



Practici *de* Audit

Camera Auditorilor Financiari din România

Anul IV, Nr. 1(13)/2015

EDITORIAL

**Comunicarea și
transparența – primii pași
ai conlucrării eficiente**

INTERVIU

**În dialog cu Eileen Rae,
director financiar ACCA**

IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

**Auditarea achizițiilor
și cheltuielilor – aplicație
practică**

**Reforma auditului statutar
– în linie dreaptă!**

**IFRS 15 „Venituri din
contracte cu clienții
– principii și concepte”**

PREGĂTIRE PROFESIONALĂ

**IASB a publicat standardul
IFRS 9 „Instrumente
financiare”**

Noutăți privind completarea rapoartelor de activitate/declarațiilor fără activitate aferente anului 2014

La nivelul CAFR a fost revizuit modelul de raport anual și modelul de declarație anuală fără activitate, pentru persoane fizice și juridice. Pentru o mai bună informare și o evidență mai clară a situației existente în piața serviciilor de audit financiar, s-a impus modificarea formatului de raport anual al membrilor CAFR, începând cu anul 2015, pentru anul de raportare 2014.



Camera a aprobat prin Hotărârea Consiliului CAFR nr. 74/ 18.12.2014 noile modele ale raportului anual și ale declarațiilor anuale fără activitate.

*Formularele sunt în curs de implementare pe site-ul www.cafr.ro în spațiul privat al auditorilor financiari, persoane fizice și juridice, și vor putea fi accesate în vederea completării, **începând cu data de 02 februarie 2015.***

Precizăm că viza anuală obținută pentru anul 2014 este valabilă până la data de 31 martie 2015.

**Pentru detalii suplimentare, vă rugăm să contactați
Departamentul servicii pentru membri la adresa de e-mail: servicii.membri@cafr.ro
sau la numărul de telefon: 021.410.74.43 interior 107, 108.**

SUMAR

ANUL IV, NR. 1 (13)/2015



EDITORIAL

Comunicarea
și transparența –
primii pași
ai conlucrării eficiente

Lect. univ. dr. Gabriel Radu

3

INTERVIU

Eileen Rae,
director financiar
ACCA:

O privire spre
viitorul profesiei contabile



6

IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE



Auditarea
achizițiilor
și cheltuielilor
- aplicație practică

Ana Dincă, Alexandru Stelea,
Audit One

9

Reforma auditului statutar
– în linie dreaptă! Cum vor fi
implementate noile
reglementări europene?

Adriana Spiridon, *CAFR*

18



Managementul nu percepe
întotdeauna valoarea auditului
intern. Ce este de făcut?

Alina Sima, *PwC România*

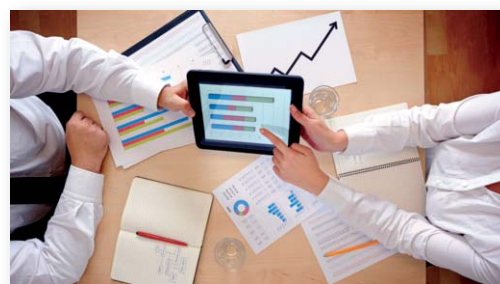
27



IFRS 15
„Venituri din
contracte cu clienții
- Principii și concepte

Monica Ștefan, *FCCA*
Alexandra Mutulescu, *ACCA*

30



Considerații privind
raportarea fiscală
a entităților economice

Sorin-Constantin Deaconu,
*Universitatea „1 Decembrie 1918”
Alba Iulia*

35

PROVOCĂRI ȘI TENDINȚE INTERNAȚIONALE

Concluziile unui studiu

EIU/PwC: Directorii executivi se bazează pe fler și sfaturi în loc de analiza de date, când iau decizii strategice

42



Raportarea financiară integrată poate îmbunătăți analiza profesioniștilor în investiții

45

IASB a publicat standardul IFRS 9 „Instrumente financiare”

Adriana Spiridon, CAFR



47

JURIDIC

Întrebări și răspunsuri pe teme profesionale

51



Daniela Ștefănuț, CAFR

ESEU

Câteva reflecții despre profesia contabilă și „vârful ei de lance”, auditul financiar

53

Emil Horomnea,
Univ. „Al. I. Cuza”, Iași

Practici de
Audit

Revistă editată de
Camera Auditorilor Financieri
din România



Colegiul editorial

Daniel Botez, Ana Dincă, Elena Iordache, Iosif Cornel Kameniczki,
Clemente Kiss, Ana Morariu, Mirela Păunescu, Andreia Stanciu,
Filip Stoica, Monica Ștefan

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 editorial 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,
Adrian Popescu,
Diana Săndulescu,
Adriana Spiridon,
Daniela Ștefănuț,
Angela Tudor

Lect. univ. dr. **Gabriel Radu**,
președintele Camerei Auditorilor Financiari din România



Comunicarea și transparența

– primii pași ai conlucrării eficiente

Relativ tână profesie a auditului financiar în România se bucură azi de un incontestabil prestigiu atât în societatea românească, cât și în mediul internațional.

O apreciere binemeritată, obținută întâi de toate prin înaltul profesionalism, conștiinciozitatea, implicarea și talentul demonstrate de membrii Camerei Auditorilor Financiari din România în îndeplinirea misiunilor de audit pe care și le-au asumat. De aceea, de la bun început am considerat că **a păstra și a duce mai departe personalitatea marcantă a acestei profesii de elită a contabilității românești reprezintă obligația de căpătâi a echipei noastre**, instalate prin votul exprimat la Conferința anuală din 27 septembrie 2014.

Am fost de la bun început conștienți de faptul că ne-am asumat această responsabilitate într-un moment extrem de important, într-o piață a auditului aflată în schimbare, în care auditorii întâmpină mari dificultăți pentru ofertele specifice profesiei pentru care s-au pregătit și au investit bani și idealuri. După cum, iată avem de făcut față și unor mari provocări generate de reformarea profesiei pe plan european și internațional. De aceea, nu întâmplător speranțele profesioniștilor în audit se leagă de organizația lor, în care cred cu tărie că trebuie și poate să adopte măsuri și acțiuni practice, aplicate perseverent și tenace în sprijinul profesiei.

Din aceste condiționalități și realități a rezultat și linia noastră de conduită și anume **apropierea**

**A păstra
și a duce
mai departe
personalita-
tea marcantă
a acestei
profesii de
elită a
contabilității
românești
reprezintă
obligația
de căpătâi
a echipei
noastre**

Camerei – ca organizație profesională – de membrii săi, de problemele și dificultățile pe care aceștia le întâmpină zi de zi.

Am notat și am reținut ideile afirmate în dezbaterile și propunerile formulate la Conferința anuală. Un bun prilej de a ne informa „de la sursă” asupra a ceea ce este important la ora actuală pentru profesie l-au constituit întâlnirile recente ale membrilor Consiliului CAFR cu auditorii financiari din teritoriu la evenimentele organizate cu ocazia sărbătoririi Zilei Naționale a Auditorului Financiar. Și am constatat că, într-o bună măsură, intențiile noastre programatice se înscriu în problematica actuală a profesiei, deci ceea ce avem de făcut este să demonstrăm practic faptul că organizația noastră profesională – Camera Auditorilor Financiari din România – reprezintă interesele și cerințele membrilor, fiind un susținător de nădejde al profesiei.

Ceea ce interesează acum este să informăm colegii de prioritățile noastre.

Pe primul plan am pus **ridicarea profesionalismului profesiei**. Am înțeles că pentru aceasta este necesar să folosim cât mai înțelept și eficient principala armă pe care o avem la îndemână: organizarea în condiții optime – sperăm noi – a activităților legate de accesul la profesie, de pregătire a stagiariilor și de dezvoltare a pregătirii continue. Evident, a trebuit să nu facem rabat de la exigența profesională privind dobândirea calității de auditor financiar, dar și de la rigorile necesare în procesul de monitorizare a activității auditorilor. În acest sens, poate fi notat un pas impor-

tant pe care l-am făcut și anume **reorganizarea inspecției de profil**. Avem toate motivele să credem că astfel Departamentul de Monitorizare și Competență Profesională devine mai dinamic, mai eficient și va lucra într-un sistem mult mai coerent și transparent.

Dacă am structurat de o anumită manieră programul de pregătire profesională, vă încredințăm că am ținut seama în acest proces de cerințele actuale, specifice ale misiunilor de audit. Dacă am realizat o anumită programare în timpul unui an a cursurilor – în format clasic sau e-learning – precum și a testărilor specifice, am făcut acest lucru ținând seama în cât mai mare măsură de propunerile și sugestiile membrilor și stagiarilor. O nouă tate pe care o pregătim și o vom lansa cât de curând este aceea de a organiza **diferite forme de suport – inclusiv legal – pentru membrii care ne vor solicita ajutor**, printre altele prin constituirea unor grupe de lucru.

Insistăm asupra faptului că profesia de auditor financiar ne obligă să menținem un standard ridicat al calității serviciilor prestate clienților. Dar dacă își asumă răspunderi în această privință, rolul CAFR este în egală măsură de **a cunoaște și urmări piața serviciilor de audit, concomitent cu eforturile de a susține dezvoltarea acesteia**. Ce avem practic de făcut?

De pildă, am stabilit regula ca, în fiecare an, la nivelul Camerei, să se elaboreze un studiu fundamentat pe o cercetare empirică în vederea evaluării raportului dintre „cerințe-așteptări” și „auditor-client”, ca suport argumentativ pentru perfecționarea reglementării profesiei.

Este știut faptul că în ultimii ani ne-am confruntat cu o presiune asupra prețului serviciului de audit în licitațiile pentru atribuirea unor misiuni de audit, făcându-se un deserviciu profesiei și existând riscuri în privința asigurării unor servicii de calitate. De aceea, **discutăm despre o formulă posibilă de monitorizare a pieței de servicii de audit**, îndeosebi a licitațiilor publice sub aspectul prețurilor licitate, cu grija necesară pentru a nu se încălca regulile concurențiale prevăzute în lege.

