

În reglementarea contabilă națională (art. 309 din OMFP 3055/2009), se stabilesc obiectivele controlului intern al entității care urmăresc:

- ☞ conformitatea cu legislația în vigoare;
- ☞ aplicarea deciziilor luate de conducerea entității;
- ☞ buna funcționare a activității interne;

- ☞ fiabilitatea informațiilor financiare;
- ☞ eficacitatea și eficiența operațiunilor entității;
- ☞ utilizarea eficientă a resurselor;
- ☞ prevenirea riscurilor de a nu se atinge obiectivele fixate etc.

Prin urmare, obiectivele procedurilor de control urmăresc:

- ☞ înscrierea activității entității și a comportamentului personalului în cadrul definit de legislația aplicabilă, valorile, normele și regulile interne;
- ☞ verificarea dacă informațiile contabile, financiare și de gestiune comunicate reflectă corect activitatea și situația societății.

În cadrul acestui articol ne-am propus să prezentăm obiectivele și procedurile legate de verificarea sistemului de control intern, prin evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și prin înțelegerea entității CLIENT SRL și a mediului său de afaceri.

Client: CLIENT SRL
Verificare flux intrări - ieșiri
imobilizări corporale

Perioada auditată:
01.01.2012 - 31.12.2012

Întocmit: XX 28.01.2013

Revizuit: XX 29.01.2013

A. STUDIU DE CAZ: **VERIFICAREA CONTROALELOR PENTRU IMOBILIZĂRI CORPORALE LA SC CLIENT SRL**

Vom prezenta testele efectuate la societatea Client SRL pentru refacearea controalelor pe fluxul de intrări-ieșiri imobilizări corporale și pe fluxul operațional personal-salarizare.

1. Extras din secțiunea aferentă cunoașterii clientului și activității sale referitor la imobilizările corporale

Societatea **CLIENT SRL** funcționează pe piața industriei textile din anul 2003, iar noi audităm situațiile financiare ale exercițiului încheiat la 31 decembrie 2012.

Obiectul de activitate principal al entității auditate este pregătirea și filarea fibrelor textile pentru producerea firelor de efect (fantezie). Acestea sunt produse din diverse fibre naturale (bumbac, lână, mătase), fire acrilice, vâscoză. Ciclul lung de producție presupune implementarea unui număr mare de procese, cum ar fi: filare, prelucrare specifică, vopsire etc. Aceste procese nu sunt complet automatizate, ceea ce presupune un necesar ridicat de forță de muncă.

Din cauza ciclului lung de fabricație și a operațiunilor suplimentare întreprinse în procesul de producție, prețul de vânzare trebuie să acopere toate costurile efectuate. La nivelul companiei se face „o colecție de produse finite” pe care o prezintă la expoziții de modă din lume.

Piața de desfacere a produselor obținute de către societate este în mare parte export în țări din Uniunea Europeană sau în alte țări.

În cursul anului 2012 s-au făcut investiții în achiziții de noi utilaje pentru a susține creșterea cererii de producție și dezvoltarea de noi produse.

Obiectivele strategice în dezvoltarea activității clientului nostru în anul auditat au fost:

- ☞ îmbunătățirea calitativă a producției;
- ☞ diversificarea gamei sortimentale a produselor conform cererii clienților;

- ☞ promovarea și extinderea pe noi piețe de desfacere.

Pentru realizarea acestora, entitatea dispune de imobilizări corporale specifice activității sale, cum ar fi: ateliere, depozite de materiale, instalații termice de abur și apă, cazane de abur, aparate de vopsit în sculuri, mașini de imprimat, uscătoare de bobine etc.

În anul auditat s-au achiziționat și alte imobilizări corporale necesare desfășurării activităților de producție și desfacere, cum ar fi: un teren, o pompă de circulație a apei, rafturi metalice, un grup de pompare, calculatoare etc. Acestea se vor testa în munca noastră de audit.

Societatea a hotărât ca, la data amortizării complete, autoturismele deținute să fie vândute către angajații societății pe bază de licitație, criteriul de selecție fiind prețul cel mai ridicat oferit de cumpărător.

2. Cerințele de informații ale auditorului

Scopul testelor de control realizate de noi pe fluxul de intrări și ieșiri de imobilizări corporale este de a cunoaște sistemul de control intern și de a verifica controalele interne implementate de societate, prin „teste de parcurgere”.

Pentru realizarea obiectivelor noastre am urmărit și abordat următoarele aspecte:

- ☞ Am refăcut pașii urmați de către controalele societății pe fluxul analizat, urmărind practica companiei, precum și legislația în materie privind imobilizările corporale;
- ☞ Am identificat controalele aplicabile pe acest flux;
- ☞ Am testat controalele identificate la un eșantion de tranzacții (intrări-ieșiri de imobilizări corporale), având la bază documentele justificative puse la

dispoziție de către reprezentanții societății;

- ☞ Am consemnat neconformitățile identificate;
- ☞ Am comunicat către conducere deficiențele controlului intern;
- ☞ Am verificat planul de control al auditului intern și am reținut aspectele neconforme consemnate de aceștia.

Testarea fluxului de intrări-ieșiri de imobilizări corporale s-a desfășurat în cursul misiunii noastre la sediul societății de către un junior auditor și un senior auditor, utilizând metoda „test de parcurgere”.

Am solicitat și primit din partea clientului:

- ☞ Procedura operațională aprobată la nivel de grup (Ref. C.1);
- ☞ Bugetul de investiții aferent anului 2012, cu valoare bugetată și valoare realizată (Ref. C.2);
- ☞ Organigrama generală a companiei, inclusiv a departamentului Financiar-Contabil (Ref. C.3);
- ☞ Registrul de imobilizări corporale la data de 31.12.2012, în format electronic;
- ☞ Lista intrărilor și ieșirilor imobilizărilor din cursul anului 2012 în format electronic;
- ☞ Balanța de verificare analitică la 31.12.2012, în format electronic.

3. Descrierea fluxului operațional intrări - ieșiri de imobilizări corporale

Societatea nu are o procedură proprie scrisă pentru acest flux, care să includă cerințe aferente achiziției, vânzării sau casării de imobilizări, adaptate la reglementările legale naționale. Pentru aceste operațiuni societatea a declarat că utilizează procedura grupului.

Descriem mai jos etapele practicate de societate în procesul de achiziție,

vânzare sau casare a imobilizărilor corporale.

3.1. Achiziția imobilizărilor corporale – Descrierea practicii

Annual se întocmește un buget de investiții pe baza căruia se pot efectua achizițiile de imobilizări.

Achizițiile de imobilizări corporale se fac în conformitate cu bugetul alocat. Nu se achiziționează imobilizări corporale neexistente în buget, însă se pot efectua realocări între liniile bugetare. (Am identificat **Control 1**)

Directorii de departamente contractează furnizorii de imobilizări corporale, prin solicitare de oferte de la doi sau trei furnizori înainte de aprobarea și semnarea contractului. Condițiile contractuale, respectiv termenele de plată, factura proforma, se stabilesc cu acordul directorului de departament.

După ce se stabilesc termenii, contractul este aprobat și semnat de către directorul general. (Am identificat **Control 2**)

Mijlocul fix este livrat de furnizor însoțit de factura fiscală, pe care o semnează la primire un reprezentant al societății. (Am identificat **Control 3**)

Factura este aprobată pentru plată de către directorul general sau de către directorul financiar. Pentru orice plată aferentă achiziției de imobilizări se solicită aprobare din partea directorului general sau a directorului financiar. (Am identificat **Control 4**)

Se întocmește „Procesul verbal de recepție”, ca document de înregistrare în evidența operativă și în contabilitate, dar și ca document de confirmare a recepției. (Am identificat **Control 5**)

În cursul anului 2012, comisia de recepție a fost formată din următorii membri:

	Numele și prenumele	Funcția
Președinte	xxxx	Director Financiar
Specialiști-consultanți	xxxx	Administrator Tehnic
Asistenți la recepție	xxxx	Contabil
Secretar	xxxx	Șef Compartiment Contabilitate Economist

Ca măsură de siguranță în plus, între furnizor și societate este întocmită și o încheiere de luare în primire a imobilizărilor corporale. Documentul se semnează de către părțile implicate la momentul predării-primirii bunurilor specificate în contract. (Am identificat **Control 6**)

Pentru utilajele și instalațiile care necesită montaj și probe tehnologice, precum și pentru clădirile și construcțiile speciale care deservește procese tehnologice, se întocmește procesul verbal de punere în funcțiune, acestea considerându-se puse în funcțiune la terminarea probelor tehnologice. (Am identificat **Control 7**)

3.2. Vânzarea și casarea imobilizărilor corporale – Descrierea practicii

Ieșirea din gestiune a imobilizărilor se face prin vânzare sau prin casare. În anul auditat ieșirile au constat în vânzarea către angajații firmei a autoturismelor care au fost complet amortizate și de la care nu se mai așteaptă obținerea unor beneficii economice viitoare.

Conducerea societății emite o decizie privind organizarea unei licitații către salariații societății. (Am identificat **Control 1**)

Persoana desemnată cu organizarea licitațiilor are funcția de asistent administrativ. Prin e-mail, se transmite angajaților societății lista imobilizărilor corporale care urmează a fi vândute în cadrul licitației, prețul de pornire aferent acestora și data limită până la care se primesc ofertele. (Am identificat **Control 2**)

Lista finală cu câștigătorii licitației se transmite angajaților tot prin e-mail și cuprinde ofertele desemnate câștigătoare. (Am identificat **Control 3**)

După comunicarea rezultatului licitației către toți participanții, se întocmește factura de vânzare pentru înregistrarea ieșirii din gestiune și transmiterea dreptului de proprietate asupra mijlocului fix către noul proprietar (Am identificat **Control 4**). Totodată, se încheie și procesul verbal de predare-primire (Am identificat **Control 5**).

Contravaloarea imobilizărilor vândute se încasează în numerar la casieria societății, se eliberează chitanța, acest document constituind dovada plății. (Am identificat **Control 6**)

Casarea - Alegerea imobilizărilor corporale care urmează a fi propuse spre casare se face la sfârșitul anului, pe baza listelor generate din sistemul contabil. Aceste liste sunt transmise tuturor departamentelor, în vederea constatării existenței lor și funcționalității la momentul respectiv. În funcție de răspunsurile primite se propun spre casare imobilizările corporale uzate fizic sau moral de la care nu mai este așteptat niciun beneficiu economic.

4. Identificarea controalelor aferente fluxului operațional intrări-ieșiri de imobilizări corporale

În urma discuțiilor purtate cu reprezentanții companiei, după verifica-

rea listelor de achiziții și conformitatea acestora cu bugetul de investiții anual al companiei și având în vedere legislația națională cu privire la imobilizările corporale (OMFP 3055/2009, Ordin 2861/200, HG 2139/2004), am identificat controalele implementate de client pe care noi le vom testa prin „teste de parcurgere”:

4.1. Achiziția imobilizărilor corporale:

Control 1: Conformitatea cu bugetul alocat

Control 2: Se stabilesc termenii contractuali, contractul este semnat de directorul general

Control 3: Factura de achiziție este semnată de primire

Control 4: Factura este semnată de către directorul general/directorul financiar în vederea efectuării plății acesteia

Control 5: Este întocmit procesul verbal de recepție de la furnizor

Control 6: Este întocmit procesul verbal de predare-primire

Control 7: Este întocmit procesul verbal de punere în funcțiune

Control 8: Reconcilierea valorii înregistrate în contabilitate cu documentele originale

4.2. Vânzarea și casarea imobilizărilor corporale:

Control 1: Decizie privind organizarea unei licitații în vederea vânzării

Control 2: Transmiterea prin e-mail a listei imobilizărilor corporale care urmează a fi vândute în cadrul licitației

Control 3: Transmiterea prin e-mail a rezultatelor licitației

Control 4: Întocmire factură de vânzare

Control 5: Întocmire proces verbal de predare-primire

Control 6: Dovada încasării contravalorii mijlocului fix vândut

Client: **CLIENT SRL** – Verificare flux intrări - ieșiri imobilizări corporale

Perioada auditată: **01.01.2012 – 31.12.2012**

Întocmit: XX 28.01.2013

Revizuit: XX 29.01.2013

5. TEST DE AUDIT - Testarea controalelor pe fluxul de intrări imobilizări corporale

	Inițiale	Data
Client: SC CLIENT SRL	Întocmit: XX	28.01.2013
Perioada auditată: 01.01.2012 - 31.12.2012	Revizuit: XX	28.01.2013

Obiectiv:

Identificarea controalelor pe fluxul operațional „Intrări imobilizări corporale” și testarea acestora pe baza documentelor justificative prin „teste de parcurgere” (refacerea controalelor).

Analiza efectuată: interviuarea, observarea, refacerea controalelor (“teste de parcurgere”, walkthrough)

În urma discuțiilor purtate cu reprezentanții societății și din documentarea cunoașterii afacerii și a mediului de control, am identificat controalele implementate. Pentru a verifica cum funcționează aceste controale, am selectat o serie de elemente și le-am refăcut pe baza documentelor justificative (**Tabelul 1**).

Pentru îndeplinirea obiectivului acestui test de audit, am solicitat din partea reprezentanților societății următoarele informații:

Informații procedurale:

- Procedurile grupului privind fluxul operațional al imobilizărilor corporale (**Ref. C.1**);
- Bugetul de investiții aferent anului 2012, cu valoare bugetată pentru investiții și valoare realizată (**Ref. C.2**);
- Organigrama actualizată a întreprinderii și a departamentului financiar-contabil (**Ref. C.3**);
- Politica societății privind amortizarea imobilizărilor corporale;
- Procesul verbal de inventariere a imobilizărilor corporale.

Informații din sistemul contabil:

- Balanța de verificare analitică la 31.12.2012;
- Registrul imobilizărilor corporale la 31.12.2012;
- Situația privind intrările de imobilizări corporale din cursul anului 2012, generată din evidența contabilă.

Societatea nu are o procedură proprie pentru intrări/ achiziții de imobilizări corporale.

Pe baza informațiilor puse la dispoziție de către client și din discuțiile purtate cu reprezentanții societății, am identificat controalele practicate, care se vor testa de către noi pe bază de documente justificative, în cadrul acestei misiuni de audit (**Tabelul 1**).

Am selectat un eșantion reprezentând 99% din valoarea totală a intrărilor de imobilizări corporale din cursul perioadei auditate. Principalele intrări de imobilizări se concretizează în: achiziția unui teren, echipamente tehnice, utilaje, instalații, mobilier și aparatură birotică.

Procesul verbal de predare-primire este semnat doar de persoana care a recepționat bunul în numele societății, nu este semnat și de către persoana care a predat bunul.

Concluzie:

În urma testării controalelor apreciem că ar trebui formulat un paragraf în *Scrisoarea către Conducere* deoarece societatea nu are o procedură proprie pentru categoriile de tranzacții menționate mai sus, care să includă cerințe aferente achiziției, vânzării sau casării de imobilizări, adaptate la reglementările legale naționale.

Recomandăm companiei elaborarea unei proceduri scrise referitoare la controalele pe fluxul intrărilor de imobilizări și monitorizarea controalelor interne bazate pe această procedură.

Rezultat:

Tabelul 1 - Respectarea controalelor identificate cu documente suport

Nr. crt.	Mijloc fix	Data	Valoare (lei)	Control 1	Control 2	Control 3	Control 4	Control 5	Control 6	Control 7	Control 8	Ref.
1.	Teren	07.05.2012	340.835	DA	DA/ 07.05.2012	1036176/ 07.05.2012	DA	DA	DA/ 08.05.2012	N/A	N/A	C.2.2.1
2.	Touching screen	02.03.2012	5.914	DA	DA	2202307/ 02.03.2012	DA	DA/ 02.03.2012	DA	DA/ 08.03.2012	DA	C.2.2.2
3.	Mixer planetar	22.06.2012	6.063	DA	DA	012037/ 22.06.2012	DA	DA/ 22.06.2012	DA	DA/ 22.06.2012	DA	C.2.2.3
4.	Instalație depozit	27.06.2012	27.919	DA	DA - 239/ 21.06.2012	0005402/ 27.06.2012	DA	DA/ 27.06.2012	DA	DA/ 06.07.2012	DA	C.2.2.4
5.	Pompă circulație	22.06.2012	3.156	DA	DA	57/22.06.2012	DA	DA/ 22.06.2012	DA	DA	DA	C.2.2.5
6.	Rafturi metalice	18.10.2012	14.049	DA	DA	112234/ 18.10.2012	DA	DA/ 20.11.2012	DA	N/A	DA	C.2.2.6
7.	Filtru cu straturi mixte	28.11.2012	5.400	DA	DA - 11/ 27.11.2012	111/ 28.11.2012	DA	DA	DA	DA/ 31.12.2012	DA	C.2.2.7
8.	Grup de pompare		3.600	DA			DA	DA	DA	DA/ 31.12.2012	DA	
9.	Laptop	25.04.2012	4.150	DA	DA	10496/ 25.04.2012	DA	DA/ 25.04.2012	DA	DA	DA	C.2.2.8
10.	Laptop	09.01.2012	4.176	DA	DA	10440/ 09.01.2012	DA	DA/ 10.02.2012	DA	DA	DA	C.2.2.9
11.	Laptop		4.326	DA			DA	DA	DA	DA	DA	

Client: **CLIENT SRL** – Verificare flux intrări - ieșiri imobilizări corporale

Perioada auditată: **01.01.2012 – 31.12.2012**

Întocmit: XX 28.01.2013

Revizuit: XX 29.01.2013

6. TEST DE AUDIT - Testarea controalelor pe fluxul de ieșiri de imobilizări corporale

	Inițiale	Data
Client: SC CLIENT SRL	Întocmit: XX	28.01.2013
Perioada auditată: 01.01.2012 - 31.12.2012	Revizuit: XX	28.01.2013

Obiectiv:

Identificarea controalelor pe fluxul operațional „Ieșiri imobilizări corporale” și testarea acestora pe baza documentelor justificative prin „teste de parcurgere” (refacerea controalelor).

Analiza efectuată: interviuarea, observarea, refacerea controalelor (“teste de parcurgere”, walkthrough)

În urma discuțiilor purtate cu reprezentanții societății și din documentarea cunoașterii afacerii și a mediului de control, am identificat controalele implementate. Pentru a verifica cum funcționează aceste controale, am selectat o serie de elemente și le-am refăcut pe baza documentelor justificative (**Tabelul 2**).

Pentru îndeplinirea obiectivului acestui test de audit, am solicitat din partea reprezentanților societății următoarele informații:

Informații procedurale:

- Procedurile grupului privind fluxul operațional al imobilizărilor corporale (**Ref. C.1**);
- Organigrama actualizată a întreprinderii și a departamentului financiar-contabil (**Ref. C.3**);
- Politica societății privind amortizarea imobilizărilor corporale;

Informații din sistemul contabil:

- Balanța de verificare analitică la 31.12.2012;
- Registrul imobilizărilor corporale la 31.12.2012;
- Situația privind ieșirile de imobilizări corporale din cursul anului 2012, generată din evidența contabilă.

În **Tabelul 2** am sumarizat respectarea controalelor identificate cu documente suport.

Pentru a ne asigura asupra modului de implementare și monitorizare a controalelor, am selectat un eșantion reprezentând 96% din valoarea totală a ieșirilor din cursul perioadei auditate.

Ieșirile de imobilizări corporale au constat în vânzarea către angajații companiei a unor autovehicule complet amortizate.

Ieșirea din gestiune și transmiterea dreptului de proprietate asupra mijlocului fix către noul proprietar s-a realizat prin intermediul facturii de vânzare.

Contravaloarea imobilizărilor vândute s-a încasat în numerar la casieria unității, care a emis chitanța, ca dovadă a plății.

Concluzie:

În urma testării controalelor apreciem că ar trebui formulat un paragraf în *Scrisoarea către Conducere* deoarece societatea nu are o procedură proprie cu privire la tratamentul aplicat categoriilor de tranzacții menționate mai sus, care să includă cerințe aferente achiziției, vânzării sau casării de imobilizări, adaptate la reglementările legale naționale.

Recomandăm companiei elaborarea unei proceduri scrise pe fluxul ieșirilor de imobilizări și monitorizarea controalelor interne bazate pe această procedură.

Rezultat:

Tabelul 2 - Respectarea controalelor identificate cu documente suport

Nr. crt.	Mijloc fix	Data	Valoare (lei)	Control 1	Control 2	Control 3	Control 4	Control 5	Control 6	Ref.
1.	Dacia Logan	24.04.2012	6.103	DA	DA	DA	18/24.04.2012	DA	DA	C.2.3.1
2.	Dacia Logan	24.04.2012	5.027	DA	DA	DA	19/24.04.2012	DA	DA	C.2.3.2
3.	VW Passat	24.04.2012	25.206	DA	DA	DA	17/24.04.2012	DA	DA	C.2.3.3
4.	VW Passat	23.04.2012	27.362	DA	DA	DA	14/23.04.2012	DA	DA	C.2.3.4
5.	Dacia Logan	24.04.2012	4.237	DA	DA	DA	21/24.04.2012	DA	DA	C.2.3.5
6.	Dacia Logan	24.04.2012	5.119	DA	DA	DA	20/24.04.2012	DA	DA	C.2.3.6
7.	Matiz	23.10.2012	2.956	DA	DA	DA	75/23.10.2012	DA	DA	C.2.3.7
8.	Skoda Fabia	23.10.2012	6.439	DA	DA	DA	77/23.10.2012	DA	DA	C.2.3.8
9.	Dacia Logan	23.10.2012	6.439	DA	DA	DA	76/23.10.2012	DA	DA	C.2.3.9
10.	Dacia Logan	22.03.2011	2.468	DA	DA	DA	11/22.03.2011	DA	DA	C.2.3.10
11.	Dacia Logan	13.03.2012	3.513	DA	DA	DA	10/13.03.2012	DA	DA	C.2.3.11
12.	Peugeot	09.04.2012	3.468	DA	DA	DA	13/09.04.2012	DA	DA	C.2.3.12

B. STUDIU DE CAZ:

VERIFICAREA CONTROALELOR PE FLUXUL PERSONAL-SALARIZARE LA SC CLIENT SRL

1. Extras din secțiunea aferentă cunoașterii clientului referitor la salarizare

Funcția de personal este atribuită departamentului de resurse umane, care dispune de un specialist în resurse umane și salarizare. Societatea are la finele anului 2012 un număr total de 414 angajați.

Numărul salariaților a înregistrat o creștere de-a lungul timpului și mai ales în ultimii ani.

Creșterea numărului de personal a fost influențată de creșterea producției și de diversificarea produselor realizate de societate, ca urmare a cerințelor din piață.

Lipsa de personal calificat se datorează faptului că nu exista un sistem de școlarizare pentru personal în domeniul textilelor. Având în vedere acest aspect, societatea a început școlarizarea personalului la locul de muncă. Angajații beneficiază de o calificare obținută prin practică la locul de muncă urmată de aplicarea unei proceduri interne de evaluare pe bază de testare. Calificarea obținută de către salariați este valabilă doar în interiorul societății.

Programul de lucru al personalului implicat în producție este organizat în trei schimburi. Atunci când cererea de produse este foarte mare, se efectuează ore suplimentare, se lucrează chiar și în zilele libere.

Angajații beneficiază de diverse sporuri, prime, premii, precum și de plata compensatoare a orelor suplimentare lucrate:

- ☞ Spor de vechime (între 5 și 15%);

- ☞ Spor de noapte (25% din salariul de bază aferent orelor de noapte);
- ☞ Spor de condiții specifice în cuantum de 7% din salariul de bază, pentru angajații departamentelor de vopsitorie și imprimerie;
- ☞ Se constituie un fond de premii de 4% din salariile brute anuale și sporul de vechime. Aceste premii se acordă egal fiecărui salariat, în trei tranșe, în lunile aprilie, septembrie și decembrie, doar în cazul în care angajații nu au avut absențe, abateri disciplinare, concedii fără plată etc.;
- ☞ O serie de angajați au dreptul de a primi lapte (antidot) ca urmare a condițiilor de muncă în care își desfășoară activitatea.

Salariile se actualizează în conformitate cu indicii inflației, odată la fiecare trei luni, pe baza Deciziilor emise de conducere și conform prevederilor din Contractul colectiv de muncă. Societatea acordă al 13-lea salariu, calculat ca medie a salariilor primite în ultimele 11 luni. Nu s-au constituit provizioane pentru concedii neefectuate deoarece toți angajații au efectuat toate zilele de concediu legal în cursul anului. Angajații societății sunt afiliați la o structură sindicală pe ramură.

2. Cerințele de informații ale auditorului

Verificarea fluxului operațional aferent procesului de salarizare s-a desfășurat în timpul misiunii de audit la sediul societății de către un junior auditor și un senior auditor; testarea noastră a fost făcută prin metoda „test de parcurgere”.

Am solicitat și primit din partea clientului:

- ☞ Contractul colectiv de muncă încheiat la nivel de unitate;
- ☞ Statele de salarii aferente perioadei analizate;
- ☞ Declarațiile fiscale lunare aferente contribuțiilor salariale;
- ☞ Situația concediilor neefectuate la finalul perioadei auditate;
- ☞ Organigrama actualizată a întreprinderii și a departamentului financiar-contabil (Ref. C.3);
- ☞ Balanța de verificare analitică la 31.12.2012 în format electronic;
- ☞ Lista persoanelor responsabile cu întocmirea documentației pe fluxul analizat (contracte de muncă, fișe de post etc.);

3. Descrierea fluxului operațional personal - salarizare

Am discutat cu reprezentantul societății, care ne-a prezentat și descris fluxul activității de personal. În urma discuțiilor purtate, am identificat controalele principale care au loc în procesul de resurse umane și care vor fi verificate de către noi.

Societatea nu are proceduri formalizate cu privire la activitatea de resurse umane, totuși există o practică.

Recrutarea personalului este o operațiune dificilă, deoarece nu există pe piață personal calificat, astfel că societatea a început școlarizarea personalului la locul de muncă. Angajații beneficiază de o calificare obținută în urma unei proceduri interne de evaluare pe bază de teste. Calificarea obținută de către salariați este valabilă doar în interiorul societății.

Nevoia de personal este elaborată de către șefii de secție în funcție de graficul de producție. Propunerile șefilor de secții privind necesarul de

personal ajung la directorul de producție și la directorul general, care iau decizia privind angajarea.

Factorii de decizie analizează și aprobă necesarul de personal, departamentul de resurse umane procedând la recrutare.

Pentru recrutarea personalului societatea folosește un formular standard - fișa personală. Acesta se află la intrarea în societate, unde persoanele interesate a se angaja îl pot solicita și completa.

Departamentul de resurse umane analizează fișele personale depuse de potențialii candidați în funcție de cerințele posturilor solicitate și calificările și abilitățile solicitantului și selectează pe cele care corespund.

Reprezentantul departamentului resurse umane contactează telefonic persoanele selectate și este stabilită o întâlnire cu aceștia în vederea susținerii unui interviu. Candidații sunt testați și din punct de vedere al abilităților practice.

Comisia de evaluare a candidaților este alcătuită din șeful de secție, directorul de producție și reprezentantul departamentului de resurse umane.

Dintre persoanele care au promovat interviul și proba practică, sunt selectate cele care corespund cel mai bine cerințelor postului și sunt contactate telefonic în vederea stabilirii întâlnirii finale, cu ocazia căreia sunt negociate toate condițiile aferente angajării.

După angajare, departamentul resurse umane procedează la întocmirea dosarului personal al angajatului, dosar care conține:

- ☞ Fișa personală (Am identificat **Control 1**)
- ☞ Copii după actele de identitate și studii (Am identificat **Control 2**)



- ☞ Fișa de aptitudini (Am identificat **Control 3**)
- ☞ Repartiția de la șomaj (Am identificat **Control 4**)
- ☞ Contract individual de muncă (Am identificat **Control 5**)
- ☞ Fișa de post (Am identificat **Control 6**)
- ☞ Carnet SSM (Am identificat **Control 7**)
- ☞ Carnet PSI (Am identificat **Control 8**)

Programul de lucru este în trei schimburi. În perioadele în care există solicitări foarte mari de produse finite se pot face și ore suplimentare, inclusiv în zilele din weekend.

Pontajul pentru personalul angajat se realizează electronic pe baza cartelei magnetice, dispozitivele de înregistrare fiind amplasate la intrarea în secțiile de producție, respec-

tiv la accesul în birouri. (Am identificat **Control 9**)

Prin excepție, următoarele persoane nu dețin cartela de pontaj (nu au cartelă magnetică): directorul de producție, directorul economic, directorul comercial, juristul și șoferul.

Sistemul de pontare electronic evidențiază ora intrării, respectiv ora ieșirii la/de la locul de muncă, astfel calculându-se automat orele lucrate.

Zilele nepontate prin cartela electronică se justifică cu următoarele documente: cereri concediu de odihnă, concediu medical, zile libere plătite etc.

La sfârșitul fiecărei luni, departamentul de resurse umane analizează toate pontajele și, acolo unde nu sunt pontate toate orele, se solicită documente justificative.

Statul de salarii se generează auto-



mat de către sistemul informatic, acesta se certifică de către departamentul de resurse umane prin semnătură. (Am identificat [Control 10](#))

Statul se transmite directorului economic, care certifică prin semnătură corectitudinea calculului (Am identificat [Control 11](#)), precum și la directorul general care aprobă sumele de plată (Am identificat [Control 12](#)).

Procesul de salarizare este efectuat de către serviciul personal din cadrul societății. Salariile se actualizează odată la fiecare trei luni cu indicele inflației, în conformitate cu Dispozițiile interne aprobate de către directorul general. Societatea acordă un al 13-lea salariu, calculat ca medie a salariilor primite în primele 11 luni ale fiecărui an.

Conform contractului colectiv de muncă, salariații beneficiază de sporuri de vechime, de noapte și de

condiții specifice, precum și de prime periodice.

Plata salariilor se efectuează prin virament bancar (Am identificat [Control 13](#)), excepție făcând personalul nou angajat, care până la obținerea cardului bancar este plătit în numerar (Am identificat [Control 14](#)).

Ordinul de plată pentru salarii este postat în sistemul electronic de plăți de către persoana responsabilă cu trezoreria. Aceasta preia informațiile pentru ordinul de plată de la departamentul resurse umane.

Aprobarea plății în sistem se face electronic de către directorul economic, după verificarea conformității sumelor cu statele de plata.

Departamentul de resurse umane transmite către ofițerul de cont de la unitatea bancară un fișier cu detaliul defalcat pe fiecare persoană, cu sumele ce urmează a se vira în con-

turile de card ale salariaților. (Am identificat [Control 15](#))

Departamentul de resurse umane transmite „fluturașii” de salarii către șefii de secție, aceștia din urmă repartizându-i fiecărui salariat.

4. Identificarea controalelor pe fluxul operațional personal-salarizare

În urma discuțiilor purtate cu reprezentanții companiei, am identificat controalele implementate de societate, pe care noi le vom testa pe bază de „teste de parcurgere”:

- ☞ **Control 1:** Fișa personală
- ☞ **Control 2:** Copii acte identitate și studii
- ☞ **Control 3:** Fișa de aptitudini
- ☞ **Control 4:** Repartiția de la șomaj
- ☞ **Control 5:** Contract Individual de Muncă
- ☞ **Control 6:** Fișa de post
- ☞ **Control 7:** Carnet Sănătate și Securitate în Muncă
- ☞ **Control 8:** Carnet Prevenirea și Stingerea Incendiilor
- ☞ **Control 9:** Fișa de pontaj
- ☞ **Control 10:** Statul de salarii certificat de departamentul de resurse umane prin semnătură
- ☞ **Control 11:** Semnătura directorului economic, care certifică statul și îl aprobă pentru plată
- ☞ **Control 12:** Semnătura directorului general, care aprobă statul de salarii
- ☞ **Control 13:** Dovada plății prin virament bancar
- ☞ **Control 14:** Dovada plății în numerar pentru angajații noi
- ☞ **Control 15:** Fișier cu detaliul defalcat pe persoane a sumelor ce urmează a se vira salariaților.

Tabelul 3 - Rezultatele testării controalelor identificate anterior prin testul nostru de parcurgere cu documente suport

Nume angajat	Perioada analizată	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	Referință
XX	aprilie 2012	DA	DA	DA -	3492/2011	4531/2011	DA	DA, 01.11.2011	DA, 05.07.2011	DA	DA	DA	NU	numerar -angajat nou	DA	DA	C.3.2.3
YY	ianuarie 2012	DA	DA	Da	18279/2005	24366/2005	DA	DA, 01.11.2011	DA, 05.07.2011	DA	DA	DA	NU	DA	N/A	DA	C.3.2.1
ZZ	ianuarie 2012	DA	lipsă copie acte studii	DA	N/A	21146/2004	DA	DA, 01.11.2011	DA, 05.07.2011	DA	DA	DA	NU	DA	N/A	DA	C.3.2.2
AA	septembrie 2012	DA	lipsă copie acte studii	DA	N/A	21156/2004	DA	DA, 01.11.2011	DA, 05.07.2011	DA	DA	DA	NU	DA	N/A	DA	C.3.2.4
BB	septembrie 2012	DA	DA	DA	7069/2011	4553/2011	DA	DA, 28.09.2011	NU am primit carnete PSI pentru angajații ieșiți	DA	DA	DA	NU	N/A	DA	DA	C.3.2.5
CC	septembrie 2012	DA	DA	DA	7560/2011	4576/2011	DA	DA, 28.09.2011	DA, 29.09.2011	DA	DA	DA	NU	N/A	DA	DA	C.3.2.6

Client: **CLIENT SRL** – Verificare flux personal - salarizare

Perioada auditată: **01.01.2012 – 31.12.2012**

Întocmit: XX 28.01.2013

Revizuit: XX 29.01.2013

5. TEST DE AUDIT - Testarea controalelor pe fluxul de personal-salarizare

	Inițiale	Data
Client: SC CLIENT SRL	Întocmit: XX	28.01.2013
Perioada auditată: 01.01.2012 - 31.12.2012	Revizuit: XX	28.01.2013

Obiectiv:

Identificarea controalelor pe fluxul operațional al resurselor umane (recrutare-angajare-remunerarea personalului) și testarea acestora pe baza documentelor justificative, prin „test de parcurgere”.

Analiza efectuată:

interviuearea, observarea, refacerea controalelor (“teste de parcurgere”, walkthrough)
În urma discuțiilor purtate cu reprezentanții societății și din documentarea cunoașterii afacerii și a mediului de control, am identificat controalele implementate. Pentru a efectua „testul de parcurgere” am selectat un eșantion de șase elemente și le-am parcurs pe baza documentelor justificative (Tabelul 3).

Rezultat:

Am inclus în eșantion 6 angajați, care au fost selectați pe baza organigramei societății, după cum urmează:

- doi consilieri juridici din departamentul juridic;
- un administrator baze de date din departamentul administrativ;
- un șef de birou din departamentul comercial;
- un angajat care a încheiat colaborarea cu societatea până la data auditului;
- o persoană angajată în cursul anului.

Controalele identificate, precum și referințe legate de documentația verificată se găsesc în Tabelul 3.

Concluzie:

Ca urmare a testelor noastre pe eșantionul selectat, apreciem că ar trebui prezentat un paragraf în Scrisoarea către Conducere, referitor la lipsa semnăturii directorului general de aprobare a statelor de salarii și a borderourilor lunare.

În urma testării controalelor apreciem că ar trebui formulat un paragraf în Scrisoarea către Conducere deoarece societatea nu deține o procedură proprie care să includă cerințe legate de desfășurarea activității de personal. Recomandăm companiei elaborarea unei proceduri scrise referitoare la controalele pe fluxul personal - salarizare și monitorizarea controalelor interne bazate pe această procedură.

Concluzii generale

În urma verificărilor efectuate de noi în cadrul secțiunii aferente testelor de control, nu am identificat neconformități majore, de natură să afecteze opinia de audit, în ceea ce privește implementarea procedurilor legate de controalele interne aplicate de entitate.

Problemele expuse în urma verificării acestor controale sunt numai cele care ne-au atras atenția în timpul

auditului nostru și nu sunt neapărat o declarație cuprinzătoare a tuturor punctelor slabe care există sau a tuturor îmbunătățirilor care ar putea fi făcute.

Astfel, am obținut o asigurare rezonabilă asupra faptului că societatea deține controale interne legate de fluxul operațional al intrărilor și ieșirilor de imobilizări corporale, precum și controale aferente fluxului operațional personal-salarizare, iar aceste controale sunt în totalitate

funcționale.

Această concluzie rezultă ca urmare a efectuării testelor de control și obținerii probelor pe baza aplicării unei serii de proceduri de audit, după cum urmează: interogare, observare, inspecție și alte proceduri analitice. Prin urmare, în raportul de audit nu vom prezenta calificări referitoare la această secțiune, neconformitățile identificate urmând a fi menționate în scrisoarea către conducere.