Un bun început există și anume: protocolul cu Ministerul Fondurilor Europene. Considerăm că, pe baza practicii din ultima perioadă, mecanismul de aplicare a acestui protocol trebuie perfecționat, inclusiv în ceea ce privește certificarea auditorilor financiari calificați pentru a presta servicii de audit aferente proiectelor europene. În ce sens anume? Sprijinim, în context, stabilirea unor res-

ponsabilități clare pentru persoanele implicate în auditarea fondurilor europene, încurajarea și utilizarea unor formate predefinite sau agreeate pentru contracte, rapoarte de audit, în general pentru documentația implicată în acest proces și nu în ultimul rând oferirea de consultanță membrilor care o vor solicita în vederea prevenirii unor disfuncții sau practici deficitare. Putem spune că acest proces se află în plină desfășurare, conlucrarea cu reprezentanții Ministerului Fondurilor Europene se desfășoară într-un cadru corespunzător și considerăm că efectele măsurilor care vor fi convenite nu vor întârzia să apară, întrucât se vor asigura condiții echitabile normale pe această piață.

De bună seamă, Camera, oricât de bine intenționată, nu va reuși de una singură să facă tot ce este necesar în sprijinul profesiei. Deci, chiar dacă auditul financiar este o activitate cu un specific bine definit și cu un rol corespunzător delimitat în viața socială, aparținem unei profesii esențiale în societate – profesia contabilă.

Pornind de la această realitate, opinăm spre **asigurarea unui mediu de colaborare în cadrul căruia profesia să se exprime unitar, constructiv pentru rezolvarea cât mai benefică a unor probleme de interes comun**, îndeosebi pe planul reglementării raporturilor cu instituțiile existente. Ne referim, bunăoară, la relațiile cu Consiliul pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile, dar și la acelea cu instituțiile reglementatoare – Ministerul Finanțelor Publice sau Ministerul Justiției, precum și cu alte instituții, cum este Curtea de Conturi.

Nu este vorba doar de un concept teoretic, ci de o necesitate practică. Concret, s-a trecut la o nouă etapă în relația CAFR – CSIPPC, de conlucrare și de reglementare unitară pentru viitor. CSIPPC este un organism pe care îl dorim a fi format din profesioniști aleși și numiți dintre cei mai buni, care să adopte un stil de conlucrare corect, clar și bine delimitat ca atribuții cu organismele profesionale supuse supravegherii.

Un alt exemplu: în prezent se discută de adaptarea reglementărilor profesiei, legate de implementarea noilor Directive și a Regulamentului european, recent adoptate. Din partea noastră există toată disponibilitatea și deschiderea să promovăm comunicarea și conlucrarea cu alte organisme profesionale, precum Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, Camera Consultanților Fiscali din România și cu mediul universitar, pentru a acorda autorităților de reglementare suportul tehnic necesar spre a



asigura o legislație corectă, coerentă, eficientă și transparentă, conformă cu exigențele europene în materie.

Și pentru că am abordat sfera cadrului de relații pe plan intern este momentul să punem în evidență **conlucrarea cu mediul academic**, cu instituțiile de învățământ superior care pregătesc nucleul de specialiști pentru profesia noastră, cu care Camera are încheiate acorduri de colaborare. Acestea, la rândul lor, trebuie să actualizeze curricula universitară din domeniul auditului pe măsura experienței dobândite în conlucrarea noastră, dar și a noilor cerințe ale dezvoltării profesiei, inclusiv prin atragerea mai intensivă a cercetătorilor spre teme de mare interes pentru activitatea de audit.

Deși nu ne-am propus în acest succint comentariu să abordăm exhaustiv problematica acțiunilor noastre, este important să ne referim la activitatea Camerei pe plan european și internațional. Am păstrat și vom aplica mai eficace bunul obicei al participării active la lucrările organizațiilor internaționale din care facem parte cu drepturi depline, precum IFAC, FEE, FIDEF și IAAER și al desfășurării unor programe concrete cu organizațiile profesionale din alte țări cu care avem protocoale de colaborare. În această privință, scopul nostru este acela ca **organismul profesional român să fie activ și remarcabil în viața internațională a profesiei**. Avem pregătirea și

experiența necesare pentru a contribui direct cu profesionalism și tenacitate la dezbaterile problemelor actuale și de perspectivă, ca și la promovarea unor inițiative de modernizare a profesiei pe plan european și internațional.

Nu putem încheia aceste rânduri fără a sublinia corolarul activității noastre care este și va fi **deschiderea noastră deplină spre comunicare, vizibilitate și transparență**, către membri, către piața de profil, către societatea în care trăim.

Dorim să îi convingem pe membrii noștri să fie prezențe active în organizarea și conducerea organismului lor profesional. Ne bazăm pe sprijinul dumneavoastră, stimați colegi, pentru a duce la bun sfârșit tot ce ne-am propus în beneficiul profesiei. Așa cum am afirmat atât eu, cât și ceilalți colegi din Consiliul CAFR cu prilejul întâlnirilor noastre în teritoriu, **la noi veți găsi întotdeauna „uși deschise”, receptivitate, veți fi bineveniți la sediul central și la reprezentanțele zonale**, care au fost înființate și funcționează în interesul membrilor.

Spre finalul acestui succint comentariu sunt înclinat spre o mărturisire: începutul activității noului Consiliu nu a fost deloc lin, pentru că pe lângă acțiunile de impact, pe care le-am creionat aici, a fost necesară rezolvarea unor probleme punctuale curente, stringente și deloc ușoare ale vieții de zi cu zi a Camerei. Am fost impresionat de reacția pozitivă și de implicarea tuturor membrilor Consiliului în înfăptuirea programului nostru. Așa încât, Consiliul și Executivul, cu unele ajustări din mers, sunt pe cale de a alcătui o echipă performantă, angajată în îndeplinirea obiectivelor Camerei pentru mandatul actual.

Încurajator pentru noi este și va fi faptul că mai mulți membri ai Camerei, din proprie inițiativă, nu numai că și-au declarat adeziunea la ceea ce vrem să facem, dar s-au și arătat dispuși să ajute Camera atât în cadrul unor grupe de lucru, dar și în activitatea unor departamente.

Există deci premisele manifestării unei încrederi motivate asupra faptului că vom reuși, în bună măsură, să ducem la bun sfârșit ceea ce ne-am propus.

Vă asigurăm de toată deschiderea și comunicarea noastră și, în același timp, ne dorim să vă avem alături și pe dumneavoastră cu propuneri și proiecte care să întărească această profesie în anul 2015.

La Mulți Ani!

O privire spre viitorul profesiei contabile

„Profesioniștii contabili sunt implicați în formularea și punerea în practică a strategiei companiei. Din ce în ce mai mult departamentelor financiare și profesioniștilor contabili li se cere să aducă o perspectivă analitică - analiză de regresie, probabilități, corelații și extrapolări, precum și prognoze pentru a obține o mai bună înțelegere a direcției în care organizația este nevoită să meargă și pentru a ajuta în luarea unor decizii mai bune”

Din analizele de care dispuneți, considerați că rolul profesionistului contabil se va schimba fundamental ori funcția sa de raportare va reprezenta în continuare o responsabilitate de bază?

Vedem o serie de provocări și oportunități care schimbă, într-o anumită măsură, rolul fundamental al funcției financiare și al directorului financiar. Deoarece companiile se confruntă cu o concurență masivă, cu riscuri și presiuni asupra costurilor din mediul înconjurător, un director financiar de astăzi, desigur, trebuie să continue să presteze foarte bine rolul său tradițional de raportare. Pe scurt, activitatea companiei trebuie să fie controlată eficient.

Dar, din cauza naturii schimbătoare a peisajului de afaceri, CEO și consiliile de conducere solicită, totodată, directorului financiar și

echipei financiare ajutor în definirea direcției strategice a organizației într-un mediu care este mult mai complex, mai competitiv, mai riscant, dar care, de asemenea, oferă mai multe oportunități de creștere, mai ales pe piețele emergente.

ACCA consideră că găsirea unui echilibru corect între controlul asupra organizației și susținerea creșterii și a strategiei organizației se află în centrul rolului directorului financiar de astăzi. Aceste aspecte nu se exclud reciproc, ci sunt complementare, dar este o îndatorire dificilă pentru directorii financiari să realizeze toate aceste sarcini. Ei trebuie să se poziționeze pe o linie fină între a sprijini CEO și consiliul în planurile lor de dezvoltare, precum și a rămâne într-o anumită măsură un administrator independent al organizației.

ACCA este ferm convinsă că directorii financiari încă mai trebuie să joace un rol critic în garantarea a ceea ce am numi „fundamentele finanțării”. De asemenea, credem că dacă ei îndeplinesc acest lucru bine, departamentul financiar obține „mandatul” de a se implica în conducerea activităților mai complexe, care ajută la crearea de valoare pentru întreprindere.

Cu ce tip de presiuni și provocări se confruntă astăzi profesioniștii fie ei contabili sau auditori în activitatea lor de zi cu zi?

Profesioniștii contabili sunt implicați în formularea și punerea în practică a strategiei companiei. Din ce în ce mai mult departamentelor financiare și profesioniștilor contabili li se cere să aducă o perspectivă analitică - analiză de regresie, probabilități, corelații și

extrapolări, precum și prognoze pentru a obține o mai bună înțelegere a direcției în care organizația este nevoită să meargă și pentru a ajuta în luarea unor decizii mai bune.

Profesioniștii financiari trebuie să joace un rol critic cu privire la asigurarea caracterului adecvat și durabil pe termen lung a planurilor financiare ale organizației.

Cum apreciați oportunitățile existente actualmente în mediul de afaceri pentru acele organizații care doresc să își asume riscuri? Ce implicări presupune aceasta pentru profesioniștii în contabilitate și audit?

Managementul riscului nu înseamnă a nu-ți asuma riscuri. Înseamnă a fi pregătit să îți asumi riscuri calculate, folosind cele mai bune informații posibile pentru a obține cele mai bune rezultate. Este vorba despre înțelegerea și apoi de reducerea la minimum a impactului riscului, mai degrabă decât evitarea în mod necesar a riscului.