Cinci pași în auditarea sistemelor informatice din cadrul auditului financiar

Odată cu dezvoltarea tehnicii de calcul, aceasta și-a făcut tot mai mult loc în toate domeniile de activitate, ajungând indispensabilă companiilor atât la nivel operațional, cât și la nivelul raportărilor financiar-contabile. În momentul de față, nu se mai poate concepe desfășurarea în bune condiții a majorității activităților din cadrul unei companii fără ajutorul sistemelor informatice.

În aceste condiții, conform ultimului sondaj realizat de PricewaterhouseCoopers (PwC) pe teme de securitate informatică „The Global State of Information Security Survey 2014”, desfășurat în perioada 1.02-1.04.2013, respondenții au relevat că numărul de incidente de securitate detectate a înregistrat o creștere semnificativă cu 25% față de anul anterior. Aceste incidente de securitate au crescut nu doar din cauza faptului că există mai multe amenințări, dar și pentru că tot mai multe companii investesc în noi tehnologii pentru a detecta mai bine aceste probleme de securitate.

SURSELE INCIDENTELOR DE SECURITATE

În sondajul coordonat de PwC la nivel global se arată că incidentele de securitate cele mai frecvente sunt legate de:

- ☞ Compromiterea datelor despre angajați – în 35% din cazuri;
- ☞ Compromiterea sau indisponibilizarea datelor despre clienți – în 31% din cazuri;

- ☞ Pierderea sau degradarea datelor interne – în 29% din cazuri;
- ☞ Furtul de identitate (date ale angajaților sau ale clienților) – în 23% din cazuri.

Drept surse principale ale acestor incidente de securitate, sondajul PwC estimează următoarele categorii:

- ☞ Surse interne (angajați):
 - Angajați – 31%



Mircea Bozga,
Partener PwC, Assurance



Ovidiu Sandu,
Manager PwC,
Risk Assurance Services

- Foști angajați – 27%
- ☞ Surse interne (consultanți):
 - Consultanți – 16%
 - Foști consultanți – 13%
 - Furnizori sau parteneri de afaceri – 12%
- ☞ Surse externe:
 - Hackeri – 32%
 - Competitori – 14%
 - Crima organizată – 12%
 - Activiști – 10%
 - Teroriști – 8%
 - Organizații străine – 6%
 - State străine – 4%

În fața acestor amenințări, se impune o analiză detaliată a modului în care trebuie efectuat auditul sistemelor informatice în cadrul auditului financiar.

RELEVANȚA CONTROALELOR GENERALE IT

Atunci când evaluăm sistemele informatice din cadrul unei companii, trebuie să avem în vedere o serie de elemente ca, de exemplu:

- ☞ Care este modul de supraveghere al funcției IT, incluzând aici nivelul de interacțiune cu managementul executiv, board-ul, comitetul de audit intern?
- ☞ Care este atitudinea managementului IT în ceea ce privește controalele interne?
- ☞ Sunt politicile și procedurile companiei proiectate să asigure integritatea aplicațiilor și datelor?
- ☞ Sunt rolurile și responsabilitățile din departamentul IT alocate corespunzător, bine definite și înțelese?

- ☞ Care este modul prin care managementul urmărește, răspunde și se asigură de soluționarea corespunzătoare a incidentelor IT care pot reflecta probleme ale controalelor interne?
- ☞ Care sunt practicile departamentului “Resurse Umane” în ceea ce privește integritatea și angajamentul către competență?

Toate aceste întrebări și multe altele fac parte din analiza controalelor generale IT, prin care se asigură că sistemele informatice funcționează așa cum a fost prevăzut și ajută de asemenea la determinarea încrederii în datele sau rapoartele generate de aplicații.

Standardul internațional de audit ISA 315 definește în mod generic Controalele Generale IT ca fiind „politici și proceduri care se referă la mai multe aplicații și sprijină funcționarea efectivă a controalelor de aplicații”. Controalele generale IT, care mențin integritatea informațiilor și securitatea datelor, includ în general controale asupra următoarelor domenii:

- ➔ Accesul la aplicații și date;
- ➔ Gestionarea modificărilor aduse aplicațiilor;

- ➔ Dezvoltarea aplicațiilor și sistemelor;
- ➔ Operațiunile computerizate.

Controalele generale IT sunt relevante în munca de audit financiar atunci când se intenționează să se folosească în această muncă și rezultatul testării controalelor de aplicații, cum ar fi:

- ☞ **Rapoarte automate generate de un sistem informatic** (de exemplu: fișa de cont, registrele de contabilitate sau registrul stocurilor ce se pot obține automat din sistemul informatic al companiei auditate etc.);
- ☞ **Controale automate** (de exemplu: corelarea automată între nota de intrare recepție, factura și ordinul de cumpărare, alocarea automată a unui număr unic pentru fiecare factură emisă sau diverse validări ale datelor clienților/furnizorilor etc.);
- ☞ **Calculi automate efectuate de un sistem informatic** (de exemplu: calculul automat al dobânzii, al deprecierei, al diferenței de curs valutar etc.);
- ☞ **Securitatea sistemelor** (acces restricționat la sistemul informatic și separarea drepturilor de acces);



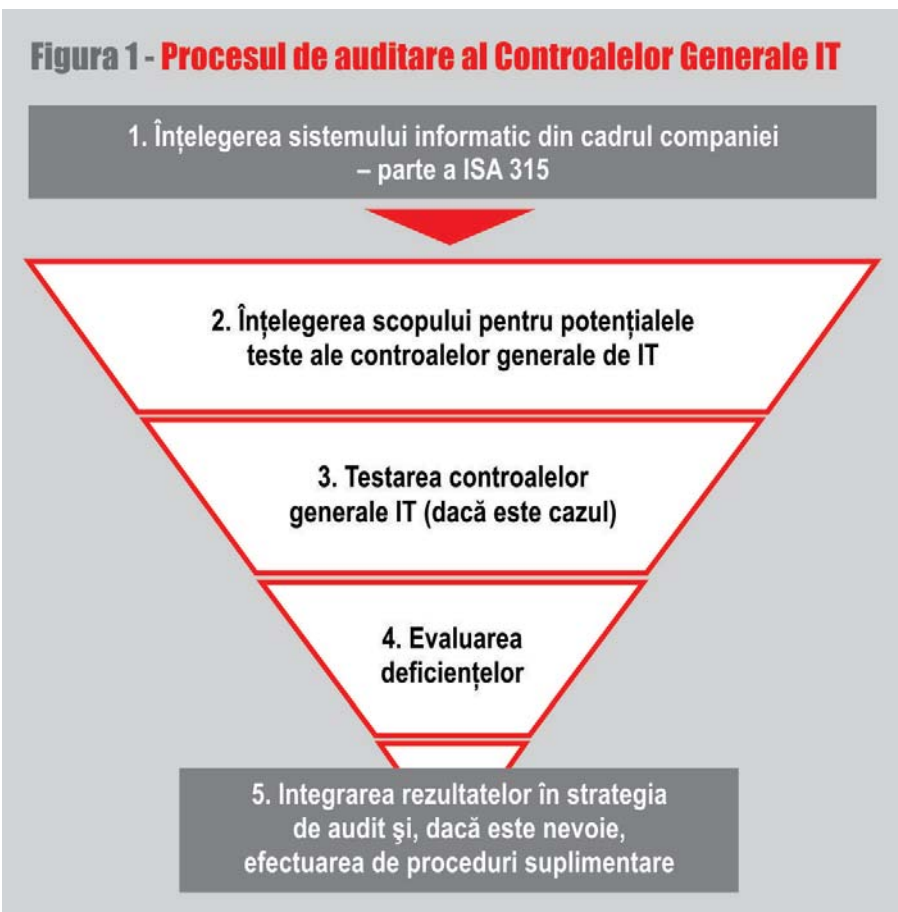
☞ **Interfețe automate dintre sistemele informatice** (de exemplu: în cadrul unei companii de asigurări poate exista o interfață automată între sistemul operațional unde sunt administrate polițele emise și cel financiar-contabil).

Procesul de auditare al controalelor generale IT este reprezentat în **Figura 1**.

Pasul 1: *Înțelegerea sistemului informatic din cadrul companiei*

Indiferent dacă controalele generale IT sunt testate sau nu, conform cerințelor ISA 315 auditorul este obligat să documenteze procesul de înțelegere și evaluare al sistemelor IT și al proceselor de afaceri aferente.

ISA 315 cere ca auditorul să obțină o înțelegere a sistemelor informatice, inclusiv a proceselor de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară. Această înțelegere reprezintă primul pas și de obicei cel mai important în definirea scopului de audit al controalelor generale IT. În companiile mai mici, cu sisteme informatice nu foarte complexe, de obicei nu există descrieri detaliate ale proceselor de afaceri și nici ale sistemelor informatice. În



consecință, înțelegerea auditorului se face de obicei prin intermediul interviurilor cu persoanele responsabile din cadrul companiei, precum și prin alte proceduri specifice, cum ar fi observarea la fața locului a modului în care se desfășoară activitățile curente.

Pasul 2: *Înțelegerea scopului pentru potențialele teste ale controalelor generale de IT*

Chiar dacă controalele generale IT nu previn și nu detectează în mod direct erorile materiale, acestea sprijină indirect încrederea în controalele de aplicații.

Pentru a defini corect scopul testării controalelor generale IT, trebuie să înțelegem în primul rând dacă acestea sunt relevante în audit. Acest lucru implică identificarea controalelor de aplicație semnificative care adresează riscurile de erori materiale. După identificarea acestor controale, sistemele informatice care le susțin trebuie să corespundă scopului testelor de evaluare ale controalelor generale IT.

Însă, se poate determina că nu este eficient să testăm controalele gene-



rale IT pentru anumite aplicații, dat fiind numărul mic al controalelor de aplicații identificate și riscurile asociate acestora. De exemplu, dacă din anumite aplicații echipa de audit folosește doar un număr foarte mic de rapoarte, poate este mai eficient să se testeze doar acuratețea și completitudinea acelor rapoarte pe toată perioada auditată și nu să se includă acea aplicație în scopul testării controalelor generale IT.

Trebuie să avem în vedere că aceste controale generale IT ajută să se stabilească dacă controalele de aplicație continuă să funcționeze așa cum au fost proiectate. Când controalele generale IT operează corespunzător, controalele de aplicație nu trebuie testate la fel de des ca atunci când acestea nu operează corespunzător. De exemplu, într-un mediu în care controalele generale

IT operează corespunzător, putem testa controalele automate o singură dată pe perioada auditată, în timp ce atunci când avem sisteme cu controalele generale IT necorespunzătoare, controalele automate necesită testări mai frecvente.

În plus, există situații când testarea controalelor generale IT nu este de luat în considerare pentru sistemele informatice, cum ar fi:

- ☞ Separarea drepturilor de acces nu este impusă în sistemul informatic;
- ☞ În activitatea curentă se pune accentul foarte mult pe prelucrările manuale;
- ☞ Mediul de control este informal sau ineficient (de exemplu: nu există documentație, lipsa controalelor etc.)

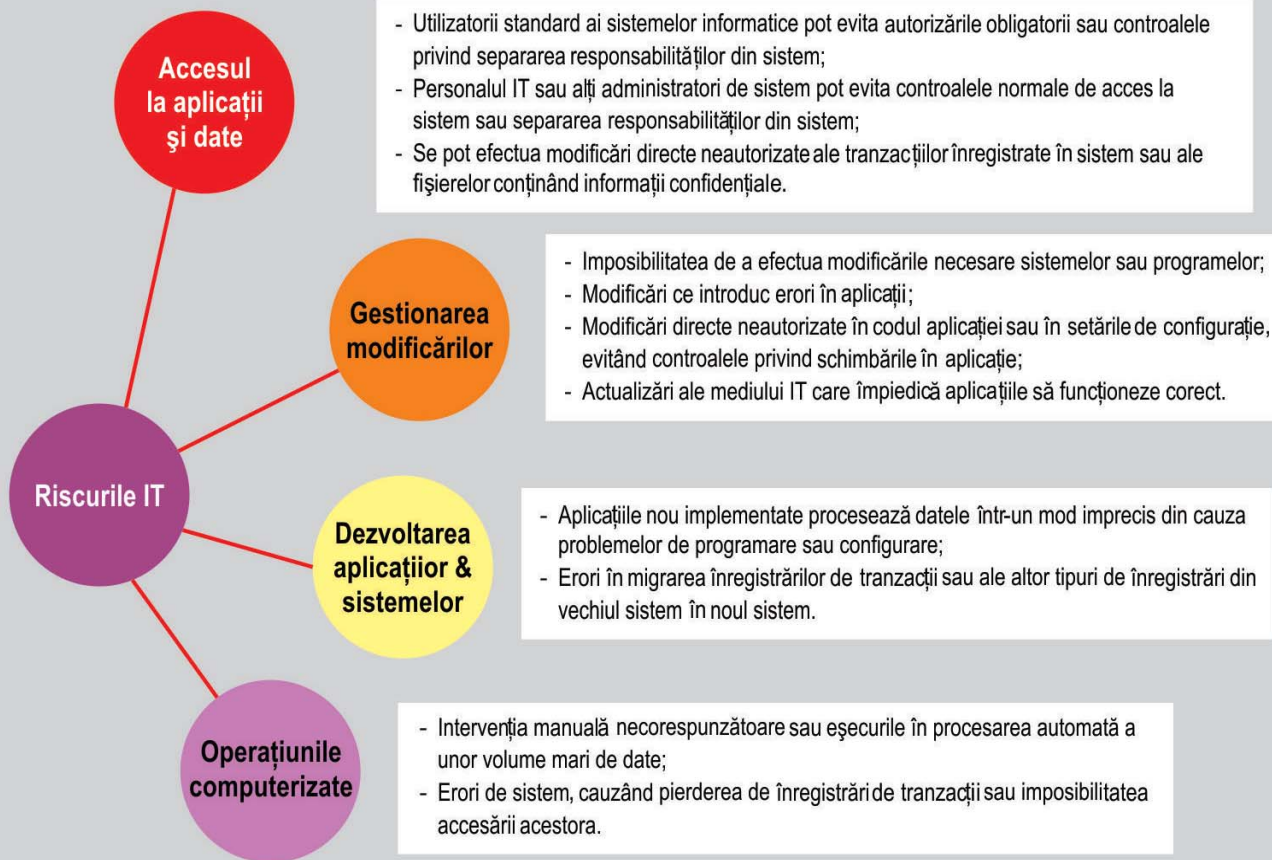
Pasul 3: *Testarea Controalelor Generale IT*

Testarea controalelor generale IT se face pornind de la o abordare bazată pe riscuri care implică:

- ➔ înțelegerea, analiza și evaluarea riscurilor în domeniul IT;
- ➔ planificarea procesului de audit bazat pe analiza de risc;
- ➔ obținerea informațiilor prin interviuri, observații, inspecții sau execuție activități;
- ➔ documentarea și finalizarea auditului.

Diagrama din **Figura 2** include exemple de riscuri specifice domeniului IT bazate pe ISA 315, pe care le considerăm de obicei peste cele patru domenii IT.

Figura 2 - Analiza de risc aferentă controalelor generale IT



Cele patru domenii ale controalelor generale IT au un scop de audit bine definit, după cum urmează:

☞ **Accesul la aplicații și date.**

Scopul auditului în acest caz este de a asigura că accesul la aplicații și date este acordat numai persoanelor autorizate, pe baza autentificării identității utilizatorului. Astfel, aplicațiile și datele sunt protejate împotriva modificărilor neautorizate.

☞ **Gestionarea modificărilor aduse aplicațiilor.**

În acest caz, trebuie asigurat că modificările aduse programelor și componentelor aferente infrastructurii IT sunt solicitate, autorizate, efectuate, testate și implementate corespunzător. În acest fel, modificările aduse sistemelor și datelor nu afectează negativ integritatea, disponibilitatea și confidențialitatea acestora.

☞ **Operațiunile computerizate.**

Scopul auditului aici este de a asigura că sistemele informatice procesează corect și complet informațiile introduse de utilizatori și că problemele de procesare sunt identificate și rezolvate complet și corect pentru a menține integritatea datelor financiare. Adică, sistemul procesează informațiile după cum a fost configurat și, în cazul în care nu face aceasta, problema este identificată și corectată.

☞ **Dezvoltarea aplicațiilor.** În acest caz, scopul auditului este să ne asigurăm că sistemele sunt dezvoltate, configurate și implementate pentru a atinge obiectivele de control automat ale managementului.

Pasul 4: *Evaluarea deficiențelor*

Dacă în urma auditului sistemelor informatice s-au constatat una sau

mai multe deficiențe ale controalelor generale IT, atunci este necesar să se determine dacă există alte controale care pot minimiza impactul deficiențelor sau dacă se pot efectua proceduri alternative pentru a identifica dacă deficiențele au fost exploatate sau nu. Identificarea controalelor de aplicație în etapa de planificare a muncii își dovedește acum importanța, prin faptul că se poate determina exact impactul deficiențelor asupra acestor controale.

Pentru evaluarea impactului deficiențelor controalelor generale IT, întrebarea care se pune este: „*Cum determină managementul companiei că deficiențele controalelor generale IT nu au fost exploatate?*”. În funcție de răspunsul la această întrebare, avem următoarele situații:

- ☞ Managementul se bazează pe alte controale care minimizează impactul deficiențelor constatate. În acest caz, auditorul trebuie să evalueze și să testeze aceste controale suplimentare;
- ☞ Managementul investighează pentru a proba că deficiența respectivă nu a fost exploatată. În acest caz, auditorul trebuie să obțină și să inspecteze evidențe suplimentare care pot să confirme evidențele primite de la management;
- ☞ Managementul nu poate demonstra că deficiența nu a fost exploatată. În acest caz, auditorul trebuie să obțină evidențe care să confirme validita-

tea tranzacțiilor procesate de persoanele care ar fi putut folosi o anumită deficiență din sistem.

Pasul 5: *Integrarea rezultatelor în strategia de audit*

În urma identificării unor deficiențe ale Controalelor Generale IT, dacă nu există evidențe suficiente ale controalelor ce minimizează deficiențele sau alte evidențe de audit care să minimizeze suficient de mult riscurile IT, strategia de audit trebuie modificată în sensul că trebuie re-evaluate natura, durata și proporția testelor de audit asupra conturilor afectate și a tranzacțiilor corespunzătoare.

CONCLUZIE

Auditul sistemelor informatice este esențial în efectuarea unui audit financiar eficient și de calitate. Acest tip de audit presupune o înțelegere în detaliu a unui număr de sisteme informatice de obicei modificate conform nevoilor interne ale fiecărei companii. De aceea este nevoie ca auditori IT specializați să efectueze astfel de audituri ale sistemelor informatice. De asemenea, astfel de audituri IT trebuie planificate înainte de auditul financiar propriu-zis pentru a se putea modifica planul de audit financiar cu proceduri suplimentare în cazul în care există probleme semnificative în funcționarea efectivă a Controalelor Generale IT.