Una dintre cele mai mari provocări este, desigur, susținerea creșterii într-un mediu competitiv și complex, unde vom vedea o reechilibrare pe termen lung a bogăției în economia globală.

Drept urmare, valoarea raportării corporative a fost pusă în discuție de câțiva ani. Unii au pretins că modelul este stricat, că rapoartele au devenit prea complexe și că și-au pierdut relevanța pentru investitori. Există în prezent atât de multe rapoarte produse de companiile mari încât este greu pentru oricine să aibă o imagine clară, concisă în ceea ce privește performanța reală a organizației sau a factorilor care afectează perspectivele sale de viitor.

Eileen Rae,
director financiar
ACCA



Ne-am întâlnit cu Eileen Rae la o manifestare profesională organizată de ACCA – Europa de Sud Est la București, prilej cu care a avut amabilitatea să ne acorde interviul de față.

Eileen Rae și-a petrecut toată viața în Scoția, fiind cel mai tânăr membru dintr-o familie de cinci. A absolvit Universitatea din Edinburgh în 1984, cu un Master în Economie și Contabilitate (absolvit cu onoruri).

A devenit membru al Institutului Contabililor Autorizați din Scoția în 1987 și a lucrat ca stagiar cu Arthur Young McLelland Moores (acum transformat în Ernst & Young).

La început de carieră Eileen a activat în domeniul serviciilor financiare, într-o varietate de instituții financiare, inclusiv Britannia Life (o filială a Britannia Building Society) și National Australia Life (parte a Grupului National Australia Bank). Din 2001 Eileen a lucrat pentru Student Credits Company Limited, administratorul finanțărilor pentru elevi din Marea Britanie, în calitate de șef al Departamentului Financiar, pentru ca în 2008 să se alăture ACCA, tot în calitate de șef al Departamentului Financiar, devenind director financiar în 2011. Eileen și echipa sa lucrează în biroul ACCA din Glasgow.

În timpul liber, Eileen navighează sau participă la curse de pe coasta de vest a Scoției, ori face alpinism pe dealurile scoțiene cu cei doi copii, acum în vârstă de 24 și 21 de ani.



Cum vedeți rolul directorului financiar într-o organizație aflată în schimbare? Din experiența dumneavoastră și din practica întâlnită, cum ați defini abilitățile interpersonale de care are nevoie azi un contabil profesionist?

Există multe provocări globale, de context, care afectează, de asemenea, organizarea departamentelor financiare și rolul profesioniștilor contabili. Valutele fluctuante, creșterea datoriilor, creșterea costurilor, provocările legate de mediu, evoluțiile politice semnificative, diferențele în creștere între economiile dezvoltate și în curs de dez-

ACCA consideră că găsirea unui echilibru corect între controlul asupra organizației și susținerea creșterii și a strategiei organizației se află în centrul rolului directorului financiar de astăzi

voltare, cantitatea uriașă de regulamente și supraveghere cu care organizațiile au de-a face, concurența atât la nivel local, cât și la nivel global, cu o presiune tot mai mare pe costuri (de exemplu, costul materiilor prime), precum și presiunile de rentabilitate. Este un mediu dificil, complex, volatil, în care întreprinderile trebuie să fie de succes. Un mediu mult mai riscant, cu riscuri noi, dar, de asemenea, noi oportunități în curs de dezvoltare.

În plus, tehnologizarea tot mai mare a afacerilor, un climat mai antreprenorial, precum și noile modele de afaceri de succes care vin în întâmpinarea nevoilor clientului în mod mai eficient, vor conduce la un mediu de afaceri extrem de competitiv.

Prin urmare, aceste evoluții vor avea un efect profund asupra viitorului funcției financiare pentru că într-un mediu de afaceri rapid, cu un transfer alert de date, situațiile financiare ale companiei vor fi esențiale pentru crearea de avantaje și de valoare.

Ați prefigurat și comentat unele schimbări previzibile în profilul profesiei contabile. Ce rol are etica în acest proces? Sau și principiile de etică vor trebui să se adapteze noilor realități?

Principiile etice vor rămâne valabile. Ar trebui să fim cu toții conștienți de Codul de etică al IFAC pentru profesioniștii contabili și să îmbrățișăm pe deplin spiritul codului. Interesant este că dintre cele mai multe poziții de conducere într-o organizație, probabil, doar profesionistul contabil are un astfel de cod.

A consemnat
Cristiana Rus

Venituri ❖ Cheltuieli ❖ Datorii

Auditarea achizițiilor și cheltuielilor – aplicație practică



Ana Dincă,
Managing partner



Alexandru Stelea,
Junior auditor

SC Audit One SRL - Moore Stephens Ltd

În numărul precedent al revistei, în articolul ce poartă supratitlul „• **Venituri • Cheltuieli • Datorii**” am supus atenției o aplicație practică privind auditarea vânzărilor și veniturilor.

Precizam în lucrarea respectivă că auditul celor trei categorii de informații financiare are ca obiectiv asigurarea că soldurile conturilor de datorii și rulajele conturilor de venituri și cheltuieli sunt prezentate corect, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, în cazul respectiv – OMFP nr. 3055/2009.

Continuăm aplicația practică, oprindu-ne de această dată asupra **secțiunii O** din **Ghidul pentru un audit de calitate**, referitoare la auditarea achizițiilor și cheltuielilor.

Identificarea și evaluarea riscurilor (ISA 315)

Am efectuat teste de parcurgere și refacere a controalelor pe fluxul operațional **afereant achizițiilor și plăților** pentru a verifica dacă există un mediu de control și dacă acesta funcționează. Vom analiza dacă în cadrul acestui flux există controale și dacă acestea se respectă. Prin urmare, concluziile noastre le vom utiliza în vederea stabilirii riscului de control și a minimizării riscului de audit.

În continuare am sintetizat riscurile identificate și evaluarea acestora.

Risc identificat: Riscul de fraudă
Evaluare: Risc mediu

Răspunsul auditorului: Având în vedere că în perioadele precedente au existat cazuri de furturi din gestiuni, vom verifica inventarierea efectuată la finalul anului și vom analiza dacă eventualele lipsuri au fost contabilizate corect.

Risc identificat: Supraevaluarea veniturilor

Evaluare: Risc mediu

Răspunsul auditorului: Luând în considerare că în anul 2014 societatea

tea dorește contractarea unui nou credit, există riscul supraevaluării performanței financiare pentru o imagine mai bună. Vom desfășura proceduri de reconciliere a unui eșantion de tranzacții cu documentația justificativă.

Risc de control: ridicat – Nu am efectuat teste de control pe fluxul aferent vânzărilor și încasărilor.

Risc identificat: Subevaluarea cheltuielilor

Evaluare: Risc mediu

Răspunsul auditorului: Vom desfășura proceduri de verificare a documentației prin selectarea elementelor ce vor fi examinate din populația conturilor de cheltuieli.

Risc de control: scăzut – Am efectuat teste de parcurgere a controalelor pe fluxul de achiziții și plăți.

Risc identificat: Subevaluarea datoriilor

Evaluare: Risc mediu

Răspunsul auditorului: Vom desfășura proceduri de circularizare a unui eșantion de solduri de datorii de la 31.12.2013.

Risc de control: scăzut – Am efectuat teste de parcurgere a controalelor pe fluxul de achiziții și plăți.

Risc identificat: Separarea exercițiilor financiare

Evaluare: Risc mediu

Răspunsul auditorului: Vom inspecta un eșantion format din facturi de vânzare și de achiziție, atât din cursul anului 2013, cât și din 2014, pentru a verifica respectarea principiului separării exercițiilor.

Risc identificat: Înregistrarea eronată a stornărilor

Evaluare: Risc scăzut

Răspunsul auditorului: Vom desfășura proceduri de verificare prin eșantionare a stornărilor.

Risc identificat: Riscul ca societatea să se afle în imposibilitate de plată

Evaluare: Risc mediu

Răspunsul auditorului: Vom obține o situație a datoriilor aflate în sold la finalul anului auditat și situația plăților efectuate la începutul anului 2014.

Risc de control: scăzut – Am efectuat teste de parcurgere a controalelor pe fluxul achiziții-plăți.

5. Auditarea achizițiilor și cheltuielilor

1. Aspecte teoretice privind auditul achizițiilor și cheltuielilor

Auditul secțiunii de **Achiziții și cheltuieli** va fi prezentat în cadrul acestui material, având ca obiectiv obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la măsura în care acestea nu conțin denaturări semnificative fie ele ca urmare a **fraudei sau a erorii**.

Auditul achizițiilor și cheltuielilor are ca obiectiv asigurarea prezentării corespunzătoare a acestora în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, în cazul prezentat - OMFP nr. 3055/2009.

În conformitate cu prevederile „**Ghidului pentru un audit de calitate**”, editat de CAFR, auditarea achizițiilor și conturilor de cheltuieli are ca obiective asigurarea că:

- ☞ achizițiile și cheltuielile nu sunt denaturate și sunt corect clasificate;
- ☞ toate elementele sunt procesate în perioada corectă;
- ☞ toate elementele care necesită o prezentare specifică sunt corect raportate;
- ☞ registrul jurnal este păstrat în mod corespunzător.

2. Stabilirea planului de audit ca răspuns la riscurile evaluate la punctul 2 din articolul Auditarea

vânzărilor și veniturilor – aplicație practică, publicat în revista „Practici de Audit” nr. 4/2014

Reconciliere

Se va obține ultima balanță de verificare și registrul jurnal din cursul anului 2013. Vom reconcilia cele două informații și astfel vom testa **completitudinea și valoarea** conturilor aferente cheltuielilor.

Observare și interviu

Pentru a ne asigura asupra **valorii și acurateței** conturilor de cheltuieli, pe baza registrului jurnal vom selecta eșantioane de tranzacții pentru care vom verifica documentația justificativă. Vom discuta cu reprezentanții societății legat de modificările semnificative față de anul 2012 și vom verifica autenticitatea și valabilitatea contractelor încheiate pentru un eșantion format din cei mai importanți furnizori.

Verificarea alocării corecte perioadei la care se referă

Pentru a ne asigura de **acuratețea și valoarea** corectă a cheltuielilor prezentate în contul de profit și pierdere la 31.12.2013, vom verifica respectarea principiului separării exercițiilor. Astfel, vom selecta spre verificare un eșantion de achiziții din cursul anului 2013 și vom verifica dacă au fost înregistrate corect în contabilitate din punct de vedere al perioadei la care acestea fac referire.

Proceduri analitice

Vom calcula și identifica variațiile semnificative ale conturilor de cheltuieli față de anul anterior și, de asemenea, pe baza rulajelor lunare vom întocmi grafice cu privire la evoluția din cursul anului și vom solicita explicații de la conducerea societății cu privire la fluctuațiile accentuate.

3. Teste de audit

Testul 0.1 - Reconcilierea registrului jurnal cu balanța de verificare

Client: Exemplu SA	Întocmit:	Inițiale	Data
Perioada auditată: 01.01.2013 - 31.12.2013	Revizuit:	XX	21.01.2014
		YY	22.01.2014

Obiectiv:

Să ne asigurăm asupra **completitudinii și valorii** conturilor de cheltuieli la sfârșitul perioadei auditate.

Activitate efectuată:

Am identificat conturile aferente secțiunii **O – Achiziții și cheltuieli**. Am reconciliat rulajele din balanța de verificare la 31.12.2013 cu cele prezentate în registrul jurnal întocmit de client.

Luând în considerare pragul de semnificație, am stabilit conturile de cheltuieli care au înregistrat rulaje semnificative în cursul anului 2013. Acestea vor fi testate prin reconcilierea cu documente justificative suport prezentate de societate.

De asemenea, am purtat discuții cu reprezentanții societății pentru a identifica dacă există modificări privind tratamentul aplicat cheltuielilor față de anul trecut, proceduri contabile diferite față de anul precedent.

Rezultat:

Am obținut tabelul următor, în care am centralizat rulajele din anul curent, cât și din anul precedent ale conturilor de cheltuieli, le-am reconciliat cu rulajele prezentate în registrul jurnal de la 31.12.2013 și am identificat conturile ce au înregistrat rulaje semnificative, raportându-ne la pragul de semnificație funcțional.

Tabel 1. Reconcilierea registrului jurnal cu balanța de verificare

Materialitate: 1.882.500 lei

Cont	Denumire cont	Rulaj 2012	Rulaj 2013 - balanță	Rulaj 2013 - RJ	Dife- rențe	Rulaj material	Alte observații
601	Cheltuieli cu materiile prime	120.000.000	135.000.000	135.000.010	-10	material	eșantion
602	Cheltuieli cu materiale consumabile	21.000.000	23.000.000	23.000.005	-5	material	eșantion
605	Cheltuieli privind energia și apa	13.500.000	15.000.000	15.000.000	0	material	eșantion
607	Cheltuieli privind mărfurile	8.000.000	11.100.000	11.100.000	0	material	eșantion
609	Reduceri comerciale primite	720.000	900.000	900.000	0	nematerial	nesemnificativ
611	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	2.700.000	5.600.000	5.600.000	0	material	eșantion
622	Cheltuieli privind comisioanele și onorariile	5.800.000	7.000.000	7.000.015	-15	material	eșantion
624	Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal	8.000.000	9.000.000	9.000.000	0	material	eșantion
628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	20.000.000	22.000.000	22.000.000	0	material	eșantion
665	Cheltuieli din diferențe de curs valutar	10.500.000	11.300.000	11.300.000	0	material	analizat în O.6
666	Cheltuieli privind dobânzile	350.000	400.000	400.000	0	nematerial	analizat în O.6
658	Alte cheltuieli de exploatare	78.000	100.000	100.000	0	nematerial	analizat în O.5

Am identificat conturile de cheltuieli din cursul anului, aferente acestei secțiuni și nu am constatat diferențe semnificative între rulajele din balanța de verificare auditată și cele din registrul jurnal obținut de la client.

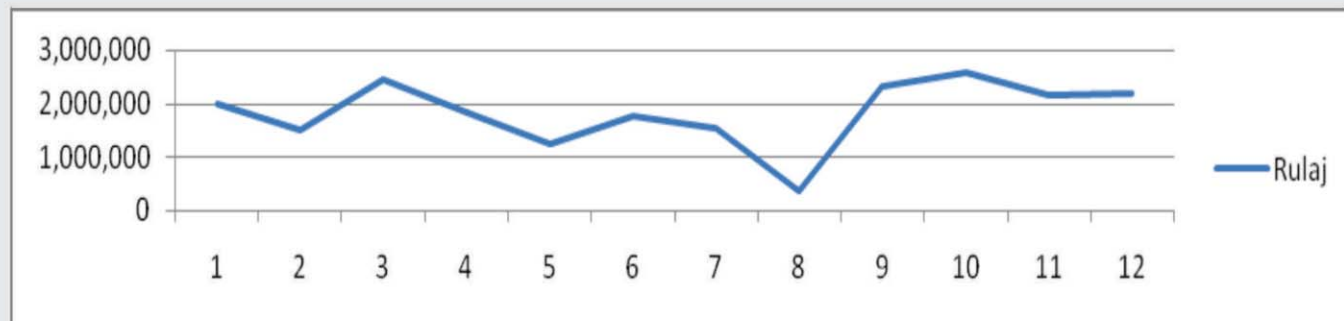
Apreciem că registrul jurnal este întocmit corespunzător și poate fi utilizat în selectarea eșantioanelor pentru efectuarea procedurilor următoare în vederea obținerii probelor de audit.

Conturile de cheltuieli semnificative se vor analiza în cadrul testelor ce urmează. Conturile nesemnificative se vor testa prin interviuarea reprezentanților societății și prin observarea documentelor centralizatoare pentru a putea stabili dacă există înregistrări neobișnuite care să ne atragă atenția.

Nu am identificat modificări semnificative ale tratamentului aplicat cheltuielilor față de anul trecut.

Pentru contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, am întocmit graficul din Figura nr. 1, din care reies fluctuațiile lunare din cursul anului. Pentru cele semnificative, am obținut explicații de la reprezentanții societății.

Figura 1. Fluctuațiile lunare aferente contului 628



Explicații primite de la client: în luna august s-a finalizat un contract de servicii de prelucrare a materiei prime.

Concluzie:

În urma efectuării acestui test, ne-am asigurat asupra completitudinii și valorii conturilor de cheltuieli, prin reconcilierea rulajelor din balanța de verificare auditată cu cele prezentate în registrul jurnal.

Nu am identificat diferențe în urma acestor reconcilieri. Prin urmare, apreciem că registrul jurnal este întocmit corespunzător și îl vom utiliza în eșantionare, în vederea obținerii probelor de audit cu privire la evidențierea cheltuielilor pe parcursul anului 2013.

Testul 0.2 - Reconcilierea cheltuielilor cu documente justificative

Client: Exemplu SA	Întocmit:	Inițiale	Data
Perioada auditată: 01.01.2013 - 31.12.2013	XX	YY	21.01.2014
	Revizuit:		22.01.2014

Obiectiv:

Să ne asigurăm asupra **valorii, prezentării corecte în situațiile financiare și acurateței** cheltuielilor de exploatare și extraordinare înregistrate de societate.

Activitate efectuată:

Pentru a îndeplini obiectivul acestui test, am aplicat proceduri de audit, cum ar fi: **interviewarea și observarea**.

Am identificat conturile de cheltuieli semnificative și numărul de elemente ce se va analiza pentru fiecare cont în parte.

Din registrul jurnal primit (ce a fost reconciliat cu balanța de verificare **în cadrul procedurii 0.1**) am selectat eșantioane de tranzacții pentru fiecare cont de cheltuieli semnificativ (a se vedea procedura 0.1).

Pentru acestea, am solicitat documentele justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate (facturi fiscale, anexele acestora, rapoarte de activitate, contracte etc.).

Eșantionarea s-a întocmit utilizând o metodă statistică ce a avut la bază o selecție aleatorie din populația totală, luând în atenție elementele reprezentative.

Reconcilierile între evidențele contabile și documentele primite sunt prezentate în cadrul foii următoare „**0.2 - Eșantion cheltuieli**”.

Rezultat:

Verificările efectuate de noi se regăsesc în foaia: **0.2-Eșantion cheltuieli** (Tabelul nr. 2)

Tranzacțiile selectate au fost verificate prin reconcilierea documentelor cu procedurile contabile și ne-am asigurat prin documentarea cu copii anexate la dosarul de audit. Am avut în vedere următoarele:

- dacă natura cheltuielii este reflectată corespunzător în evidența contabilă;
- dacă există documente suport pentru înregistrarea acestor cheltuieli în contabilitate;
- dacă aparțin societății și se referă la perioada auditată;
- dacă se poate face dovada prestării serviciilor;
- dacă prestările de servicii au la bază contracte semnate de părți și valabile la data evenimentului;
- dacă tranzacțiile în valută sunt înregistrate în contabilitate la cursul corect.

O.2 - Eșantion cheltuieli

În cadrul tabelului de mai jos, am inclus eșantioanele selectate pe baza registrului jurnal și am reconciliat informațiile din documentele justificative primite cu cele din evidențele contabile ale societății auditate.