Bibliografie

IFAC, ISA 315 – Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment, disponibil la [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A046%202012%20AASB%20Handbook%20ISA%20315%20\(Revised\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A046%202012%20AASB%20Handbook%20ISA%20315%20(Revised).pdf)

PricewaterhouseCoopers, The Global State of Information Security[®] Survey 2014, disponibilă la <http://www.pwc.com/gx/en/consulting-services/information-security-survey/download.jhtml>

Întrebări și răspunsuri pe teme profesionale

Alice Petcu,
consilier economic în cadrul
Departamentului de etică, conduită profesională
și investigație al CAFR



Sunt auditor financiar, membru al Camerei. Ce documente trebuie să depun la CAFR pentru a îndeplini cerința de pregătire profesională nestructurată?

Auditorii financiari, membri CAFR, trebuie să efectueze anual un număr de **40 de ore de pregătire profesională, din care 20 de ore prin programul anual de pregătire, organizat de Cameră (pregătire structurată) și 20 de ore de pregătire profesională nestructurată.**

Anual, se vor depune la sediul Camerei, până la data de 31 decembrie a fiecărui an, fișa individuală de pregătire profesională, împreună cu actele doveditoare ce se referă la formarea profesională nestructurată. Aceste documente pot fi depuse personal sau trimise prin e-mail, poștă sau fax, în copie.

Formarea profesională continuă nestructurată include:

a) participarea sau susținerea de *cursuri în domeniu* – se echiva-

lează 10 ore/curs. Auditorul va depune o adeverință eliberată de instituția/societatea care a organizat respectivul curs sau unde auditorul a susținut cursuri; în adeverință se va menționa numărul de ore de curs;

b) participarea la *seminarii, congrese sau conferințe* organizate de organismele profesionale din domeniu pe plan național ori internațional (organisme membre IFAC) – se echivalează câte 4 ore pentru fiecare manifestare de specialitate. Auditorul va depune o adeverință eliberată de organismul profesional, care să ateste participarea la evenimentul respectiv. Pentru participarea la evenimentele organizate de CAFR, auditorul va menționa în fișa de pregătire evenimentele la care a participat, echivalarea acordându-se în baza prezenței de la CAFR;

c) participarea la *studii postuniversitare, master sau doctorat* în domeniu – se echivalează toate cele 20 de ore. Auditorul va depune o adeverință eliberată de instituția de învățământ, care să

ateste participarea la studii pentru anul respectiv;

- d) *publicarea unei cărți* în domeniu – se echivalează 20 de ore. Auditorul va depune o copie după prima pagina a cărții, care să ateste că este unul dintre autorii lucrării;
- e) *elaborarea și publicarea de materiale de specialitate* (documentul să aibă minimum 3 pagini) - se echivalează 4 ore/material. Auditorul va depune o listă cu materiale publicate și revistele în care au fost publicate.

Potrivit protocoalelor de colaborare încheiate de CAFR, se poate echivala în întregime pregătirea profesională nestructurată pentru auditorul financiar care a efectuat pregătire profesională, pentru minim 20 de ore, la CECCAR, la CCF, la ANEVAR sau la ACCA.

În acest sens auditorul va trimite, împreună cu fișa de pregătire, o adeverință eliberată de organismul profesional, care să ateste efectuarea a cel puțin 20 de ore de pregătire profesională pentru anul respectiv.

Este suficient a se atașa la fișa de pregătire o singură adeverință, de la un singur organism profesional, dacă sunt acoperite 20 de ore de pregătire profesională.

Astfel, pentru a respecta cerințele de pregătire profesională, auditorul financiar, activ sau nonactiv, trebuie să depună până la sfârșitul fiecărui an fișa de pregătire profesională (se găsește pe site-ul CAFR, la secțiunea Pregătire profesională/Formulare), împreună cu unul sau mai multe documente necesare pentru a acoperi cele 20 de ore de pregătire nestructurată.

Sunt auditor financiar. Vreau să închei o poliță de asigurare profesională și aș dori să aflu care este limita minimă de acoperire a riscului profesional și unde trebuie să închei asigurarea?

Membrii CAFR care desfășoară activitate în calitate de auditor financiar, auditor intern sau pentru alte activități desfășurate prin exercitarea calității de auditor financiar, ca persoană fizică sau ca persoană juridică, au obligația să încheie contract de asigurare.

Auditorul financiar – persoană fizică, care este angajat, asociat/ acționar, administrator al unui auditor financiar – persoană juridică, nu va încheia contract de asigurare în nume propriu dacă nu desfășoară și activități individuale.

Contractul de asigurare se va încheia cu un asigurător, altul decât cel pentru care se efectuează activități prin exercitarea calității de auditor financiar. CAFR nu obligă membrii săi să încheie contracte de asigurare cu anumiți asigurători.

Limita minimă de acoperire a riscului profesional asumat de auditorul financiar reprezintă valoarea riscurilor asumate de acesta prin contractele încheiate cu beneficiarii activității desfășurate în calitate de auditor financiar. În cazul în care această valoare a riscurilor nu este menționată în contract, limita minimă de acoperire a riscului profesional asumat de auditorul financiar reprezintă valoarea veniturilor brute din onorarii stabilite prin contractele de audit, înmulțită cu 2%.

Dacă activitățile desfășurate în baza contractelor încheiate de către auditor au ca obiect/includ și activitatea de audit statutar, valoarea asigurată nu poate fi inferioară sumei reprezentând contravaloarea a trei onorarii de audit stabilite în contractul de audit – pentru auditul situațiilor financiare ale societăților care nu sunt cuprinse în categoria entităților publice – sau contravaloarea a cinci onorarii de audit stabilite în contractul de audit – pentru auditul financiar al entităților de interes public.

Membrii Camerei au obligația de a pune la dispoziția Departamentului de servicii pentru membri din cadrul Camerei dovada valabilității contractului de răspundere civilă profesională, precum și a plății primei de asigurare.

Sunt auditor financiar, membru al Camerei și doresc să-mi suspend calitatea de membru al CAFR. Ce presupune această solicitare?

Auditorii financieri, membri CAFR, activi și nonactivi, pot solicita să-și suspende calitatea de

membru pe o perioadă de la unu la trei ani, în următoarele cazuri:

- ☞ pentru persoanele care beneficiază de concediu pentru creșterea copilului minor. Suspendarea se acordă pentru o perioadă de la unu la doi ani;
- ☞ pentru persoanele care sunt pensionate anticipat sau se află în incapacitate temporară de muncă (gradele 1 și 2 de pensionare). Suspendarea se acordă pentru o perioadă de unu la doi ani;
- ☞ pentru persoanele care au probleme medicale. Suspendarea se acordă pentru o perioadă de unu la trei ani, în funcție de gravitatea bolii;
- ☞ pentru persoanele care se află în șomaj. Suspendarea se acordă pe perioada șomajului, pentru o perioadă de maxim un an de zile.

Suspendarea se acordă prin Hotărâre a Consiliului Camerei Auditorilor Financieri din România, cu aprobarea organismului de supraveghere.

Pentru toate cazurile menționate anterior, auditorul trebuie să depună la CAFR o notificare, în scris, care să fie însoțită de copii după documentele justificative, care atestă unul din cazurile prevăzute de lege. Pe perioada suspendării, auditorul financiar nu va achita cotizația fixă anuală și nu are obligația de a participa la programul anual de pregătire profesională.

Totodată, pe perioada suspendării, auditorul financiar nu are dreptul să exercite activități în calitate de auditor financiar. După terminarea perioadei de suspendare auditorul financiar va trece automat la statutul de membru declarat (activ sau nonactiv).

Selectarea auditorilor prin cele mai bune practici

Firmele își schimbă auditorii mai frecvent decât în trecut, ca răspuns la cerințele pieței. Un bun proces de selecție este esențial dacă se dorește o alegere transparentă, care să crească calitatea auditului și să asigure independența auditorului.

În acest sens, Federația Experților Contabili Europeni (FEE) a avut inițiativa de a realiza o publicație în care să reflecte și să propună modalitățile cele mai eficiente de selectare a auditorului, care ar putea fi utile:

- ➔ Companiilor care caută îndrumări cu privire la modalitățile de gestionare a procesului de selecție a auditorului într-un mod eficient și rentabil; și
- ➔ Stakeholder-ilor, cum ar fi acționari și investitori, în evaluarea procesului actual de selecție a unei companii.

Publicația FEE are un caracter general: aceasta este aplicabilă indiferent de mediul de reglementare, țara, sectorul (public sau privat) sau de industria în care activează compania. De asemenea, este aplicabilă companiilor de toate dimensiunile, în toate segmentele de piață – de exemplu, entităților de interes public (EIP) și întreprinderilor mici și mijlocii (IMM-uri).

Cu toate acestea, din cauza diverselor cadre juridice și structuri de guvernare din Europa, informațiile trebuie adaptate la dreptul societăților locale și la cerințele de guvernare corporativă.

Acest text este tradus după un document original, publicat de FEE (Federația Experților Contabili Europeni) în octombrie 2013, intitulat "Auditor Selection - Towards best practices". Versiunea originală în limba engleză a acestui document este disponibilă pe site-ul FEE, la adresa: www.fee.be/images/Auditor_selection_Towards_best_practices_1310.pdf, unde poate fi descărcat gratuit.

Răspunderea traducerii documentului aparține CAFR. FEE nu poartă nici o responsabilitate pentru conținutul documentului, nici pentru corectitudinea traducerii. În cazul în care există îndoieli, cititorul trebuie să urmărească textul original. Documentele FEE nu pot fi reproduse, total sau parțial, în limba originală sau în traducere, fără consimțământul prealabil al FEE, avenue d'Auderghem 22-28, B-1040, Brussels, Belgium, secretariat@fee.be.

Introducere

FEE a angajat o dezbatere publică în această privință. Ca un prim pas, a solicitat punctele de vedere ale tuturor părților interesate, într-un sondaj online realizat între 24 mai și 31 iulie 2013. Au răspuns la chestionar 244 de entități - părți interesate din țări europene (Figura 1). Lucrarea de față examinează, pe baza sondajului amintit, aspecte privind guvernarea în situația selecției auditorului, etapele acestui proces și oferă o listă de criterii de urmărit în acest caz.

Prin această publicație, FEE urmărește să împărtășească cele mai bune practici pentru un proces de înaltă calitate în selectarea auditorului, având următoarele obiective:

- ☞ Crearea unui proces mai transparent și mai informat de selecție a auditorului;
- ☞ Asigurarea unei focalizări adecvate asupra **calității auditului**; și
- ☞ Contribuția la alegerea unui **auditor care este independent**, în conformitate cu legile și reglementările în vigoare.

Se ridică două întrebări importante ale căror răspunsuri vor trebui să se găsească în procesul de selecție, în conformitate cu circumstanțele specifice ale companiei: **Ce este calitatea auditului?** și **Care este valoarea unui audit?** Deși există în prezent un număr de studii cu privire la calitatea auditului, pentru a răspunde la aceste întrebări se poate face referire la un proiect important al IAASB de a dezvolta un cadru

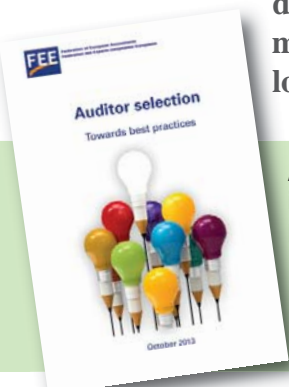


Figura 1 - Mediile din care provin respondenții

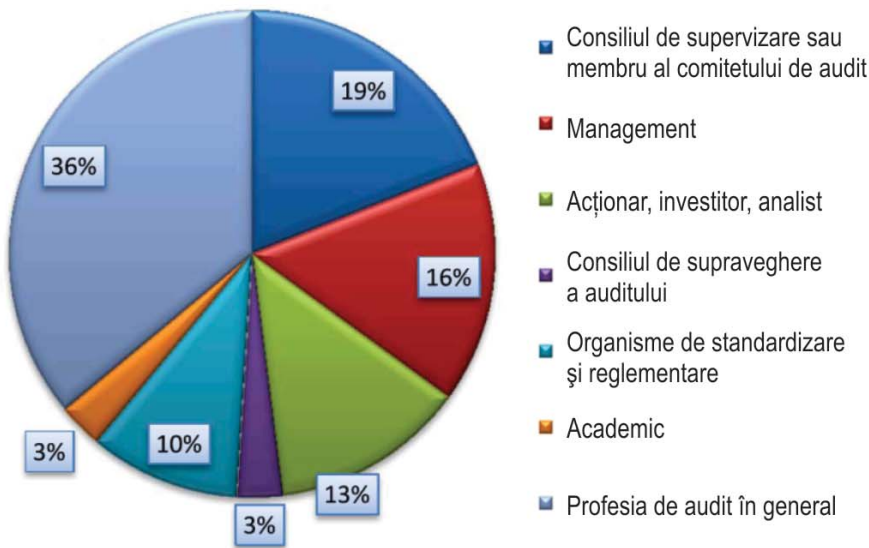
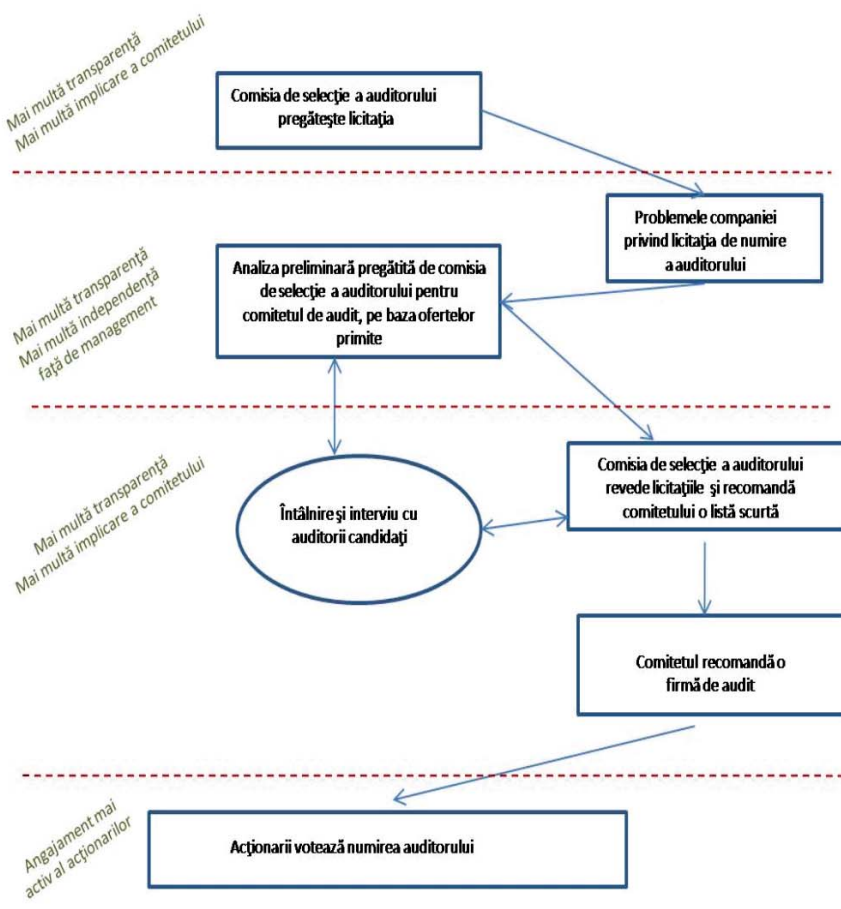


Figura 2 - Etapele propuse pentru procesul de selectare a auditorului



pentru calitatea auditului¹. **Calitatea serviciilor și valoarea acestora pentru client și pentru toate părțile interesate, precum și necesitatea de a stabili interacțiuni adecvate între părțile interesate care vor îmbunătăți calitatea auditului, ar trebui să fie un “laitmotiv” în acțiunea de selectare a auditorului.**

Procesul poate fi împărțit în următoarele etape:

- Culegerea de informații înainte de selecție;
- Preselecția auditorilor / firmelor de audit care urmează a fi invitate să participe la procesul de selecție;
- Stabilirea unor criterii pentru selectarea auditorului / firmei de audit; și
- Clasificarea importanței fiecărui criteriu elaborat anterior, care va ajuta la revizuirea, analiza și evaluarea ofertelor depuse de candidați.

În acest proces ar trebui să se aplice principiile de management al proiectului și ar trebui să existe o comisie de selecție a auditorului, responsabilă pentru conducerea și supravegherea întregului proiect. **Ce este comisia de selecție a auditorului?** În funcție de legile și reglementările europene / naționale, comisia de selecție a auditorului poate fi compusă din membrii comitetului de audit, membri ai consiliului de supraveghere și / sau acționari. Managementul ar putea fi, de asemenea, implicat acolo unde este cazul – de exemplu, cu rol consultativ sau în cazul unui IMM. Comisia de selecție a auditorului ar trebui să fie organismul responsabil pentru un astfel de proiect.

Etapele propuse sunt detaliate în **Figura 2**.

1 Mai multe informații la: <http://www.ifac.org/publications-resources/glance-framework-audit-quality>

Notă: Despre ultimul pas prezentat în această schemă – respectiv votul acționarilor – nu se face referire în acest articol.

PRIMUL PAS

Culegerea de informații înaintea procesului de selecție

Aspecte ale guvernancei în numirea auditorului

Din punct de vedere legal, auditorul este **numit/ales în mod formal de către acționarii unei societăți sau de alte persoane însărcinate cu guvernarea unei entități**. Numirea oficială se bazează de obicei **pe recomandarea consiliului sau a comitetului de audit (Figura 3)**.

În funcție de jurisdicție, numirea auditorului se poate face pentru o perioadă de mai mulți ani sau pentru un singur an. În cele mai multe jurisdicții sunt permise reconfirmări succesive.

Pentru întreprinderile de interes public (IEP)

Auditorul este condiționat de standarde etice care reglementează independența și, în timp ce firma de audit poate rămâne aceeași pentru mai mult timp, partenerii cheie de

audit ai IEP sunt obligați de legislația UE să se rotească după o perioadă maximă de șapte ani și nu pot fi angajați din nou de întreprinderea respectivă decât peste încă doi ani². Pentru companiile de tipuri și dimensiuni diferite pot fi necesare măsuri diferite.

În general, procesul de selectare și numire a auditorului ar trebui să **fie independent de management**. Organismul de conducere al entității – de exemplu, un consiliu de directori non-executivi sau un consiliu de supraveghere – ar trebui să fie responsabil de luarea deciziilor.

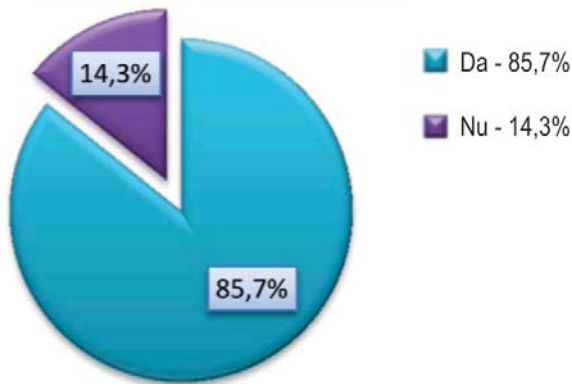
Pentru non-IEP

Întreprinderile care nu sunt de interes public reprezintă un grup mai puțin omogen. Necesitatea de a implica membrii independenți ai consiliului – sau comitetul de audit, dacă este cazul – ar putea fi relevant pentru entități non-IEP mari. Pentru societățile nelistate mai mici, inclusiv IMM-urile și companiile în care proprietarul este manager, ar putea fi benefic dacă directorii și acționarii s-ar implica mai mult în acest proces.

Pentru a îmbunătăți calitatea procesului de selecție, FEE recomandă următoarele:

- **Definirea necesităților.** Necesitățile companiei ar trebui să fie definite în conformitate cu: reglementările guvernancei corporative, reguli, coduri și cele mai bune practici (dacă au relevanță); segmentul de piață; afacerea; tipul de organizare internă; așteptările părților interesate externe relevante; etc.
- **Instituirea unei comisii de selecție a auditorului.** Procesul de selectare a auditorului ar trebui să fie de competența unei comisii specifice. Cu toate acestea, cooperarea echilibrată și interacțiunea cu managementul ar trebui să fie suficiente pentru a realiza o selecție care se potrivește scopului propus. După cum se întâmplă deja în unele state membre ale UE, **directorii non - executivi sunt cei mai potriviți pentru a face parte dintr-o astfel de comisie**. În general, trebuie subliniat faptul că membrii independenți ai consiliului, membrii consiliului de supraveghere sau membrii comitetului de audit ar trebui să fie mai des implicați și să fie responsabili pentru o astfel de selecție. Acest lucru ar garanta că numirea auditorului este independentă de conducerea entității.
- **Transparența.** Ar trebui îmbunătățite furnizarea de informații și transparența procesului de selecție a auditorului. În special, rapoartele consiliului de administrație sau ale comitetului de audit ar trebui să includă justificarea pentru alegerea sau pentru reînnoirea mandatului

Figura 3 - Comitetul de audit ar trebui să conducă procesul de selectare a auditorilor?



Notă: Prima întrebare din cadrul chestionarului FEE care a stat la baza articolului

2 Potrivit Directivei 2006/43/EC privind auditul statutar (în curs de revizuire)

auditorului / firmei de audit. Transparența rapoartelor firmelor de audit este obligatorie în cadrul UE pentru toate firmele care auditează IEP³, fiind instrumente utile pentru comisia de selecție a auditorului, deoarece oferă informații utile cu privire la auditori / firmele de audit - de exemplu în ceea ce privește structura și conducerea, sistemul de control al calității, informațiile financiare, lista principalilor clienți etc. Aceste rapoarte sunt disponibile publicului pe site-urile web ale auditorilor / firmelor de audit.

- **Implicarea acționarilor.** Comisia de selecție a auditorului ar trebui să încerce să se angajeze împreună cu acționarii în acest proces, de exemplu prin implicarea unui comitet al acționarilor nominalizat, dacă este posibil, în funcție de legislația și reglementările naționale.

Există un rol pentru departamentul de achiziții publice?

Relația auditor - companie este mai mult decât una simplă cumpărător - vânzător. Există similitudini evidente cu achiziționarea oricărui alt serviciu și, de exemplu, pentru entitățile din sectorul public din Uniunea Europeană, trebuie să se aplice Directiva cu privire la achizițiile publice⁴. Cu toate acestea, caracteristicile specifice ale relației dintre auditor și clientul său trebuie să fie luate în considerare: este o relație unică, deoarece beneficiile și contribuțiile se extind în afara companiei. Auditorul are o datorie față de părțile interesate relevante. Prin raportul de audit, auditorul aduce încredere, care:

- Sporește credibilitatea și siguranța situațiilor financiare ale companiei; și
- Oferă părților interesate – cum ar fi acționarii, angajații și investitorii – mai multă încredere în companie.

Din aceste motive procesul de selecție nu ar trebui să fie lăsat doar în seama departamentului de achiziții al firmei, a cărui decizie de „a cumpăra” s-ar putea să nu se bazeze pe o evaluare de ansamblu a tuturor criteriilor necesare, cum ar fi, de exemplu, cele descrise în continuare.

AL DOILEA PAS

Preselecția auditorilor / firmelor de audit care urmează a fi invitați să participe la procesul de selecție

Determinarea necesităților companiei

Așa cum s-a explicat mai sus, pentru a preselecția auditorii în vederea licitației, **comisia de selecție a auditorului trebuie să determine nevoile companiei.** Într-adevăr, un proces de selecție standard nu se potrivește tuturor companiilor. Pentru a face acest lucru, **obiectivele principale** ar trebui să fie bine definite înainte de a începe această acțiune. Aceste obiective ar putea include:

- Respectarea regulamentului sau a celor mai bune practici ale guvernantei corporative;
- Îmbunătățirea serviciilor;
- Evaluarea abordării curente a auditului;
- Testarea pieței.

Se poate reflecta, de asemenea, dacă este momentul potrivit pentru companie de a iniția acest proces. Momentul poate fi într-adevăr sensibil: de multe ori nu este ideal să se schimbe auditorul atunci când firma este în cursul unor schimbări majore externe și / sau interne – de exemplu, în cazul în care compania a finalizat o achiziție importantă sau este ea însăși vizată de o potențială achiziție, în cazul în care compania a lansat o ofertă publică inițială etc.

Independența auditorului / firmei de audit

Auditorii care candidează ar trebui să fie în măsură să-și demonstreze **independența, obiectivitatea și angajamentul față de un comportament etic.** Preselecția auditorilor / firmelor de audit care urmează să fie invitați la licitație trebuie să se facă ținându-se cont de aceste caracteristici-cheie. Comisia de selecție a auditorului trebuie să dețină o **scrisoare de reprezentare** care să includă informații cu privire la **independența auditorului** față de compania ce urmează a fi auditată și **modul în care auditorul monitorizează și își menține independența.** În acest sens, comisia de selecție a auditorului ar trebui, de asemenea, să realizeze o revizuire pe ultimii ani a prestării de servicii legate de audit și non-audit de către auditorii/firmele candidate, precum și a potențialelor relații de afaceri cu firma și / sau managementul acesteia, pentru **preselecția participanților la proces.** Acest lucru va trebui examinat cu atenție deoarece, în funcție de împrejurări, furnizarea unor astfel de servicii de audit și non-audit poate sau nu afecta independența auditorului pentru furnizarea viitoare de servicii de audit.

3 Potrivit articolului 40 din Directiva 2006/43/EC privind auditul statutar (în curs de revizuire)

4 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:134:0114:0240:EN:PDF>

AL TREILEA PAS

Dezvoltarea unor criterii pentru selectarea auditorului/firmei de audit

Criteriile de evaluare stabilite de comisia de selecție a auditorului trebuie să fie **transparente**. O șansă egală și corectă de selecție va fi, prin urmare, asigurată pentru toți auditorii / toate firmele de audit participante, în special în cazul în care auditorul în exercițiu este, de asemenea, invitat. În plus, un proces transparent va ajuta părțile din afară, cum ar fi acționari, investitori și autoritățile de reglementare să **evalueze procesul**.

În funcție de nevoile și obiectivele definite de către comisia de selecție a auditorului în etapele anterioare ale procesului, criteriile de evaluare pot include următoarele:

- **Apropierea de afaceri și de operațiuni, în general, și în raport cu angajamentele specifice, abordarea de audit și strategia de comunicare.**
 - ☞ Apropierea de afaceri și de operațiuni, în general
 - Modelul de afaceri și de conducere a firmei de audit;
 - Procesele interne pentru asigurarea independenței și alte norme relevante să fie aplicate corect;
 - ☞ **Abordarea auditului**
 - Descrierea metodologiei care va fi utilizată de către auditor;
 - Zonele pe care se va pune accent cu prioritate și abordarea auditului în astfel de zone;
 - Planul de lucru complet pentru a asigura o acoperire adecvată;
 - Înțelegerea afacerii;

- Experiență în domeniul respectiv, dacă este cazul;
- Utilizarea instrumentelor informatice;
- Folosirea de personal asociat sau afiliat al firmelor membre și de experți terți, dacă este necesar.

☞ **Strategia de comunicare**

- Raport de stare intern suplimentar, în care auditorii pot, de exemplu, evidenția punctele slabe în controalele interne;
- Mijloacele folosite pentru a asigura actualitatea informațiilor;
- Politica privind disponibilitatea partenerilor și managerilor pentru diverse solicitări de informații telefonice și pentru întâlniri scurte pe tot parcursul anului.

- **Reputația:** În procesul de selecție, auditorii/firmele de audit trebuie să-și demonstreze buna reputație și etica. Evaluarea unui astfel de criteriu nu este simplă, dar este de cea mai mare importanță. Solicitarea de referințe poate ajuta în această privință.

➤ **Dovada calității auditului**

- ☞ **Sistemul de asigurare a calității interne:** comisia de selecție a auditorului trebuie să înțeleagă elementele de bază ale sistemului său de asigurare internă a calității pe baza prezentării făcute de auditor / firma de audit și a documentelor disponibile;

- ☞ În timp ce toate acestea de multe ori nu sunt accesibile publicului, rapoartele de inspecție individuale asupra activității auditorului / firmei de audit reprezintă dovezi care pot fi luate în considerare

atunci când se analizează calitatea auditului.

➤ **Evaluarea auditorului individual / partenerului de audit**

- ☞ Comisia de selecție a auditorului trebuie să poată cunoaște pe auditorul persoană fizică / partenerul de audit desemnat, responsabil de realizarea misiunii de auditare a entității sale. Comisia va fi în măsură să evalueze dacă aceștia îndeplinesc așteptările profesionale cu privire la firmă, așa cum au fost prevăzute în documentele de licitație.

➤ **Gestionarea personalului**

☞ **Calificarea**

- Calificările în audit ale membrilor echipei;
- Implicarea experților pe teme specifice, cum ar fi servicii fiscale, servicii actuariale etc. O astfel de implicare va îmbunătăți calitatea auditului în funcție de specificul sectorului de activitate.

☞ **Training**

- Dezvoltarea profesională continuă (DPC).

☞ **Experiență**

- Experiența și cunoștințele partenerului de angajament;
- Nivel adecvat de vechime a membrilor echipei și contribuția efectivă la nivel corespunzător;
- Echipă de audit cu informații internaționale, atunci când este necesar, pentru buna desfășurare a auditului;
- Experiență și expertiză relevante în sectorul respectiv ale firmei de audit și / sau echipei de audit.

☞ **Disponibilitate**

- Disponibilitatea partenerului de misiune;

- Continuitatea personalului, de exemplu, înregistrări privind circulația personalului în anii anteriori.
- **Acoperirea geografică:** nu toate angajamentele vor necesita o acoperire geografică largă, dar ar fi importantă pentru auditul entităților multinaționale.
- **Acoperirea asigurării auditorului / firmei de audit** ar trebui să fie conformă cu cerințele din legislația locală sau să fie justificată de nevoile afacerii, de sectorul de activitate și de circumstanțe.

➤ **Prețul (taxele de audit)**

Contractul de audit ar trebui să se atribuie pe baza ofertei celei mai avantajoase din punct de vedere economic, nu a celui mai mic preț. Prin adoptarea acestei abordări strategice, companiile pot da asigurări că nu se va compromite calitatea auditului.

Pentru a identifica oferta cea mai avantajoasă din punct de vedere economic, comisia de selecție a auditorului trebuie să evalueze taxele de audit în comparație cu:

- ☞ Disponibilitatea membrilor cheie ai echipei și resursele auditorului / firmei de audit ca întreg;
- ☞ Resursele de personal, experiența și calificările lor;
- ☞ Alocarea personalului, respectiv numărul de ore destinate fiecărui tip și nivel al resursei calificate⁵; și
- ☞ Abordarea riscului și metodologia de audit pot avea într-adevăr un efect semnificativ asupra prețurilor de ambele părți



(de exemplu, câștig de eficiență, utilizarea de experți, vizite la fața locului etc.).

Ar trebui să fie stabilite taxe rezonabile pentru a se asigura că auditul este efectuat într-un mod eficient și eficace și că echipa de audit este bine dotată pentru a efectua un audit la standarde ridicate.

➤ **Managementul relațiilor și abilitățile interpersonale**

- ☞ Acest criteriu este bazat pe principii, dar pot exista atribute cheie care ajută comisia de selecție a auditorului să evalueze managementul relațiilor, obiectivul fiind de a diferenția auditorii / firmele de audit în timpul procesului de selecție. Pot fi luate în considerare criterii diferite, urmărindu-se măsura în care auditorul / firma de audit care aplică demonstrează abilități compatibile de personal și o înțelegere a entității ca întreg;
- ☞ Auditorul / firma de audit care aplică este în măsură să-și demonstreze capacitatea de a construi relații de lucru obiective, independente și transparente cu echipa de management și cu

alte grupe de lucru, precum și cu cei însărcinați cu guvernarea.

Aceste atribute vor avea un rol esențial în realizarea unui audit de cea mai bună calitate. Ne putem referi aici la conceptul semnificativ de „relații de muncă profesioniste”⁶. O relație bună și atitudinea pozitivă nu reprezintă un indicator privind lipsa de independență sau un conflict de interese din partea auditorului: trebuie se realizeze un echilibru bun între **scepticism profesional și cooperare**.

➤ **Capacitatea de inovare**

- ☞ Auditorul trebuie să fie în măsură să își demonstreze capacitatea de a îmbunătăți procesele de audit, de exemplu, prin utilizarea tehnologiei;
- ☞ Aceste instrumente îl pot ajuta pe auditor să fie eficient și eficace în activitatea sa de auditare. Această eficiență poate servi companiei, ajutând-o să obțină o analiză mai aprofundată sau mai bună, în ciuda faptului că ar putea exista îngrijorarea că instrumentele IT ar încuraja o abordare de tipul „bifează căsuța”.

⁵ Potrivit unui articol recent al IFAC, profesioniștii nu ar mai trebui să se axeze pe foi de pontaj și ore plătibile, ci pe capitalul intelectual pe care îl aduc clienților lor. Întregul text poate fi citit la: <http://www.ifac.org/news-events/2013-02/tomorrow-s-firm-and-role-value-pricing>

⁶ Se face referire la publicația IAASB “Un cadru pentru calitatea auditului”, în care scepticismul profesional este accentuat, în timp ce interacțiunile între toate părțile implicate în lanțul de raportare sunt cruciale.

Pe scurt, lista criteriilor posibile

- Aproximarea de afaceri și de operațiuni
 - Modelul de afaceri și de conducere a firmei de audit
 - Procesele interne
- Abordarea auditului
 - Metodologia propusă
 - Zonele pe care se va pune accent și abordarea auditului specific acestora
 - Planul de lucru complet
 - Folosirea de personal asociat sau afiliat al firmelor membre și de experți terți
- Înțelegerea afacerii
- Experiență în domeniul respectiv
- Utilizarea instrumentelor informatice
- Strategia de comunicare
 - Raport de stare intern suplimentar
 - Politica privind disponibilitatea partenerilor și managerilor pentru diverse solicitări de informații telefonice și pentru întâlniri scurte pe tot parcursul anului
 - Mijloacele folosite pentru a asigura actualitatea informațiilor
- Reputația
 - Buna reputație etică
 - Referințe
- Dovada calității auditului
 - În cadrul firmei de audit: revizuirea sistemului intern de asigurare a calității
 - Informații externe: revederea rapoartelor de inspecție specifice ale auditorului / firmei de audit
- Evaluarea auditorului individual / partenerului de audit
- Gestionarea personalului
 - Calificare și training
 - Experiență
 - Disponibilitate
- Acoperirea geografică
 - Acoperirea asigurării auditorului / firmei de audit
- Prețul
 - Valoare adăugată de auditor în schimbul onorariului
 - Disponibilitatea membrilor cheie ai echipei
 - Resursele de personal, experiența și calificarea lor
 - Modul de alocare a personalului, de ex. numărul de ore destinate fiecărui tip și nivel al resursei calificate
- Managementul relațiilor și abilitățile interpersonale
- Capacitatea de inovare
 - Abilitatea de a îmbunătăți procesele de audit, de exemplu prin utilizarea tehnologiei informatice
 - Instrumente mai eficiente și eficace pentru munca de audit

AL PATRULEA PAS

Clasificarea criteriilor

Așa cum s-a explicat mai sus, la efectuarea evaluării vor trebui să fie luate în considerare diferite criterii. Unele pot fi ușor de măsurat (**criterii factuale**), în timp ce altele pot fi mai subiective (**criterii de competență**, care sunt dependente de percepția membrilor comisiei de selecție a auditorului sau de context). Evaluarea acestor criterii este probabil să fie diferită de la o entitate la alta. Aceasta include, de exemplu:

- **Criterii factuale:** cunoștințe sectoriale, capacități tehnice, aria de acoperire geografică a firmei de audit etc.
- **Criterii de competență:** caracteristicile personale ale membrilor echipei de audit, abilitățile de comunicare ale partenerului de angajament etc.

Nu toate criteriile enumerate mai sus sunt strategice pentru toate entitățile. Importanța lor variază în funcție de companie. Comisia de selecție a auditorului va trebui să evalueze ce criterii sunt:

- ☞ De cea mai mare importanță;
- ☞ Importante;
- ☞ Bine să le ai; și
- ☞ Neaplicabile, în funcție de compania care urmează să fie auditată.

În cadrul acestor categorii, odată ce s-a obținut un consens între membri, comisia va trebui să dezvolte un model de clasare și un punctaj pentru evaluarea auditorilor / firmelor de audit care candidează. Modelul va trebui să fie aplicat tuturor candidaților și va depinde de structura și particularitățile companiei.