NC	Data	Document	Cont	Cont*	Explicatie	Suma contabilitate	Suma document	Diferente	Perioada	Natura	Explicatii	REF
406232	31.01.2013	3476	6051A1	605	Energie furnizata	218.194	218.194	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	contravaloare energie electrica, partea de 179.000 fiind aferenta anului 2012	✓
406425	31.01.2013	300006143	6052A4	605	Gaz natural	160.190	160.190	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	gaze naturale luna ianuarie 2013	✓
424219	30.09.2013	3908 R	6051B1	605	ENERGIE ELECTRICA SEPTEMBRIE	200.890	200.890	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	contravaloare energie electrica furnizata in luna septembrie 2013	✓
425470	30.09.2013	300007541	6052A4	605	Gaz natural	166.525	166.525	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	gaze naturale in luna septembrie 2013	✓
413804	27.05.2013	23	611B92	611	DEMONTAT FILOROCA	60.000	60.000	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	servicii demontare conform situatie de lucru din luna mai 2013	✓
415069	11.06.2013	48	611A91	611	Lucrari canalizare pluviala	46.458	46.458	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	lucrare canalizare	✓
417308	28.06.2013	30	611B92	611	DEMONTAT RING MARZOLI	60.000	60.000	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	servicii demontare grinzi conform situatiei lucrari, anexata la factura fiscala	✓
421431	06.09.2013	281	611A91	611	Lucrari canime canalizare platforma	42.010	42.010	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	contravaloare lucrari de reparatii conform contract si situatie anexata, luna august 2013	✓
410207	31.03.2013	931	6222A1	622	Servicii comerciale marite 2013	154.476	154.476	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	servicii intermediere luna martie 2013, conform contract, situatie anexata si raport de lucru	✓
418903	30.07.2013	1252	6221A	622	TAXE NOTARIALE CUMPARARE	12.823	12.823	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	tarif onorariu biou notar public	✓
419531	31.07.2013	953	6222A1	622	Servicii comerciale iulie	265.791	265.791	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	servicii intermediere iulie 2013, conform contract, anexa si raport de lucru	✓
424141	30.09.2013	962	6222A1	622	Servicii comerciale septembrie	438.669	438.669	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	servicii intermediere septembrie 2013, conform contract, 06/2002 si raport de lucru	✓
413083	03.05.2013	312405424	62321	623	SODEXO tichete cadou	89.000	89.000	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	tichete cadou pass	✓
417482	04.07.2013	13102	62321	623	PRESTARI SERVICII PUBLICITATE	262.633	262.633	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	servicii reclama conform contract 125/04.04.2013	✓
411802	15.04.2013	41396	6243A	624	Spania, Italia, Germania, UK, Franta-grup	131.161	131.161	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	servicii transport, CMR-uri corespunzatoare	✓
412959	22.04.2013	1764	6243A	624	Polonia(Al Lodzki, Deblin)	30.564	30.564	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	prestari servicii transport intracomunitar conform CMR	✓
417306	21.06.2013	1825	6243A	624	Polonia(Al Lodzki, Czeslchowa)	31.738	31.738	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	servicii de transport intracomunitar conform CMR	✓
417251	28.06.2013	45084	6243A	624	UK, Italia, Danemarca, Spania, Franta, Ge	90.450	90.450	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	facturare servicii de transport, CMR-uri intocmite corespunzator	✓
419140	31.07.2013	904/B-2013	6243A	624	Italia(intern)	36.297	36.297	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	servicii transport, CMR-uri intocmite corespunzator	✓
423564	16.09.2013	48769	6243A	624	Italia, Franta, Spania, Germania, Slovaci	175.296	175.296	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	contravaloare servicii transport efectuat in luna septembrie 2013, CMR-uri intocmite corespunzator	✓
424716	23.09.2013	1904	6243A	624	Polonia(Al Lodzki, Deblin, Czeslchowa)	53.480	53.480	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	transport auto intracomunitar, CMR-uri intocmite corespunzator	✓
404115	07.01.2013	1906	6289A	628	PAZA & PROTECTIE FEBRUARIE 2013	20.159	20.159	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	servicii paza luna ianuarie	✓
416321	28.06.2013	2338	6289A	628	SERVICII DEMOLARE (SUPPLEMENTAR)	61.716	61.716	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	servicii demolare conform contractului si anexei, iunie 2013	✓
420288	30.07.2013	4305	6285A4	628	Lohn ARGOS 1/18	50.254	50.254	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	contravaloare operatiuni manopera - 07/2013	✓
424369	31.01.2013	12567	6285C	628	Servicii manopera	650.000	650.000	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	prestari servicii aferente anului 2012	✓
408645	12.03.2013	OP 700	65822	658	SPONS.FUNDATIE	50.000	50.000	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	contract de sponsorizare (6/10/11.03.2013), in valoare de 50.000 de lei	✓
427445	31.10.2013	300007728	6052A4	605	Gaz natural	194.162	194.162	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	contravaloare gaz natural aferent lunii octombrie	✓
432342	31.12.2013	982	6222A1	622	Servicii comerciale decembrie	246.541	246.541	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	servicii intermediere conform contract si raport de activitate pentru luna decembrie 2013	✓
425970	16.10.2013	50405	6243A	624	Italia, Germania, Spania, Franta, UK	162.718	167.302	4.584	Corepunzatoare	Corepunzatoare	inregistrare pe mai multe centre de cost	✓
432099	15.12.2013	53519	6243A	624	Italia, Belgia, Franta, Germania, UK, Spa	135.602	137.914	2.313	Corepunzatoare	Corepunzatoare	inregistrare pe mai multe centre de cost	✓
430234	29.11.2013	1428	6285C	628	Servicii manopera	357.177	357.177	0	Corepunzatoare	Corepunzatoare	prestari servicii conform contract incheiat in septembrie 2013	✓

✓ bifat cu documentul original

În contul 605 „Cheltuieli cu energia și apă”, societatea evidențiază contravaloarea consumurilor de gaze, a consumurilor de apă și energie electrică. Am verificat aceste documente din punct de vedere al naturii și perioadei la care fac referire.

În timpul verificărilor efectuate asupra tranzacțiilor evidențiate în acest cont de cheltuieli, am identificat factura fiscală 3476/31.01.2013, emisă de furnizorul Alfa, în sumă de 179.000 lei, ce face referire la perioada facturată: 01.11.2012 - 30.01.2013. Aceasta a fost înregistrată în totalitate în cursul anului 2013 în contul 605. În conformitate cu prevederile în vigoare, cheltuiala aferentă anului 2012 trebuia inclusă în cadrul evidențelor contabile ale perioadei respective.

Astfel, am procedat la calcularea consumului aferent lunii decembrie 2012 și am propus societății ajustare de audit pentru preluarea cheltuielii în anul precedent.

Contul 611 „Cheltuieli cu reparațiile” este utilizat pentru evidențierea serviciilor prestate de furnizori, legate de servicii de întreținere și reparații aferente echipamentelor, cât și unele servicii de demolări. Toate documentele solicitate și verificate au avut anexate rapoarte de lucrări, au fost semnate și aprobate corespunzător.

Contul 622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” este utilizat pentru evidențierea serviciilor de intermediere a tranzacțiilor cu clienții. Toate documentele verificate sunt înregistrate corect în contabilitate și sunt susținute de anexe și rapoarte de lucru în fiecare lună.

Contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”. Din selecția noastră a rezultat că în acest cont se evidențiază contravaloarea transportului de produse finite. Ca dovadă a prestării serviciilor am obținut CMR-urile aferente facturilor și am verificat dacă acestea conțin semnăturile obligatorii. Nu am identificat probleme legate de acest aspect.

În contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” societatea evidențiază contravaloarea altor servicii prestate de terți, inclusiv serviciile privind manopera. Am solicitat și primit documentația aferentă înregistrărilor selectate.

Pe parcursul verificărilor noastre am identificat factura nr. 12567/31.01.2013, aferentă serviciilor prestate de către terțul Beta SRL pentru anul 2012. Prin urmare, vom propune ajustare de audit pentru suma de 650.000 lei. Nu am întâlnit alte situații în care înregistrările din contabilitate să nu fie în concordanță cu facturile emise de către terți în cursul anului auditat.

În plus, noi am realizat o procedură analitică pentru a ne asigura că sumele prezentate în acest cont sunt reale. Deoarece serviciile au caracter repetitiv și anume cele privind paza și protecția oferită, am solicitat contractul încheiat cu terțul Omega SRL. În tabelul nr. 3 am recalculat nivelul cheltuielilor anuale prin estimarea unei valori pe toate cele 12 luni din anul curent, în funcție de valoarea lunară de 4.500 euro, conform contractului. Pentru aceasta, am utilizat cursul mediu euro pentru anul 2013.

Tabelul 3. Recalcularea nivelului cheltuielilor anuale

Contract	Furnizor	Obiectul contractului	Perioadă valabilitate	Nr. luni în 2013	Valoare lunara cf. contract (euro)	Valoare (euro)	Valoare (lei)	Referință
1/01.01.2013	Omega SRL	Servicii pază și protecție	01.01.2013-31.12.2013	12	4.500	54.000	238.626	O.2.1.2
TOTAL							238.626	
CONTABILITATE							238.700	
DIFERENȚE							74	0,03%
								diferență de curs valutar

Curs mediu euro 2013: 4,4190 lei

Diferența rezultată este nesemnificativă și este generată de variația cursului de schimb al anului 2013, pe care l-am utilizat pentru a estima valoarea aferentă serviciilor de pază pentru anul 2013.

Apreciem faptul că aceste cheltuieli sunt înregistrate corect, bazându-ne pe procedura analitică efectuată de noi.

Concluzie privind ajustările de audit:

În urma verificărilor efectuate în cadrul acestei proceduri, ajustările propuse sunt următoarele:

Sumă debit	Cont debit	Cont credit	Sumă credit	Explicații
- 179.000	605	401	- 179.000	Stornare contravaloare energie luna decembrie 2012 (factura 3476/31.01.2013)
179.000	1174	401	179.000	Înregistrare costuri aferente 2012 pe seama rezultatului reportat
- 650.000	628	401	- 650.000	Stornare înregistrare cheltuieli aferente an 2012
650.000	1174	401	650.000	Înregistrare costuri aferente 2012 pe seama rezultatului reportat

Total: 829.000

Alte concluzii

În cadrul acestui test, am verificat documentele suport pentru un eșantion din conturile de cheltuieli. Am identificat cheltuieli în valoare de **829.000 lei**, pentru care am propus înregistrarea în exercițiul financiar de care acestea aparțin.

În afară de ajustările propuse de noi, nu am identificat alte neconformități semnificative între documentele justificative și înregistrările contabile.