Unul dintre respondenți a oferit o listă întreagă de criterii interesante:

- Credibilitate - internă și externă
- Răspunde la toate întrebările din licitație
- Mulțumit de echipa propusă
- Mulțumit de abordarea propusă
- Livrare - face ceea ce spune, la timp
- Responsabilitate - urmărește planificarea auditului, terenul de lucru și gestionează procesul de audit
- Flexibilitate și creativitate
- Provocare - sondează și pune întrebări
- Abilitatea - vor face față [?]
- Disponibilitate - acces la client și răspuns
- Comunicare - vești bune și vești proaste
- Relație - pe termen lung vs. prieten pe timp frumos

- Importanța clientului - ne vom simți îndrăgiți, după încheierea procesului de licitație
- Procesul licitație a auditului - lucruri pozitive și negative
- Caracteristici unice - ceva diferit

Cum să te pregătești pentru procesul de selecție a auditorului

O bună pregătire este esențială pentru a asigura eficiența procesului. Cele câteva sfaturi de mai jos ar putea ajuta în pregătirea procesului:

- Comisia de selecție a auditorului trebuie să ia în considerare că aceasta este o procedură care este probabil să fie **consumatoare de timp**.
- Ar trebui să fie pusă în aplicare o procedură pas cu pas:

comisia de selecție a auditorului ar trebui să gestioneze procesul cu tehnici solide și proporționale de gestionare a proiectelor.

- Comisia de selecție a auditorului trebuie să înțeleagă procesul de audit în sine.
- În documentația pusă la dispoziția auditorilor / firmelor de audit invitați la licitație, comisia de selecție a auditorului trebuie să fie **explicită** cu privire la obiectivele primare urmărite și la ceea ce compania așteaptă de la această licitație.
- În ceea ce privește auditorii / firmele de audit invitați să depună oferte, trebuie abordate unele aspecte practice, inclusiv:
 - Ar trebui să fie invitat la licitație și auditorul în exercițiu? Acest lucru va depinde de procesul de selecție, și anume, dacă acesta are loc în cadrul unei licitații, ca urmare a unei rotații obliga-



torii sau a unei rotații necesare în urma demisiei auditorului - din cauza unor circumstanțe noi care afectează independența etc. Dacă actualul auditor participă, ar trebui acordată o atenție deosebită în crearea unui nivel de desfășurare cât mai egal cu puțință.

- Cât de mulți auditori / firme de audit trebuie să fie invitați? Din cauza constrângerilor de timp, FEE recomandă să nu fie invitate să depună oferte mai mult de șase firme.
- Pentru lista scurtă, două ar fi un număr adecvat. (Aceasta ar depinde, totuși, de numărul inițial.)

- Ar trebui să existe o abordare deschisă, astfel încât aceleași informații să fie disponibile pentru toți auditorii care participă la proces într-un cadru etic și confidențial.

Când se organizează procesul de selecție, comisia ar trebui să ridice următoarele întrebări:

- Ce fel de informații trebuie să fie aduse la cunoștința auditorilor / firmelor de audit preselecțate? Cum?
- Ce fel de informații nu ar trebui să fie împărtășite?
- Schimbarea auditorilor ar trebui să fie planificată în avans. În plus, toate departamentele relevante, inclusiv departamentele

contabil și financiar, ar trebui să fie gata de a lucra intens cu auditorul nou selectat. După primul an, o evaluare a auditului de către comisia de selecție a auditorului este important să compare angajamentele asumate în procesul de selecție cu activitatea desfășurată în timpul auditului. Acest lucru ar putea fi, de asemenea, o bună practică și pentru anii următori.

Remarci finale

Pregătirea este cheia succesului!

În orice proces de selecție există întotdeauna riscul ca auditorul ales să nu se potrivească scopului. De exemplu:

- S-ar putea să existe o lipsă de cooperare globală între auditor și companie, care poate împiedica auditorul de a fi capabil să efectueze un audit adecvat⁷;
- O întrerupere în fluxul de informații între conducere și auditor sau între comitetul de audit și auditor ar putea pune relațiile de muncă sub presiune; sau
- S-ar putea petrece o mulțime de timp într-un proiect de selecție a auditorului fără a se atinge obiectivele principale.

Pentru a reduce acest risc, este important a planifica și a avea o abordare care se potrivește nevoilor companiei. Așa cum s-a demonstrat, **există o valoare în a investi în proiect și în selectarea celui mai potrivit auditor / firmă de audit pentru companie.**

Traducere și adaptare
Cristiana Rus

⁷ Se face referire la documentul de consultare al IAASB "Un cadru pentru calitatea auditului", disponibil la: <http://www.ifac.org/publications-resources/glance-framework-audit-quality>

Propunerile IAASB pentru îmbunătățirea raportului de audit.

Impactul potențial asupra auditurilor entităților necotate

Brian Bluhm, președinte adjunct
Phil Cowperthwaite, membru

Comitetul IFAC pentru PMM

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) a emis o serie de propuneri care ar putea să determine o transformare fundamentală a raportului de audit, îmbunătățind semnificativ valoarea sa de comunicare.

Proiectul de expunere (ED) propune un nou standard, Standardul Internațional de Audit (ISA) 701 „Comunicarea aspectelor principale de audit în raportul auditorului independent” și o serie de revizuirii ale standardelor existente, inclusiv ISA 700 „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”. Deși propunerile reprezintă o schimbare importantă a modalităților de raportare a auditorului pentru entitățile cotate, este posibil ca impactul asupra entităților necotate să fie mult mai redus. Cu toate acestea, există prevederi propuse care se aplică tuturor auditurilor. Acestea au menirea de a demonstra valoarea auditului și, mai mult, pot îmbunătăți serviciile și promova eficiența misiunii.

Articolul de față prezintă succint acest impact și câteva idei cu privire la modul în care practicile mici și mijlocii (PMM) și entitățile mici și mijlocii (IMM) se pot implica în asigurarea celui mai bun rezultat.

Propuneri

Standardele noi propuse și revizuite se referă, în principal, la considerente ce țin de raportare, care implică, în general, deciziile auditorului de la finalul procesului de audit. Există, totuși, aspecte care ar putea să aibă efecte asupra activității realizate de auditor la începutul auditului, cum ar fi convenirea termenilor și planificarea misiunii, precum și comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta. Cele

mai importante consecințe pentru auditurile entităților necotate sunt descrise mai jos.

Conținutul raportului auditorului

Elementul central al propunerilor îl reprezintă standardul ISA 701. Acest standard complet nou stabilește cerințe și îndrumări pentru

determinarea și comunicarea de către auditor a aspectelor principale de audit în raportul auditorului. Aspectele principale de audit, care sunt selectate dintre aspectele comunicate persoanelor însărcinate cu guvernanta, trebuie comunicate în raportul auditorului realizat pentru entitățile cotate. Auditorilor situațiilor financiare ale entităților necotate li se poate solicita, sau aceștia pot să decidă, să comunice aspectele principale de audit în raportul auditorului.

De exemplu, legile, reglementările sau standardele naționale de audit pot impune auditorilor entităților necotate dintr-o anumită jurisdicție să comunice aspectele principale de audit. Mai mult, auditorii altor entități necotate pot să decidă să utilizeze voluntar noul mecanism al aspectelor principale de audit. Atunci când aspectele principale de audit sunt comunicate pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților necotate (fie în mod voluntar, fie atunci când acest lucru este impus prin lege sau reglementare), astfel de aspecte trebuie determinate și comunicate în mod similar cu cele pentru entitățile cotate (a se vedea alineatul 4 al ISA 701 propus și alineatele 30 și A30–A31 ale ISA 700 [Revizuit] propus).

ISA 700 a fost revizuit pentru a stabili noile elemente obligatorii de raportare, inclusiv o cerință ca auditorul să includă o declarație explicită de independență a auditorului și să prezinte sursele prevederilor etice relevante pentru toate auditurile, inclusiv pentru cele ale entităților necotate. În mod similar, ISA 570 *Principiul continuității activității* a fost modificat pentru a

stabili cerințele de raportare de audit aplicabile tuturor auditurilor. IAASB consideră că o aplicare universală este în interesul publicului.

Convenirea termenilor misiunii

Având în vedere posibilitatea ca auditorii entităților necotate să comunice aspectele principale de audit în raportul auditorului sau ca auditorilor să li se solicite acest lucru de către conducere sau de către persoanele însărcinate cu guvernarea, IAASB a propus modificări restrânse ale altor ISA-uri, incluzând ISA 210 *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*. Concret, dacă auditorul nu trebuie să comunice aspectele principale de audit, dar intenționează să facă acest lucru, a fost stabilită o nouă cerință pentru ca auditorul să includă în scrisoarea misiunii de audit o declarație cu privire la această intenție. Astfel, se va crea o oportunitate suplimentară de comunicare a auditorului cu persoanele însărcinate cu guvernarea și conducerea, pentru a se asigura că există o înțe-

legere clară a naturii aspectelor principale de audit care urmează să fie prezentate.

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea

În cazul ISA 701 sunt propuse amendamente privind comunicările ce trebuie realizate de către auditor cu persoanele însărcinate cu guvernarea și conducerea pentru toate auditurile. Cea mai importantă modificare propusă pentru ISA 260 se referă la cerința existentă ca auditorul să comunice persoanelor însărcinate cu guvernarea o prezentare generală a domeniului de aplicare și a momentului de efectuare planificate pentru audit. Standardul propus ISA 260 (Revizuit)

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea extinde această cerință pentru a acoperi și comunicarea referitoare la riscurile importante identificate de către auditor (a se vedea alineatul 15 din ISA 260 [Revizuit] propus).

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea cu privire la riscurile importante probabil că deja are loc în cazul multor audituri, inclusiv în cazul auditorilor IMM-urilor, deoarece ISA-urile prevăd o abordare a auditului fundamentată pe riscuri. Totuși, IAASB consideră că solicitarea explicită a acestei comunicări pentru fiecare audit ar putea fi benefică pentru calitatea auditului. Cerința propusă va oferi persoanelor însărcinate cu guvernarea informații din acele domenii pentru care auditorul a determinat că sunt necesare considerente speciale de audit și, astfel, să ajute persoanele însărcinate cu guvernarea să își îndeplinească responsabilitatea de a supraveghea procesul de



raportare financiară. Aceasta va oferi auditorului și ocazia de a aduna informații suplimentare cu privire la riscurile importante de la persoanele însărcinate cu guvernanta și, prin urmare, va fi utilă pentru a avea certitudinea că programul de audit este structurat corespunzător.

IAASB consideră că este în interesul publicului să se stabilească această cerință pentru auditurile situațiilor financiare ale tuturor entităților, nu numai pentru cele ale entităților cotate. Nu se preconizează ca în urma comunicării cu persoanele însărcinate cu guvernanta cu privire la riscurile importante să rezulte o povară semnificativă pentru auditorii care nu trebuie să comunice aspectele principale de audit în raportul auditorului (de exemplu, pentru auditorii entităților necotate), deoarece ISA 260 (Revizuit) este flexibil cu privire la comunicarea verbală a acestor aspecte. Mai mult, IAASB propune cerința ca auditorul să comunice, ca parte a comunicării constatărilor importante ale auditului, împrejurările care presupun o modificare importantă a abordării planificate a auditorului pentru audit, cu scopul de a se alinia cu factorii pe care auditorul îi ia în considerare atunci când determină aspectele principale ale auditului (a se vedea alineatul 16(c) din ISA 260 [Revizuit] propus). Aceasta va oferi o oportunitate suplimentară pentru un dialog cu persoanele însărcinate cu guvernanta, pentru a avea certitudinea că toate părțile responsabile înțeleg pe deplin toate domeniile care necesită o atenție semnificativă în cadrul auditului.

Reacții

IAASB consideră că ISA-urile propuse pot fi implementate într-un mod proporțional cu dimensiunea și



complexitatea unei entități și apreciază opiniile pe această temă atât din partea celor care întocmesc, cât și din partea celor care auditează situațiile financiare ale entităților necotate, inclusiv IMM-uri. De asemenea, IAASB invită respondenții să comenteze cu privire la domeniile în care îndrumări suplimentare ar putea fi utile pentru a ilustra modul

în care ISA-urile propuse pot fi implementate într-un mod proporțional. Comitetul IFAC pentru IMM a oferit cu regularitate informații de calitate IAASB-ului pe parcursul elaborării proiectului de expunere, începând printr-o scrisoare de răspuns la invitația la comentarii.

Traducere și adaptare
Ana Maria Lupu

Referințe

- Pentru un rezumat al propunerilor, a se vedea *At a Glance* (<https://www.ifac.org/publications-resources/glance-exposure-draft-reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and>)
- Pentru o explicație detaliată a propunerilor, a se vedea *Explanatory Memorandum* (<https://www.ifac.org/publications-resources/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international>)
- Pentru ISA-urile noi propuse și revizuite, a se vedea *Proiectul de expunere* (<https://www.ifac.org/publications-resources/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international>).

Copyright © iunie 2013, deținut de către Federația Internațională a Contabililor (IFAC). Toate drepturile rezervate. Material utilizat cu permisiunea IFAC. Contactați permissions@ifac.org pentru permisiunea de a reproduce, stoca sau transmite acest document. Acest text a fost tradus din limba engleză în limba română de către Camera Auditorilor Financiarți din România. IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru acuratețea sau corectitudinea traducerii, sau pentru acțiunile ulterioare ca rezultat al acestora.

Aspecte relevante privind proiectul de revizuire a cadrului conceptual IASB și posibilele efecte asupra viitoarelor IFRS



Aura Giurcăneanu,
Partner - Head of Audit and Assurance, KPMG România



Clemente Kiss,
Senior Manager - Audit, KPMG România

În ultima vreme au existat multe discuții care au dezbătut dacă standardele globale de contabilitate își mai îndeplinesc scopul sau nu.

Cererile de consultare lansate de Consiliul Internațional al Standardelor de Contabilitate („IASB” sau „Consiliul”) au fost efectuate la timpul potrivit pentru a adresa întrebări privind Standardele Internaționale de Raportare Financiară („IFRS”), luând în considerare și creșterea complexității raportărilor financiare.

Scopul cadrului conceptual IASB este să definească principiile care stau la baza întocmirii standardelor. Ca atare, decizia Consiliului de a revizui cadrul conceptual ar putea avea un efect semnificativ asupra Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. Consultările se află deocamdată într-o fază incipientă și sunt așteptate în principal propuneri privind următoarele aspecte:

- ➔ Cum ar putea să se schimbe bilanțul?
- ➔ Cum ar putea să se schimbe situația performanțelor?
- ➔ Cum se pot schimba notele la situațiile financiare?

Vom analiza în cele ce urmează aspectele cele mai importante ale acestui proces. Deși nu vor avea un impact imediat asupra situațiilor financiare, acestea pot afecta semnificativ, în viitor, Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

CUM AR PUTEA SĂ SE SCHIMBE BILANȚUL?

Ce este un activ?

Bilanț – în prezent

Un activ poate fi un obiect fizic. De exemplu, dacă o entitate beneficiază de un avion, ca parte a unui contract de leasing, atunci se analizează avionul ca atare pentru a decide dacă se înregistrează acest activ în bilanț. Avionul în ansamblul său (și nu părți ale acestuia) este analizat pentru a decide dacă acesta se înregistrează în bilanț sau se va scoate în afara acestuia.

Posibile schimbări

Un activ poate reprezenta un drept individual dintr-o multitudine de drepturi. Ca și instrumentele financiare în prezent, un activ non-financiar poate fi analizat în detaliu din punct de vedere contabil. O entitate va înregistra mai degrabă un drept de a utiliza avionul decât avionul însuși.

Când se înregistrează o datorie?

Bilanț – în prezent

O entitate înregistrează o datorie dacă are o obligație prezentă și o ieșire de beneficii (plată) este probabilă. Nu va înregistra o datorie dacă se constată o incertitudine semnificativă privind existența unei obligații (de ex: o entitate nu este sigură dacă a încălcat vreo prevedere semnificativă) sau cu privire la rezultat (de ex: suma sau dacă o plată care va avea loc este incertă). În general, o entitate nu înregistrează o datorie dacă poate evita onorarea acesteia.

Posibile schimbări

O entitate va înregistra o datorie fără a se lua în considerare dacă

poate evita sau nu onorarea (plata) acesteia. Toate incertitudinile privind rezultatul vor fi reflectate în evaluarea acesteia. În cazul unor expuneri incerte privind litigiile care nu sunt în momentul de față recunoscute (înregistrate în contabilitate), doar dacă incertitudinea este diminuată va fi recunoscută (sau recunoscută mai devreme), dar la o sumă mult mai puțin certă. Oricum, având la bază o abordare care analizează fiecare standard în parte, IASB ar putea decide nerecunoașterea datoriei în cazul în care incertitudinea este atât de semnificativă încât să inducă în eroare utilizatorii de informații financiare.

Când poate fi scos un element în afara bilanțului?

Bilanț – în prezent

O entitate nu poate scoate un activ în afara bilanțului dacă transferă activul unei alte părți, dar este încă expusă riscurilor economice și beneficiilor aferente activului respectiv. De exemplu, dacă banca vinde anumite acțiuni unui terț, dar are obligația de a răscumpăra acțiunile la un preț fix la o dată ulterioară și reține toate riscurile și beneficiile substanțiale aferente acestora (tranzacție „repo”) atunci nu poate scoate acțiunile în afara bilanțului.

Posibile schimbări

O entitate va scoate un activ în afara bilanțului când pierde controlul asupra drepturilor legale. Acest lucru înseamnă ca activele pot fi scoase în afara bilanțului mult mai ușor. De exemplu, acțiunile din cadrul unei tranzacții „repo” pot fi scoase în afara bilanțului. IASB menționează că este nevoie să divizeze regulile de la un standard la altul, în funcție de interesul reportat

– de exemplu, obligația de a răscumpăra obligațiunile.

Cum sunt evaluate activele și datoriile?

Bilanț – în prezent

Nu există un singur model de evaluare pentru active și datorii și nu există principii stabilite de IASB pentru evaluarea specifică a acestora. Activele și datoriile sunt evaluate la cost, prețurile actuale ale pieței (inclusiv valoarea justă) sau o altă metodă având la bază fluxurile de numerar. Folosirea metodelor care au la bază fluxurile de numerar este din ce în ce mai întâlnită în ultimii ani.

Posibile schimbări

Vor fi utilizate metode variate de evaluare. Vor exista câteva principii care vor asista IASB pentru a alege metode de evaluare specifice de la un standard la altul – incluzând aici modul în care un activ contribuie la generarea de fluxuri de numerar și cum o obligație este stinsă, regularizată sau onorată. Este deocamdată neclar dacă IASB se așteaptă la o creștere a importanței utilizării conceptului de valoare justă.

CUM AR PUTEA SĂ SE SCHIMBE SITUAȚIA (SITUAȚIILE) PERFORMANȚELOR?

IASB nu a luat în considerare schimbări semnificative în ceea ce privește schimbarea situațiilor privind performanțele, dar creșterea incertitudinilor în viitor privind bilanțul ar putea face mult mai volatile situațiile privind performanțele entităților. În loc de a defini performanța, IASB pune accent pe elemente care pot fi scoase în evidență în cadrul situațiilor privind performanțele.