Testul 0.3 - Verificare pe bază de documente a descărcării din gestiune a stocurilor

Client: Exemplu SA	Întocmit: XX	Inițiale	Data
Perioada auditată: 01.01.2013 - 31.12.2013	Revizuit: YY		21.01.2014
			22.01.2014

Obiectiv:

Să ne asigurăm asupra **acurateței** și **valorii** cheltuielilor la descărcarea din gestiune privind stocurile înregistrate de societate.

Activitate efectuată:

Pentru a îndeplini obiectivul acestui test, am efectuat proceduri de audit, cum ar fi: **interviuearea și observarea**.

În funcție de valorile stocurilor din soldul de la finalul anului, noi am selectat un eșantion de coduri de produse (din conturile 601, 602, 607), pentru care am solicitat fișe de magazie cu mișcări în perioada auditată. În cadrul secțiunii de stocuri le-am reconciliat pe acestea cu balanța stocurilor, neidentificând diferențe semnificative.

Pentru a ne asigura că metoda de descărcare din gestiune a stocurilor este corectă, pe baza planului de eșantionare și în funcție de stocurile cu mișcări mari, am selectat o serie de ieșiri de stocuri (materii prime, materiale, produse finite).

Pentru acest eșantion de ieșiri de stocuri am solicitat și verificat documentele justificative care au stat la baza înregistrării tranzacțiilor în contabilitate (bonuri de consum, facturi de achiziție - avize de expediție a mărfii etc.). De asemenea, pe baza registrului jurnal, am verificat toate stornările înregistrate în cursul anului pentru fiecare cont de cheltuială de stoc în parte. Am constatat că sumele înregistrate cu "-" în cursul anului nu sunt semnificative.

Rezultat:

Verificările efectuate se regăsesc în cadrul foii: **0.3-Eșantion cheltuieli** (Tabelul nr. 4)

Tabel 4. 0.3 - Eșantion cheltuieli

În cadrul acestei foi am inclus eșantioanele pentru fiecare cont de cheltuială aferentă stocurilor și am efectuat reconcilierii între evidențele contabile și documentele justificative.

Toate sumele sunt în lei, dacă nu se specifică altfel

Cod stoc	Cont	Data	Document	Cantitate ieșită contabilitate	Cantitate ieșită cf. document	Dife- rențe	Referință	Observații
99000SD2.75/120	301	27.03.2013	20130327	5.886	5.886	0	0.3.1	consum materie primă
99000SD2.75/120	301	23.09.2013	81237	9.908	9.908	0	0.3.2	vânzare către terți. Scoatere din materie primă, trecere pe marfă și vânzare
F.ACR. ECRU STP	301	02.04.2013	78280	19.516	19.516	0	0.3.3	consum materie primă
F.ACR. ECRU STP	301	02.09.2013	80725	20.254	20.254	0	0.3.4	descărcare înregistrată corect
X250 BR 1.3/40	301	03.05.2013	5563	9.391	9.391	0	0.3.5	bon consum materie primă, nesemnat, scos din sistem
X250+ S/O1.3/40	301	13.05.2013	669	20.298	20.298	0	0.3.6	materie primă scoasă din gestiune și trimisă spre prelucrare
X250+ S/O1.3/40	301	26.06.2013	5707	9.585	9.585	0	0.3.7	bon consum materie primă, nesemnat, scos din sistem
AM10-00016-TOSC	302	22.04.2013	1020075	4.000	4.000	0	0.3.8	consum materiale
AM10-00016-TOSC	302	23.04.2013	1020087	2.738	2.738	0	0.3.9	consum materiale
AMB00027	302	17.09.2013	5922	10.000	10.000	0	0.3.10	descărcare pungi
AMB00027	302	30.09.2013	6026	30.222	30.222	0	0.3.11	consum fermoare
PS90-00061-MART	302	26.04.2013	1020133	3	3	0	0.3.12	consum părți instalație aer condiționat
PS90-00061-MART	302	26.07.2013	1021019	4	4	0	0.3.13	consum părți instalație aer condiționat
AE342096	345	13.05.2013	78800	15.351	15.351	0	0.3.14	vânzare produse finite - cămăși, descărcare corectă
AE342096	345	26.09.2013	81350	15.708	15.708	0	0.3.15	vânzare produse finite - pantaloni
KK341057P	345	23.01.2013	77213	15.866	15.866	0	0.3.16	descărcare corectă a produselor finite vândute
KK341057P	345	16.04.2013	78490	10.617	10.617	0	0.3.17	vânzare produse finite, descărcare corectă
KK342092	345	03.04.2013	78321	15.740	15.740	0	0.3.18	vânzare produse finite - bluze
KK342092	345	03.06.2013	79178	15.656	15.656	0	0.3.19	descărcare corectă a produselor finite vândute

Pentru a ne asigura asupra modalității de ieșire a stocurilor, în foaia **0.3** am verificat documentele suport puse la dispoziție de către reprezentanții societății auditate.

Am verificat documentele menționate mai sus din punct de vedere al cantităților ieșite și a respectării metodei legale prevăzute în procedura contabilă.

În timpul verificărilor efectuate, am identificat faptul că o parte din bonurile de consum aferente eșantionului selectat de noi au fost generate din programul contabil și nu sunt semnate de către persoanele responsabile. Acest lucru îl vom aduce la cunoștința societății prin scrisoarea către conducere.

Nu am identificat alte neconformități, diferențe sau discrepanțe semnificative între documentele verificate și evidențele contabile ale societății în ceea ce privește evaluarea stocurilor la ieșirea din gestiune.

Concluzie:

Paragraf pentru scrisoarea către conducere:

În timpul testelor efectuate am identificat că o parte din bonurile de consum aferente eșantioanelor selectate de noi și care ne-au fost puse la dispoziție de reprezentanții societății au fost generate din programul contabil și nu prezintă semnăturile persoanelor responsabile.

Alte concluzii:

În afară de aspectele ce au fost prezentate mai sus, nu am întâlnit alte neconformități în urma verificărilor efectuate. Prin urmare, apreciem că rulajele cheltuielilor aferente descărcării din gestiune a stocurilor sunt evidențiate corect în contabilitatea societății auditate.

Testul 0.4 - Reduceri comerciale primite

Client: Exemplu SA	Întocmit:	Inițiale	Data
Perioada auditată: 01.01.2013 - 31.12.2013	Revizuit:	XX	21.01.2014
		YY	22.01.2014

Obiectiv:

Să ne asigurăm asupra **acurateții, valorii și prezentării corecte în situațiile financiare** a reducerilor comerciale acordate de furnizori - cont 609 (reduceri comerciale acordate ulterior facturării).

Activitate efectuată:

Având în vedere cerințele din obiectivul acestui test de audit, am procedat la analiza balanței de verificare și la interviuarea personalului unității cu privire la reducerile comerciale primite ulterior facturării.

Rezultat:

Din examinarea balanței de verificare și a registrului jurnal cumulat pe întreg anul 2013, am constatat faptul că rulajul contului 609 este nematerial în cursul anului 2013.

În cursul verificărilor efectuate de noi asupra documentației care a stat la baza recunoașterii cheltuielilor (procedura O.2), nu am identificat sume care să aibă natură de a fi înregistrate cu ajutorul contului 609. De asemenea, sumele înregistrate cu "-" din registrul jurnal din conturile de cheltuieli nu sunt semnificative și fac referire la stornări.

Concluzie:

Luând în considerare aceste constatări și având în vedere faptul că nu am identificat alte sume care ar trebui înregistrate în acest cont, considerăm că acest test nu este aplicabil.

Testul 0.5 - Verificarea contului 6583

Client: Exemplu SA	Întocmit:	Inițiale	Data
Perioada auditată: 01.01.2013 - 31.12.2013	Revizuit:	XX	21.01.2014
		YY	22.01.2014

Obiectiv:

Să ne asigurăm asupra **acurateții și valorii** sumelor înregistrate în contul 6583 cu privire la ieșirile de active.

Activitate efectuată:

Pentru a ne asigura asupra realității sumelor prezentate în contul 6583, am verificat lista ieșirilor mijloacelor fixe din cursul anului auditat. De asemenea, am urmărit și balanța de verificare și am constatat faptul că rulajul contului 6583 este în valoare de 100.000 lei.

Rezultat:

Ieșirile de mijloace fixe înregistrate în cursul anului au constat în scoaterea din gestiune a unor utilaje complet amortizate. Am selectat cea mai mare tranzacție din acest cont și am primit documentul justificativ, pe care l-am centralizat mai jos:

NC	Data	Document	Cont	Cont	Explicație	Sumă contabilitate
432572	31.12.2013	PV CASARE	6583	658	PV CASARE MAȘINI DE CUSUT ZETA	60.644

Ca urmare a verificării procesului verbal de casare a mașinii de cusut, am constatat faptul că acesta nu este aprobat de către un membru din conducere. De asemenea, pentru casări nu se întocmește o decizie. Vom avea în vedere relatarea acestor aspecte către conducere.

În cursul anului 2013 nu au mai avut loc ieșiri semnificative care să afecteze înregistrările din contul 6583.

Menționăm că ieșirile de imobilizări din cursul anului au fost analizate în detaliu și în cadrul secțiunii de imobilizări corporale.

Concluzie:

Paragraf pentru scrisoarea către conducere:

În urma verificării documentației la ieșirea din gestiune a imobilizărilor, am constatat faptul că nu sunt îndeplinite procedurile legale privind casarea. Spre exemplu, în cazul procesului verbal de scoatere din funcțiune a mașinii de bobinat Zeta, din data de 31.12.2013, acesta nu este aprobat de un membru din conducere. De asemenea, majoritatea proceselor verbale nu conțin număr și nu se întocmește o decizie de aprobare a casării.

Alte concluzii:

Pe baza discuțiilor purtate cu reprezentanții societății și pe baza documentației primite, ne-am asigurat asupra acurateții și valorii rulajului contului 6583 de la finalul anului 2013.

Testul 0.6 - Cheltuieli financiare

Client: Exemplu SA	Întocmit: XX	Inițiale	Data
Perioada auditată: 01.01.2013 - 31.12.2013	Revizuit: YY		21.01.2014
			22.01.2014

Obiectiv:

Să ne asigurăm asupra evaluării și prezentării corecte a conturilor de cheltuieli financiare prezentate în situațiile financiare.