Situația rezultatului global în conformitate cu abordarea extinsă		
Situația rezultatului global în conformitate cu abordarea limitată		
Elemente de legătură	Revizui de evaluare datorate „nepotrivirii”	Revizui de evaluare tranzitorii
<ul style="list-style-type: none"> • Schimbări privind rata de actualizare aferentă activelor financiare (propuneri IFRS 9) • Schimbări privind rata de actualizare aferentă contractelor de asigurare (Propuneri aferente anului 2013 privind contractele de asigurare) 	<ul style="list-style-type: none"> • Diferențe de curs privind operațiunile din străinătate • Hedging aferent fluxurilor de numerar (IFRS 9) 	<ul style="list-style-type: none"> • Reevaluarea activelor • Revizui de evaluare a pensiilor • Schimbări în investițiile în instrumente de capitaluri și schimbări în riscul de credit aferent instrumentelor financiare (IFRS 9)
„Reciclat” în contul de profit și pierdere	„Reciclat” în contul de profit și pierdere	„Reciclarea” unora dintre acestea, dar nu a tuturor acestor elemente

Este luată în considerare atât o abordare „limitată”, cât și o abordare „extinsă” la nivelul contului de profit și pierdere comparativ cu situația rezultatului global. În conformitate cu abordarea extinsă, toate elementele raportate în cadrul situației rezultatului global vor continua să fie raportate acolo, dar nu toate vor fi reciclate (IASB va decide de la un standard la altul, în funcție de situația specifică).

În conformitate cu abordarea limitată, câteva elemente – de ex: reevaluarea activelor, revizui de evaluare a pensiilor și schimbarea valorii juste a instrumentelor financiare în conformitate cu cerințele IFRS 9 – care sunt în prezent înregistrate în situația rezultatului global vor fi înregistrate în contul de profit și pierdere.

CUM SE POT SCHIMBA NOTELE LA SITUAȚIILE FINANCIARE?

Aceste consultări privind cadrul conceptual reprezintă doar o parte a

inițiativei IASB în ceea ce privește creșterea relevanței raportărilor financiare pentru utilizatori.

Cadrul conceptual

- Obiective privind situațiile de bază și ale notelor;
- Principii ce ghidează IASB în dezvoltarea cerințelor privind îmbunătățirea notelor la situațiile financiare și pe cei ce întocmesc situațiile financiare pentru a se conforma cu acestea.

Alte schimbări posibile

- Principii ce ghidează aplicarea pragului de semnificație în ceea ce privește notele la situațiile financiare;
- Amendamente de detaliu la IAS 1;
- Revizuirea cerințelor privind notele la situațiile financiare existente în cadrul actualelor standarde internaționale de raportare financiară;
- Înlocuirea IAS 1, IAS 7 și IAS 8.

CONCLUZIE

Perioada de comentarii privind revizuirea cadrului conceptual IASB a avut termen de finalizare 14 ianuarie 2014, dar încă nu s-a stabilit data la care va fi publicat expozeul sondaj aferent acestui proiect. La finalizarea acestui proces, cadrul conceptual revizuit al IASB va reprezenta o bază stabilă pentru un set consecvent de standarde de contabilitate și va facilita un proces mai rapid și mai puțin controversat de emiteră a standardelor de contabilitate. Principiile majore vor fi stabilite, nu vor mai fi reanalizate de fiecare dată și vor fi aplicate problemelor aferente fiecărei situații specifice.

Bibliografie

- IFRS, Conceptual Framework, <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework-Summary.aspx>, octombrie 2013
- IASB, Discussion Paper on the Conceptual Framework, <http://www.ifrs.org/Alerts/ProjectUpdate/Pages/IASB-publishes-a-Discussion-Paper-on-the-Conceptual-Framework.aspx>, 18 iulie 2013
- IFRS, Discussion Paper and Comment letters, <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Pages/Discussion-Paper-and-Comment-letters.aspx>, iulie 2013
- KPMG, IASB consults on its core principles – a unique opportunity, says KPMG, <http://www.kpmg.com/ro/en/issuesandinsights/articlespublications/press-releases/pages/iasb-consults-core-principles-kpmg.aspx>, 29 iulie 2013

Aspecte ale supravegherii auditului în țări europene

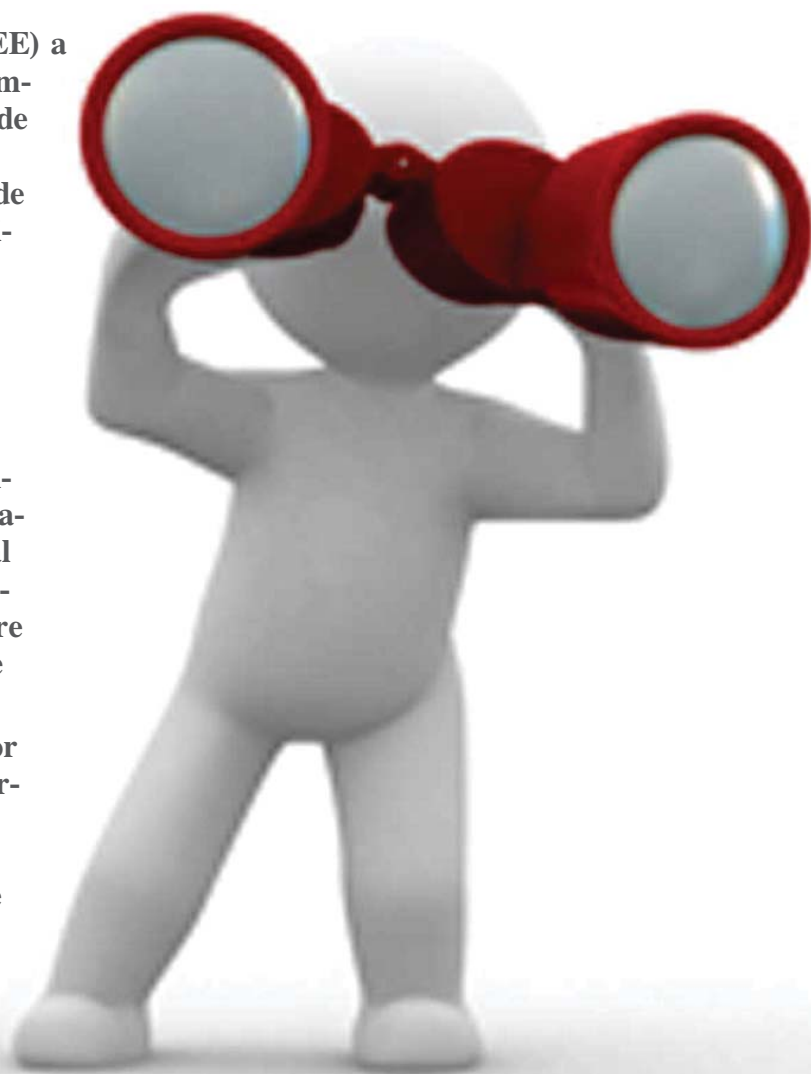
Echivalența sistemelor de supraveghere publică, asigurare a calității, investigații și sancțiuni aferente profesiei de audit din Uniunea Europeană și țările terțe

Adriana Spiridon,
șef birou relații internaționale - CAFR

Federația Europeană a Contabililor (FEE) a dat publicității acest material în septembrie 2013, în urma recentei publicări de către Comisia Europeană a unor noi decizii privind echivalența sistemelor de supraveghere publică, asigurare a calității, investigații și sancțiuni pentru profesia de audit din Uniunea Europeană și țări terțe care nu sunt membre ale Uniunii.

Scopul acestui material constă în:

- ➔ Furnizarea unui sumar al acestor decizii, precum și a unor informații generale referitoare la cadrul legislativ actual din UE, aplicabil relațiilor de supraveghere a auditului dintre statele membre ale Uniunii Europene și autoritățile de supraveghere din țările terțe; și
- ➔ Sublinierea importanței asigurării unor mecanisme formale de schimb de informații în timp real și de coordonare a supravegherii, în situații transfrontaliere. Aceste aspecte vor fi deosebit de importante pentru organismele membre FEE și pentru auditorii¹ entităților înregistrate pe o bursă din afara UE și/sau filialele din țări terțe ale clienților.



¹ În contextul acestui material, termenul general de „auditori” include auditorii și firmele de audit.

Cadrul general

Directiva 43/2006/CE² a Parlamentului European și a Consiliului UE privind auditul statutar al conturilor anuale și al conturilor consolidate – adoptată la 17 mai 2006, care este în prezent în curs de revizuire – include prevederi specifice referitoare la:

➤ **Supravegherea publică și acordurile privind reglementarea între statele membre UE**

Articolul 32 al directivei prevede ca statele membre să implementeze un sistem eficient de supraveghere publică a auditorilor statutari. Grupul Organismelor de Supraveghere a Auditorilor din Europa (EGAOB) a fost înființat în decembrie 2005, în vederea coordonării acestor sisteme naționale de supraveghere publică, la nivelul UE.

➤ **Supravegherea publică a auditorilor statutari ai companiilor din țări terțe, ale căror valori mobiliare transferabile sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a unui stat membru**

Auditorii din țările terțe trebuie să fie autorizați de către autoritățile competente din statul membru respectiv, în conformitate cu articolul 45 al Directivei. Acesta prevede, de asemenea, ca respectivii auditori să se supună sistemelor de supraveghere publică, asigurare a calității, investigații și sancțiuni ale statelor membre. Cu toate acestea, articolul 46 le permite statelor membre derogarea de la aceste cerințe, dacă auditorii respectivi din țările terțe fac obiectul unor sisteme similare pe care Comisia le-a considerat echivalente cu cele existente în statele membre. Cerințele relevante

pentru sistemele din statele membre sunt prevăzute la articolele 29, 30 și 32.

Echivalența sistemelor instituite de către țările terțe este evaluată de către Comisia Europeană, în cooperare cu statele membre. Dacă acestea nu sunt considerate echivalente, Comisia poate totuși permite ca auditorii respectivi să își continue activitățile de audit în conformitate cu cerințele statului membru relevant, pe parcursul unei anumite perioade tranzitorii.

Colaborarea în ceea ce privește activitatea de reglementare este promovată, de asemenea, de către Forumul Internațional al Organismelor Independente de Reglementare (IFIAR), care a fost înființat în 2006, în vederea schimbului de cunoștințe cu privire la mediul pieței de audit și experiența practică a activității independente de reglementare a auditului.

Deciziile recente ale Comisiei Europene referitoare la relațiile dintre Uniunea Europeană și țările terțe

➤ **Decizia 30/2011/UE³**

La 19 ianuarie 2011, Comisia Europeană a emis o decizie privind echivalența sistemelor de supraveghere publică, asigurare a calității, investigații și sancțiuni din anumite țări terțe. Obiectivul final al acestei echivalențe este ca statele membre UE și țările terțe să se poată încrede reciproc în sistemele lor de supraveghere, pentru a limita orice poveri administrative și de reglementare inutile.

Această decizie a reînțărit cooperarea Uniunii Europene cu Australia, Canada, China, Croația, Japonia, Singapore, Africa de Sud, Coreea de Sud și Elveția, prin confirmarea sistemelor de supraveghere publică, asigurare a calității, investigații și sancțiuni din aceste țări, care au fost considerate echivalente cu cele din statele membre UE.

Această decizie a prevăzut, de asemenea, scutirea – pentru o perioadă tranzitorie – auditorilor companiilor înregistrate în anumite țări terțe de la cerințele de reglementare integrale ale articolului 45 al Directivei 43/2006/CE, cu condiția ca aceștia să furnizeze informații specifice autorităților corespunzătoare din statele membre.

➤ **Decizia 288/2013/UE⁴**

O decizie de implementare și mai recentă a Comisiei Europene, emisă la 13 iunie 2013, actualizează Decizia 30/2011/UE prin recunoașterea suplimentară a echivalenței sistemelor de supraveghere publică, asigurare a calității, investigații și sancțiuni din Abu Dhabi, Brazilia, Centrul Financiar Internațional din Dubai, Guernsey, Indonezia, Isle of Man, Jersey, Malaiezia, Taiwan și Tailanda.

Se prevede, de asemenea, că în Insulele Bermude, Insulele Cayman, Egipt, Maurițius, Noua Zeelandă, Rusia și Turcia s-au înființat sau sunt în curs de înființare sisteme relevante pentru auditori, dar informațiile referitoare la funcționare și reglementările care guvernează aceste sisteme nu sunt, în prezent, suficiente în vederea desfășurării unei evaluări a echivalenței. Perioada de tranziție acordată prin Decizia 30/2011/UE, privind audi-

² <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0043:20080321:EN:PDF>

³ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:015:0012:0016:EN:PDF>

⁴ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:163:0026:0029:EN:PDF>

torii companiilor înregistrate în aceste țări a fost, așadar, prelungită până la 31 iulie 2015.

Totuși, această decizie nu prelungește perioada de tranziție pentru Hong Kong, India sau Israel. Aceste țări nu au implementat sisteme independente de supraveghere publică, asigurare a calității, investigații și sancțiuni; nici nu au oferit informații referitoare la sistemele lor de reglementare și supraveghere a auditului. Prin urmare, acestea nu au luat măsurile necesare astfel încât reglementarea auditului să fie recunoscută de către Comisia Europeană ca fiind echivalentă cu cea din statele membre UE.

Până în prezent, Comisia Europeană a recunoscut echivalența sistemelor de supraveghere publică, asigurare a calității, investigații și sancțiuni din următoarele țări terțe:

Abu Dhabi, Africa de Sud, Australia, Brazilia, Canada, China, Coreea de Sud, Croația, Centrul Financiar Internațional din Dubai, Elveția, Guernsey, Indonezia, Isle of Man, Japonia, Jersey, Malaiezia, Singapore, Taiwan și Tailanda.

Deciziile recente ale Comisiei Europene referitoare la relațiile dintre Uniunea Europeană și Statele Unite ale Americii

➤ Decizia 30/2011/UE

Această decizie a admis, de asemenea, faptul că sistemele de supraveghere publică, asigurare a calității, investigații și sancțiuni pentru audi-

torii din Statele Unite funcționează similar reglementărilor prevăzute în articolele 29, 30 și 32 ale Directivei 43/2006/CE.

Cu toate acestea, deoarece autoritățile competente din SUA – mai precis, Comisia pentru Schimb și Valori Mobiliare (SEC) și Consiliul de Supraveghere a Contabilității Companiilor Publice (PCAOB) – nu au recunoscut echivalența sistemelor UE, Comisia Europeană a decis că sistemele SUA ar trebui revizuite din nou, la o dată ulterioară, în scopul evaluării progresului în vederea stabilirii unei credibilități reciproce.

➤ Decizia 281/2013/UE⁵

Prevederile deciziei 30/2011/UE privind relațiile dintre UE și SUA urmau să înceteze la 31 iulie 2013.

La 11 iunie 2013, în urma unei evaluări a echivalenței desfășurate în colaborare cu EGAOB, Comisia Europeană a emis o nouă decizie de implementare, referitoare la sistemele relevante din Statele Unite. Decizia confirmă, din nou, că acestea sunt echivalente cu sistemele existente în statele membre UE.

Cu toate acestea, având în vedere că PCAOB intenționează să continue să evalueze sistemele de supraveghere a auditorului din statele membre, înainte de a lua o decizie dacă trebuie acordată credibilitate supravegherii derulate de către autoritățile statelor membre, urmasa va fi că sistemele din SUA vor trebui, de asemenea, revizuite din nou, în viitor. Comisia își reafirmă opinia că obiectivul final al cooperării dintre statele membre și SUA ar trebui să constea în încrederea reciprocă.

Decizia adaugă faptul că **statele membre ar trebui să se folosească de acordurile de cooperare cu PCAOB** pentru a determina ce sisteme de supraveghere publică, asigurare a calității, investigații și sancțiuni ar trebui să li se aplice auditorilor companiilor din SUA. Astfel, statele membre pot scuti anumiți auditori de la sistemele UE relevante, pe baza acestor acorduri. Decizia le oferă, de asemenea, **organelor de reglementare a auditului din statele membre mai mult timp pentru a negocia acordurile de cooperare privind revizuirile individuale de asigurare a calității**. PCAOB a semnat deja acorduri de cooperare cu următoarele state membre (în ordine cronologică): Marea Britanie, Olanda, Germania, Spania și Franța.⁶

Poziția FEE

Federația Europeană a Contabililor, la care Camera Auditorilor Financieri din România este membru cu drepturi depline din decembrie 2010, este de părere că trebuie instituită o supraveghere robustă a profesiei de audit, în interesul publicului.

Coordonarea sistemelor de supraveghere publică este de importanță majoră pentru profesie, permițând eliminarea acordurilor-duplicat inutile și greoaie referitoare la domeniul supravegherii și venind în sprijinul convergenței corespunzătoare a bunelor practici.

FEE își încurajează organismele membre să contribuie constructiv la eforturile statelor membre din care provin, în vederea demarării de negocieri cu PCAOB, privind acordurile de cooperare.

⁵ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:161:0008:0009:EN:PDF>
⁶ <http://pcaobus.org/International/Pages/RegulatoryCooperation.aspx>

Tipuri de excepții

pe care la poate acorda Camera Auditorilor Financiari din România

Alice Petcu, consilier economic,
Departamentul de etică, conduită profesională și investigații, CAFR

Pentru a deveni auditor financiar pașii pe care trebuie să-i urmeze un posibil candidat sunt:

- vechime 4 ani în domeniul financiar-contabil
- promovarea testului de verificare a cunoștințelor în domeniul financiar-contabil, pentru accesul la stagiul, organizat de Camera Auditorilor Financiari din România
- efectuarea unui stagiul practic de 3 ani, din care 2 ani sub îndrumarea unui auditor financiar cu experiență
- promovarea examenului de competență profesională pentru atribuirea calității de auditor financiar.

Conform prevederilor legale existente și a acordurilor de cooperare încheiate de Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) cu alte organisme interne și internaționale din domeniu, se pot acorda o serie de derogări de la o parte din cerințele menționate anterior, în drumul urmat pentru a deveni auditor financiar.

Astfel, Camera poate acorda următoarele excepții:

- reducerea vechimii de 4 ani în domeniul financiar-contabil;

- exceptarea de la susținerea testului de verificare a cunoștințelor în domeniul financiar-contabil;
- exceptarea de la susținerea testului de cunoștințe teoretice, inclus în examenul de competență profesională pentru atribuirea calității de auditor financiar. În acest caz exceptarea se poate acorda cu aprobarea organismului de supraveghere (Consiliul pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile - CSIPPC)
- echivalarea primului an de stagiul, din perioada de trei ani de pregătire practică.