Activitate efectuată:

Am stabilit conturile de cheltuieli financiare pe baza balanței de verificare. Am reconciliat rulajele prezentate la finalul anului din balanța de verificare cu cele din registrul jurnal, cumulat pe întreg anul auditat (în procedura 0.1).

Am efectuat o verificare de conformitate a conturilor cu care cheltuielile financiare au intrat în corespondență.

Rezultat:

În cele ce urmează, am centralizat conturile cu rulajele din cursul anului 2013 și am solicitat explicații de la conducerea societății.

Am analizat conturile cu care cheltuielile financiare au intrat în corespondență și am notat câteva explicații referitoare la acestea.

Toate sumele în lei, dacă nu se specifică altfel:

Cont	Denumire	Rulaj 2013	Explicații
665	CHELTUIELI DIN DIFERENȚE DE CURS VALUTAR	11.300.000	Reevaluările lunare ale soldurilor în valută, nu au fost identificate neconformități.
666	CHELTUIELI PRIVIND DOBÂNZILE	400.000	Costuri cu dobânzile aferente împrumuturilor contractate de către societate.

Pe baza registrului jurnal nu am constatat conturi neobișnuite în corespondența cu conturile care prezintă cheltuielile financiare. Contul 665 a fost utilizat în reevaluarea lunară a soldurilor de datorii, creanțe și disponibilități în valută. Aceste valori au fost verificate în cadrul secțiunilor: *Debitori*, *Solduri bancare și numerarul disponibil* și *Creditori* și nu au fost identificate neconformități.

Concluzie:

Nu avem observații cu privire la rulajele conturilor de cheltuieli financiare.



Bibliografie

- Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, *Manual de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*, tradus și republicat de Camera Auditorilor Financieri din România, București, 2012
- Institutul Contabililor Autorizați din Scoția în parteneriat cu Camera Auditorilor Financieri din România, *Ghid pentru un Audit de Calitate*, Editura Print Group SRL, București, 2012
- Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în parteneriat cu Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, *Standarde Internaționale de Raportare Financiară*, Ediția a III-a, Editura CECCAR, București, 2007
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial nr. 766 bis, București, 2009
- Legea nr. 82/1991 – Legea contabilității, Republicată în Monitorul Oficial al României, nr. 629 din 26 august 2002.

Reforma auditului statutar în linie dreaptă!

Cum vor fi implementate noile reglementări europene?



Comisia Europeană (CE) a publicat în septembrie 2014 acest set de „Întrebări și răspunsuri”¹ pentru a facilita implementarea noului cadru general de reglementare a auditului statutar în Uniunea Europeană și pentru a contribui la aplicarea consecventă a noului cadru general de către statele membre UE.

Sunt abordate întrebări practice ridicate de profesie, sectorul de activitate, investitori, cadre universitare și alte părți interesate de implementarea noului cadru legislativ, reprezentat de **Directiva cu privire la auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate** și de **Regulamentul privind cerințele specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public**, care abrogă decizia Comisiei 909/2005/CE.

Materialul cuprinde întrebări cu privire la intrarea în vigoare și aplicarea noilor reglementări, structura onorariilor pentru servicii, altele decât cele de audit și interzicerea serviciilor care nu sunt de audit.

1. Intrare în vigoare/ aplicare

Care va fi primul an financiar relevant, odată ce se va aplica cadrul general de reglementare în UE?

Noile cerințe se vor aplica pentru primul an financiar care începe după data aplicării noului cadru general de reglementare în UE. De exemplu, dacă noul cadru general

va fi aplicabil de la 17 iunie 2016 și anul fiscal al unei entități de interes public (EIP) se încheie la 30 iunie 2016, primul raport de audit care va fi generat conform noului cadru de reglementare ar acoperi anul fiscal care se încheie la 30 iunie 2017.

Cum vor interacționa Directiva și Regulamentul?

Noul cadru legal are la bază două instrumente legislative: o Directivă

care completează Directiva existentă privind Auditul Statutar și un nou Regulament privind cerințele specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public.

Regulamentul intră în vigoare cu începere de la 17 iunie 2014, dar va fi aplicabil doar la 2 ani de la intrarea în vigoare.

Între timp, statele membre dispun, de asemenea, de doi ani pentru transpunerea Directivei. În unele

¹ http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_en.htm

cazuri, prevederi cu privire la aceleași domenii se regăsesc atât în Directivă, cât și în Regulament – raportarea auditului, independență, adoptarea standardelor internaționale de audit, supravegherea auditului etc.

Directiva le permite statelor membre să desemneze drept entități de interes public (EIP) alte entități care au o anumită relevanță publică, dată fiind natura activităților lor, dimensiunea sau numărul de angajați. Poate un stat membru să decidă să aplice doar unele dintre cerințele Regulamentului pentru acele entități, desemnate drept EIP-uri conform legislației naționale?

Nu. Dacă un stat membru desemnează o anumită categorie de entități drept EIP-uri, prin legislația sa

națională, atunci toate cerințele cu privire la auditul statutar al EIP-urilor cuprinse în noul Regulament se aplică și acelei categorii de entități.

2. Etapele viitoare

Noul cadru legal de reglementare din UE cuprinde un număr de opțiuni lăsate la latitudinea statelor membre. Va centraliza Comisia aceste informații, pentru a furniza o imagine de ansamblu asupra acestor opțiuni?

Noul cadru legal de reglementare din UE le solicită statelor membre să notifice Comisia când fac uz de oricare dintre opțiunile prevăzute de Directivă și Regulament. Comisia va compila și va face publice informațiile privind modul în care statele membre au implementat noul cadru legal.

Se preconizează vreo revizuire?

Noul cadru legal de reglementare nu prevede o revizuire a aplicării Directivei și Regulamentului.

Cu toate acestea, Comisia va monitoriza îndeaproape implementarea noului cadru legislativ și se va asigura că noile texte de lege sunt puse în aplicare eficient și consecvent.

Mai mult, noul cadru de reglementare din UE prevede înaintarea unui raport de către Comisie, referitor la aplicarea Regulamentului, către Parlamentul European și către Consiliu, în cel mult cinci ani de la încheierea perioadei tranzitorii.

Comisiei i se solicită, de asemenea, să efectueze o revizuire a funcționării și eficacității sistemului de cooperare dintre autoritățile competente, din perspectiva cadrului Comitetului Organismelor Europene



Noul cadru legal de reglementare din UE le solicită statelor membre să notifice Comisia când fac uz de oricare dintre opțiunile prevăzute de Directivă și Regulament. Comisia va compila și va face publice informațiile privind modul în care statele membre au implementat noul cadru legal

de Supraveghere a Auditorilor (COESA), la cinci ani de la intrarea în vigoare a acestui Regulament.

3. Structura onorariilor aferente altor servicii decât auditul

Cum se calculează plafonul de 70%?

Regulamentul stabilește că atunci când un auditor statutar sau o firmă de audit a furnizat servicii de non-audit unei EIP auditate, pentru o perioadă de trei sau mai multe exerciții financiare consecutive, totalul onorariilor permise pentru aceste servicii în al patrulea an trebuie să se limiteze la o valoare maximă de 70% din media onorariilor plătite în ultimele trei exerciții financiare consecutive pentru auditul statutar al entității auditate și, după caz, al societății sale mamă sau întreprinderilor sale controlate și al situațiilor financiare consolidate ale unui grup de întreprinderi.

Calcularea acestui plafon are la bază onorariile generate de serviciile de non-audit pe durata celor trei ani consecutivi anteriori, cu condiția ca entitatea auditată să fi fost, de asemenea, o entitate de interes public în acei trei ani. Pentru ca această prevedere să fie aplicabilă, atât serviciile de audit, cât și serviciile de non-audit trebuie să fi fost furnizate de același auditor statutar/firmă de audit unei EIP date, timp de cel puțin trei ani consecutivi. Dacă auditorul statutar/firma de audit a încetat să furnizeze servicii de audit pe parcursul oricăruia din cei trei ani, prevederea nu se aplică, la fel atunci când acele servicii nu mai sunt furnizate către „entitatea auditată”.

Dacă auditorul statutar/firma de audit întrerupe cel puțin un an furnizarea de servicii de non-audit,

nici în acest caz prevederea în cauză nu se aplică, deoarece acele servicii trebuie să fie furnizate timp de cel puțin trei ani consecutivi, pentru a se încadra în domeniul de aplicare al Articolului.

Autoritatea competentă este îndreptățită să abordeze fiecare situație considerată a reprezenta o fraudă sau omitere, între entitatea auditată și auditorul statutar/firma de audit, care împiedică, în mod nelegitim, aplicarea respectivei prevederi (de ex. serviciile sunt de facto furnizate într-un an, dar onorariile sunt, în mod formal, alocate anului următor).

La ce nivel ar trebui calculate onorariile?

Toate calculele aferente plafonului trebuie efectuate la nivel de grup – de ex. ele trebuie să ia în considerare nu doar entitatea auditată, ci, după caz, și societatea sa mamă, întreprinderile controlate și situațiile financiare consolidate ale aceluși grup de întreprinderi. Așadar, spre exemplu, dacă onorariile de audit din anul 1 sunt de 200 €, onorariile de audit din anul 2 sunt de 220 € și onorariile de audit din anul 3 sunt de 140 €, atunci media având la bază cei trei ani ar fi 180 €. 70% din această sumă reprezintă 126 €, ceea ce înseamnă că în al patrulea an, auditorul statutar/firma de audit nu ar putea să factureze mai mult de 126 € pentru serviciile de non-audit.

Entitatea auditată a devenit o EIP abia anul trecut. Ar trebui să se aplice plafonul?

Nu. Regulamentul se aplică doar EIP-urilor și auditurilor EIP-urilor. Așadar, calculul onorariilor aferente plafonului ar trebui efectuat doar dacă și când entitatea auditată este o EIP.

Onorariile percepute de către filiale sunt luate în considerare în contextul calculului plafonului?