Excepțiile menționate anterior se acordă conform legislației în vigoare, în baza unui protocol de colaborare încheiat între Camera Auditorilor Financiari din România și instituția de învățământ superior sau organismul profesional care a acordat respectiva diplomă/calificare.

1. Reducerea vechimii de 4 ani în domeniul financiar - contabil

Reducerea vechimii de 4 ani în domeniul financiar - contabil se poate acorda următoarelor categorii de persoane:

- *care au finalizat un program de master, organizat de o instituție de învățământ superior cu care Camera a încheiat un protocol de colaborare.*

Camera poate acorda acest tip de exceptare persoanelor care au absolvit un program de master pentru care CAFR a încheiat un protocol de colaborare cu instituția de învățământ superior care organizează respectivul program de master.

Pentru acest tip de exceptare se vor avea în vedere următoarele:

- reducerea vechimii se acordă pentru un singur program de master
- durata maximă care se poate echivala în vederea reducerii vechimii de 4 ani în domeniul financiar-contabil este de maximum 2 ani.

Persoanele în cauză vor depune la CAFR un dosar cu documentele solicitate, în perioada aprilie-mai a fiecărui an. În prezent, Camera are încheiate protocoale de colaborare cu un număr de 19 instituții de învățământ superior, din București și din țară, pentru diferite programe de master din domeniu.

- *care dețin titlul științific de doctor obținut în domeniul „contabilitate”.*

Persoanele care dețin titlul științific de doctor, obținut în domeniul „contabilitate” pot solicita echivalarea vechimii în domeniul financiar-contabil în baza prevederilor Legii educației naționale nr. 1/2011, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că pe toată durata activității studentul-doctorand beneficiază de recunoașterea vechimii în muncă, de la înscriere și până la susținerea publică a tezei de doctorat.

Echivalarea vechimii, în acest caz, se realizează în baza unui dosar, care se va depune la sediul Camerei Auditorilor Financiari din România. Cu ocazia solicitării echivalării vechimii de 4 ani în domeniul financiar-contabil, persoana în cauză poate solicita și exceptarea de la susținerea testului de verificare a cunoștințelor pentru accesul la stagiul, în baza aceluiași titlu de doctor în domeniul „contabilitate”.

2. Exceptarea de la susținerea testului de verificare a cunoștințelor în domeniul financiar – contabil

Exceptarea de la susținerea testului de verificare a cunoștințelor în domeniul financiar-contabil se poate acorda următoarelor categorii de persoane:

- *care au absolvit un program de master, organizat de o instituție de învățământ superior cu care Camera a încheiat un protocol de colaborare*

Persoanele care au absolvit un program de master în domeniu, organizat de o instituție de

învățământ cu care CAFR a încheiat un protocol de colaborare pot solicita, la depunerea dosarului, atât reducerea perioadei de 4 ani vechime în domeniul financiar-contabil, cât și exceptarea de la susținerea testului de acces la stagiul.

Pentru ca un program de master să facă obiectul echivalării cu testul de acces la stagiul, organizat de CAFR trebuie să respecte următoarele criterii:

- a) profilul instituției de învățământ superior solicitante va trebui să fie în domeniul financiar-contabil;
- b) o pondere de peste 50% din disciplinele care se predau la master să o aibă disciplinele în audit financiar, audit intern, fiscalitate și control de gestiune, 50% - contabilitate și alte discipline;
- c) forma de învățământ a programului de master trebuie să fie învățământ de zi, învățământ la distanță sau cu frecvență redusă;
- d) respectivul program de master organizat de instituția de învățământ superior solicitantă trebuie să fie acreditat de către Ministerul Educației, Cercetării, Tineretului și Sportului.

Totodată, persoanele care au absolvit un program de master în domeniu, organizat de o instituție de învățământ cu care CAFR a încheiat un protocol de colaborare și care solicită exceptarea de la susținerea testului de acces la stagiul, trebuie să respecte, printre altele, și următoarele cerințe:

- nota minimă pentru fiecare an de studiu pentru care se solicită echivalarea trebuie

să fie 6, iar pe total ani de studii, 7

- solicitarea trebuie depusă la CAFR în termen de 6 ani de la finalizarea programului de master.
- *care au obținut titlul științific de doctor în domeniul „contabilitate”*

Așa cum am prezentat anterior, persoanele care au obținut titlul științific de doctor în domeniul „contabilitate”, în baza unui dosar depus la CAFR pot solicita atât echivalarea perioadei de vechime de 4 ani în domeniul financiar-contabil, cât și exceptarea de la testul de acces la stagiul. În urma aprobării dosarului, persoanele respective se vor putea înscrie direct la perioada de pregătire practică.

- *stagiarii care au susținut și au absolvit testul de acces la stagiul la Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România*

Se poate acorda exceptarea de la susținerea testului de verificare a cunoștințelor în domeniul financiar-contabil, pentru accesul la stagiul, stagiilor CECCAR care, conform protocolului dintre CAFR și CECCAR privind cooperarea în domeniul organizării și monitorizării stagiului de pregătire practică, au susținut examenul de acces la stagiul pentru profesia de expert contabil organizat de CECCAR. Protocolul se aplică stagiilor CECCAR, începând cu promoția 2010. Candidații care solicită acest tip de excepție vor depune la sediul Camerei un dosar care, printre alte documente, va cuprinde și acte doveditoare cu privire la finalizarea unei facultăți cu profil economic, dovada vechimii de 4 ani în domeniul

financiar-contabil și îndeplinirea cerințelor prevăzute de protocolul încheiat între CAFR și CECCAR. Odată cu depunerea acestui dosar, persoanele în cauză pot solicita și echivalarea primului an de stagiu, din cei 3 ani de pregătire practică efectuați la CAFR.

➤ *care au obținut diplomă de absolvire ACCA și nu au desfășurat activități de audit statutar*

Membrii ACCA, care nu au experiență în activitate de audit statutar, conform protocolului încheiat între CAFR și ACCA, pot solicita exceptarea de la susținerea testului de verificare a cunoștințelor pentru accesul la stagiu, în baza unui dosar pe care îl vor depune la CAFR. Persoanele a căror cerere a fost acceptată se vor putea înscrie la perioada de 3 ani de pregătire practică.

➤ *pentru studenții ACCA*

În baza protocolului încheiat între CAFR și ACCA, Camera poate acorda exceptarea de la susținerea testului de acces la stagiu pentru studenții ACCA, care au promovat o parte din examenele organizate de Asociația Contabililor Autorizați, dar nu au devenit încă membri cu drepturi depline. Exceptarea se poate acorda în baza unui dosar, care se va depune la sediul CAFR.

3. Echivalarea primului an de stagiu, din perioada de trei ani de pregătire practică

Așa cum am prezentat anterior, conform protocolului dintre CAFR și CECCAR privind cooperarea în domeniul organizării și monitorizării stagiului de pregătire practică, stagiari

CECCAR care au susținut examenul de acces la stagiu pentru profesia de expert contabil organizat de CECCAR (începând cu promoția 2010) și au finalizat primul an de stagiu la CECCAR pot solicita echivalarea primului an de stagiu din cei 3 ani de pregătire practică efectuați la CAFR. Persoanele în cauză trebuie să respecte, printre altele, următoarele condiții:

- să fi susținut testul de acces și să fi efectuat primul an de stagiu la CECCAR integral, fără derogări
- să fi solicitat, la înscrierea la CECCAR, efectuarea stagiului în paralel la CAFR.

Prevederile acestui protocol se aplică și în cazul în care un stagiar CAFR solicită echivalarea testului de acces și a primului an de stagiu la CECCAR.

Persoanele cărora li se aprobă dosarul de echivalare se vor înscrie la CAFR direct în anul II de stagiu.

4. Exceptarea de la susținerea testului de cunoștințe teoretice, inclus în examenul de competență profesională pentru atribuirea calității de auditor financiar

Camera, cu aprobarea organismului de supraveghere în interes public, stabilește condițiile în care pot fi acordate derogări cu privire la testul de cunoștințe teoretice inclus în examenul de competență profesională pentru atribuirea calității de auditor financiar.

În prezent, Camera poate acorda acest tip de exceptare membrilor ACCA care nu au experiență în activitatea de

audit statutar și care au efectuat cei 3 ani de pregătire practică la CAFR sau studenților ACCA, care efectuează cei 3 ani de stagiu la CAFR și obțin în această perioadă calitatea de membru ACCA. Aceste persoane, în baza unui dosar depus la CAFR, pot solicita exceptarea de la susținerea testului de cunoștințe teoretice inclus în examenul final, care se susține la finalizarea perioadei de pregătire practică și în urma căruia se obține calificarea de auditor financiar.

Până în prezent, Camera nu a avut solicitări pentru acordarea acestui tip de derogare.

Conform legislației existente, o persoană poate să profeseze ca auditor financiar în România fără a mai susține test de acces la stagiu, examen de competență profesională și fără a mai efectua stagiul de pregătire practică, doar dacă a obținut deja calitatea de auditor financiar. Pentru persoanele care au obținut calitatea de auditor în alt stat membru al Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European sau Confederației Elveției, această calificare se recunoaște în România în baza unui test de aptitudini, organizat de CAFR, candidatul urmând să devină membru al Camerei Auditorilor Financiari din România.

Pentru toate cazurile de excepții menționate anterior, se va depune la sediul CAFR un dosar de echivalare/recunoaștere/exceptare. Conținutul dosarului, precum și alte informații cu privire la tipurile de excepții pe care la poate acorda Camera Auditorilor Financiar din România se pot găsi consultând site-ul Camerei:

www.cafr.ro.

Clarificări în noua variantă a Codului etic

Daniela Ștefănuț, consilier juridic,
Departamentul de etică, conduită profesională și investigații, CAFR

Una dintre activitățile prioritare ale Camerei Auditorilor Financieri din România pentru anul 2013 a fost traducerea, adoptarea și publicarea ultimei variante a **Codului etic al profesioniștilor contabili** emis de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) - Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA) emisă în 2013.

Pentru a îndeplini această activitate Camera Auditorilor Financieri din România a respectat **Politica de traducere și reproducere a standardelor publicate de către Federația Internațională a Contabililor, care** încurajează și facilitează traducerea standardelor de către membrii săi și membrii săi asociați, de către organizații contabile regionale, normalizatori, reglementatori și alte părți.

IFAC reprezintă organizația mondială a profesiei contabile încă din anul 1977, iar în prezent reunește membri și asociații profesionale din 124 de state de pe întreg mapamondul, având un singur țel: **întărirea accederii profesioniștilor contabili la valorile statuate de Codul etic publicat de IESBA**. Unul din obiectivele principale ale Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) este publi-



carea unor standarde de o înaltă calitate, care să permită contabililor din întreaga lume să ofere în permanență servicii de o înaltă calitate și care să servească interesul public.

Trebuie menționat că organismul nostru profesional nu a tradus și adoptat ediția 2012 a **Codului Etic al Profesioniștilor Contabili**. Până acum, auditorii financieri, membri ai CAFR au aplicat și folosit ediția 2010 a Codului etic al profesioniștilor contabili, adoptat prin Hotărârea Consiliului Camerei nr.161/2010.

Modificările aduse Codului etic al profesioniștilor contabili

Ediția 2013 a Codului etic al profesioniștilor contabili conține

ne modificări aduse acestuia în cele trei domenii menționate mai jos. Modificările au fost publicate pe website-ul IESBA în martie 2013. La câteva din cele mai importante ne vom referi în cele ce urmează.

1. Încălcarea unei cerințe a Codului

IESBA a **revizuit** Codul pentru a trata mai detaliat acțiunile unui profesionist contabil atunci când acesta încalcă o cerință sau alta a Codului etic al profesioniștilor contabili. În special, **modificările** stabilesc un cadru general solid pentru abordarea unei încălcări a unei cerințe de independență din Cod.

IESBA a stabilit că modificările referitoare la „**încălcarea unei cerințe a Codului**” intră în vigoare la 1 aprilie 2014, fiind

permisă adoptarea anticipată a Codului.

2. Conflicte de interes

Ediția 2013, revizuită, a Codului etic al profesioniștilor contabili stabilește cerințe mai specifice și oferă îndrumări mai cuprinzătoare, care au rolul de a sprijini profesioniștii contabili în identificarea, evaluarea și gestionarea conflictelor de interes. Modificările clarifică înțelesul unui „*conflict de interes*” în sensul atribuit de Cod. Acestea vor fi aplicabile atât liberilor profesioniști, cât și profesioniștilor contabili angajați, ținând cont de circumstanțele lor diferite.

Modificările referitoare la „*conflictele de interes*” intră în vigoare la 1 aprilie 2014, IESBA permițând adoptarea anticipată a acestora.

3. Definiția din Cod a „Echipei misiunii”

IESBA a modificat definiția „*echipei misiunii*” pentru a clarifica relația dintre auditorii

interni care furnizează **asistență directă** în cadrul unui audit extern și înțelesul termenului „echipei misiunii” conform Codului.

IESBA a emis definiția revizuită odată cu emiterea de către Consiliul pentru Standardele Internaționale de Audit (IAASB) a Standardului Internațional de Audit (ISA) 610 „*Utilizarea activității auditorilor interni*” (revizuit în 2013).

ISA 610 (revizuit în 2013) include cerințe și îndrumări care se referă la responsabilitățile auditorului extern atunci când utilizează auditorii interni pentru a oferi asistență directă sub coordonarea, supravegherea și controlul auditorului extern în contextul auditului, în cazurile în care această asistență nu este interzisă de lege sau reglementări.

Definiția revizuită pentru „*echipa misiunii*” este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele încheiate la sau ulterior

datei de 15 decembrie 2014, IESBA permițând adoptarea modificării anterior acestei date.

Pentru informații cu privire la progresele recente și pentru a obține reglementările finale emise după 30 aprilie 2013 sau proiectele de expunere în curs, vizitați website-ul IESBA la www.ethicsboard.org.

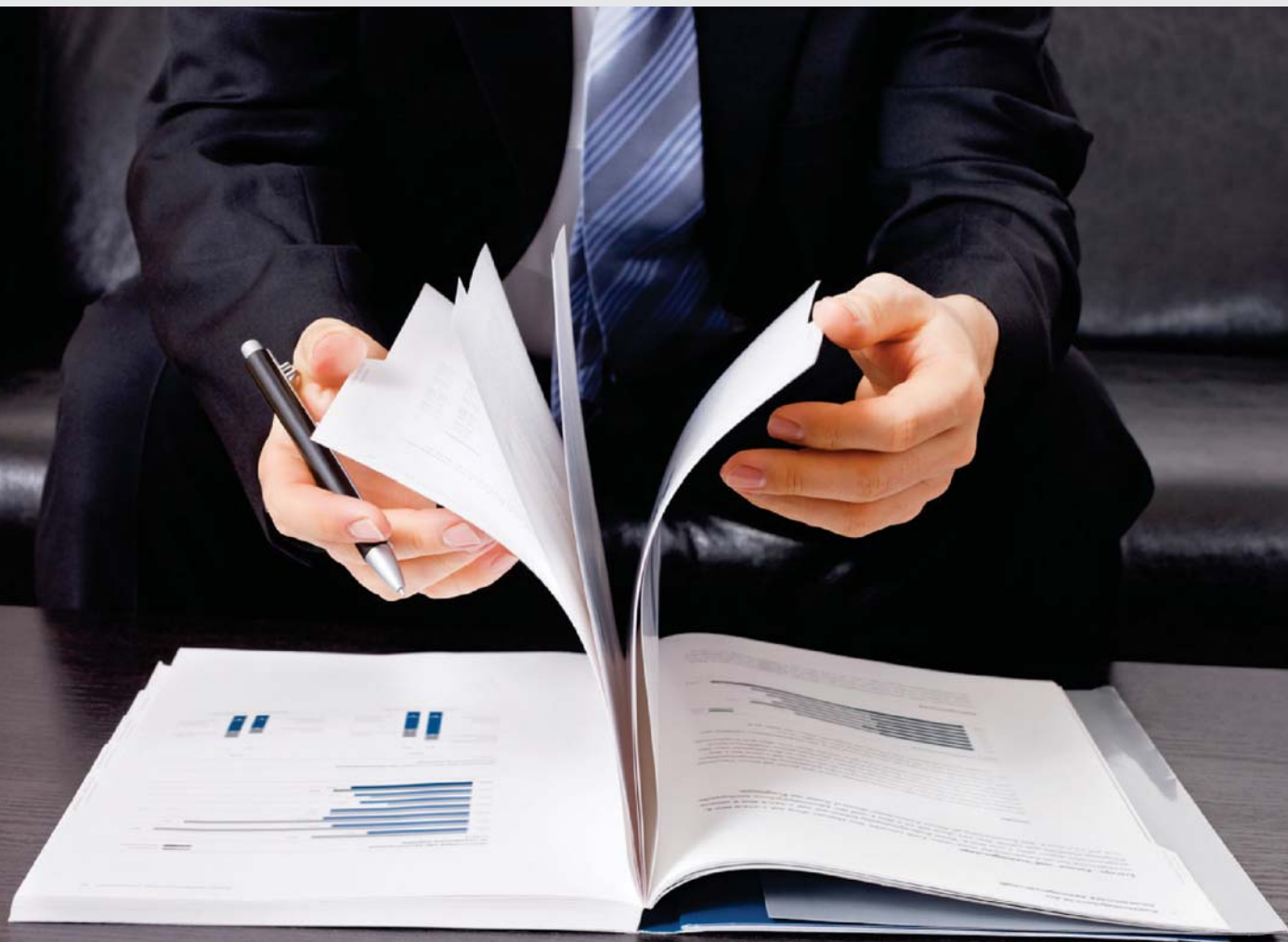
Ediția 2013 a Codului etic al profesioniștilor contabili a fost tradusă de către Camera Auditorilor Financiarți din România, iar în luna decembrie 2013 a fost adoptat integral de către Consiliul CAFR. După adoptare noul Cod etic al profesioniștilor contabili va fi diseminat în rândul membrilor, astfel încât până la data intrării în vigoare toate modificările să fie deja cunoscute și însușite de membrii și stagiarilor în audit ai CAFR.

Noul Cod etic este disponibil pentru cei interesați în format electronic pe site-ul CAFR, secțiunea **Publicații**.



Raportul anual de activitate

se completează și se transmite
până la data de **31 martie** a.c.



COMPLETAȚI AZI pe site-ul Camerei: **www.cafr.ro**,
în spațiul privat dedicat membrilor CAFR,
raportul anual de activitate!
Folosiți username-ul și parola personală!

Pentru detalii contactați Departamentul de servicii pentru membri,
la telefon 021 410 74 43 int. 107/108, 0749 011 145
sau e-mail: servicii.membr@cafr.ro