Da. Articolul 4 se referă la furnizarea de servicii de non-audit, de către auditorul statutar sau firma de audit, către entitatea auditată, societatea sa mamă sau întreprinderile sale controlate.

Este irelevantă locația geografică a acestor entități sau faptul că ele fac parte dintr-un grup. Orice onorariu generat în cadrul grupului trebuie luat în calcul, tocmai pentru că aceasta este singura modalitate prin care se poate asigura independența auditorului statutar sau a firmei de audit față de entitatea auditată și grupul din care aceasta face parte.

Plafonul se aplică la nivel de rețea?

Nu, plafonul însuși se aplică doar unui auditor statutar specific/ unei firme de audit specifice. Onorariile generate prin serviciile furnizate de membrii unei rețele nu sunt relevante în scopul calculării plafonului.

Există o nouă definiție a termenului de “rețea” de firme de audit?

Nu, noile reglementări nu modifică definiția din Directiva 43/2006/CE. Prin urmare, o rețea este definită drept o structură mai mare care are drept scop cooperarea și de care aparține un auditor legal sau o firmă de audit și care are drept scop, în mod evident, distribuția profiturilor sau a costurilor sau are în comun acționariatul, controlul sau gestionarea, politici și proceduri de control al calității, o strategie de afaceri, folosirea unei mărci sau a unei părți însemnate a resurselor profesionale.

4. Interzicerea serviciilor de non-audit

Se prevede o perioadă de întrerupere a furnizării serviciilor de non-audit?

Regulamentul prevede o perioadă de întrerupere a furnizării serviciilor de non-audit, adică firma de audit nu poate furniza servicii de audit statutar clientului său dacă a furnizat anumite servicii de non-audit cu un an înainte de perioada dintre începerea perioadei auditate și emiterea raportului de audit. Totuși, aceasta se aplică doar în ceea ce privește un singur serviciu - conceperea și implementarea procedurilor de control intern sau de gestionare a riscurilor pentru întocmirea și/sau verificarea informațiilor financiare sau a sistemelor informatice destinate informațiilor financiare.

Așadar, dacă o firmă de audit a furnizat acest serviciu unei EIP, trebuie să se abțină de la furnizarea de servicii de audit statutar acelei EIP pentru anul următor.

Care este înțelesul expresiei *“participarea la gestiunea sau procesul decizional”* folosită în Articolul 5 din Regulament?

Serviciile care implică *“participarea la gestiunea sau procesul decizional al entității auditate”* includ gestionarea capitalului de lucru, furnizarea de informații financiare, optimizarea procesului de afaceri, gestionarea numerarului, a prețurilor de transfer, crearea unui lanț de distribuție eficient și alte servicii similare.

Este permisă furnizarea de servicii de evaluare prealabilă clienților de audit?

Regulamentul permite furnizarea de servicii de asigurare în legătură cu situațiile financiare, precum emiterea de scrisori de confort în legătură cu prospectele emise de entitatea auditată. Urmărind același raționament, evaluarea prealabilă reprezintă unul dintre serviciile de non-audit permise și poate fi furnizat clienților de audit. Totuși, onorariile percepute pentru acest tip de servicii, precum și în urma altor servicii de non-audit permise, intră în pragul de 70%.

Ce înseamnă termenul de *“planificare fiscală agresivă”*?

Recomandarea Comisiei privind planificarea fiscală agresivă din 6 decembrie 2013 furnizează mai multe îndrumări cu privire la modul în care ar trebui interpretat acest termen.

Cum trebuie definiți termenii de *“societate mamă”* și *“întreprindere controlată”*?

Termenul *“societate mamă”* este definit la punctul (9) Articolul 2 din Directiva Contabilă 2013/34/UE² drept o întreprindere care controlează una sau mai multe filiale.

Termenul de *“întreprindere controlată”* este definit la punctul (f) Articolul 2(1) al Directivei privind Transparența 2004/109/CE³ drept orice întreprindere (i) în care o persoană fizică sau juridică deține majoritatea drepturilor de vot; sau (ii) în care o persoană fizică sau juridică are dreptul de a numi sau de a revoca majoritatea membrilor organului de administrație, de conducere sau de supraveghere, fiind,

în același timp, deținătoare de acțiuni sau asociată a întreprinderii în cauză; sau (iii) în care o persoană fizică sau juridică este deținător de acțiuni sau asociat și controlează singură, în temeiul unui acord încheiat cu alți deținători de acțiuni sau asociați ai întreprinderii în cauză, majoritatea drepturilor de vot ale deținătorilor de acțiuni sau asociați; sau (iv) asupra căreia o persoană fizică sau juridică are puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă sau un control.

Regulamentul conține unele opțiuni disponibile pentru statele membre. Cum se aplică noile reglementări grupurilor de companii în care o entitate de interes public are filiale care nu sunt EIP-uri în alte state membre? Dat fiind că statele membre pot interzice și alte servicii decât cele enumerate în Regulament și că interdicțiile din Articolul 5 se aplică unei EIP, societății sale mamă sau întreprinderilor sale controlate din UE, ce interdicții ale statelor membre sunt aplicabile filialelor care sunt EIP-uri – interdicțiile din țara de origine a entității de interes public sau a filialelor?

Pentru a determina dacă auditorul statutar poate furniza un anumit serviciu unei sucursale a unei entități de interes public, se aplică legea din statul membru unde este localizată sucursala. De exemplu, dacă o entitate de interes public este localizată într-un stat membru și are filiale care nu sunt entități de interes public în alte state membre unde sunt interzise mai multe servicii de

2 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>

3 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32004L0109&qid=1414250870203&from=EN>

non-audit, auditorul nu poate furniza către filialele care nu sunt EIP-uri acele servicii suplimentare care sunt interzise prin legislația națională a acelor state membre.

Este permisă furnizarea de servicii de non-audit filialelor entităților de interes public din UE, localizate în afara Uniunii Europene?

În principiu, Regulamentul interzice furnizarea unor servicii de non-audit doar în cadrul Uniunii Europene. Astfel, Articolul 5(5) din Regulament prevede că în cazul entităților constituite în țări terțe, care sunt controlate de către entitatea de interes public auditată, auditorului statutar sau membrilor rețelei sale nu li se interzice să furnizeze serviciile de non-audit din lista serviciilor de non-audit interzise în UE. Cu toate acestea, noile reglementări prevăd o analiză de la caz la caz pentru evitarea unui conflict de interese și asigurarea independenței firmei, care ar putea fi compromisă. În cazuri contrare, auditorul sau membrii rețelei sale trebuie să ia măsuri menite să contracareze riscurile.

Există anumite servicii a căror furnizare este considerată a afecta independența auditorilor și care nu

pot fi contracarate prin niciun fel de măsuri de protecție – precum participarea în procesul decizional al entității auditate și furnizarea de servicii precum evidența contabilă și întocmirea registrelor contabile și a situațiilor financiare și conceperea și implementarea procedurilor de control intern sau de gestionare a riscurilor pentru întocmirea și/sau verificarea informațiilor financiare sau a sistemelor informatice destinate informațiilor financiare.

5. Rotația firmelor de audit

Cum trebuie calculată durata misiunii de audit?

Durata misiunii de audit urmează a fi calculată cu începere de la primul exercițiu financiar acoperit de scrisoarea de misiune a auditului prin care a fost numit auditorul pentru prima dată, pentru a desfășura auditurile statutare ale entității de interes public.

Dacă o companie devine o EIP și are același auditor înainte și după schimbarea statutului său în EIP, perioada prestată ca auditor înainte să devină o EIP se ia în calcul conform limitelor relevante?

Cerința de rotație a firmei de audit se aplică doar EIP-urilor, iar calculul duratei începe de la momentul în care companie devine o EIP. Astfel, dacă o companie a avut același auditor pentru un număr de ani înainte de a fi cotate, atunci durata misiunii de audit ar trebui calculată cu începere de la data coterii.

Este perioada stabilită pentru rotația obligatorie a firmei de audit compatibilă cu rotația partenerului intern de audit, care are loc în prezent în UE, la fiecare șapte ani?

Compatibilitatea dintre rotația internă și cea externă este asigurată, deoarece perioada de rotație a partenerului intern de audit este mai scurtă decât perioada de rotație a firmei de audit. Mai mult, statele membre pot stabili perioade mai scurte ale rotației externe.

Poate un stat membru, care face apel la opțiunea de prelungire a duratei maxime a misiunii de audit în cazul unei proceduri publice de atribuire, să stabilească o perioadă mai scurtă de 20 de ani?

Statele membre pot opta pentru o durată maximă a misiunii de audit



mai scurtă de 20 de ani pentru proceduri publice de atribuire sau 24 de ani în cazul unui audit comun, Regulamentul precizând că acestea sunt “durate maxime”.

În plus, statelor membre li se permite să impună condiții suplimentare mai stricte pentru desfășurarea procedurii publice de atribuire. Ele pot solicita proceduri multiple de atribuire, de exemplu la fiecare 5 ani (10+5+5). Totuși, pentru a beneficia de o prelungire de 10 ani, atribuirea publică ar trebui să aibă loc înainte de expirarea perioadei inițiale de 10 ani.

Există o obligație de atribuire publică a auditului comun, după expirarea perioadei de 10 ani?

Regulamentul le oferă statelor membre posibilitatea de a prelungi durata maximă a misiunii de audit până la 24 de ani, când, după expirarea perioadei de 10 ani, entitatea de interes public a contractat mai mult de un auditor statutar. Nu există, totuși, nicio obligație de a organiza o procedură de atribuire publică, conform cerințelor din Regulament, pentru a beneficia de prelungire. Așadar, dacă o entitate de interes public dorește să își păstreze auditorul pentru o perioadă

suplimentară de 14 ani, după expirarea perioadei inițiale de 10 ani, acest lucru ar fi permisibil, cu condiția ca un al doilea auditor sau firmă de audit să fie numit/ă de către entitate.

Dacă o EIP organizează o procedură de atribuire publică care intră în vigoare după expirarea perioadei inițiale de 10 ani, își poate păstra, în mod automat, auditorul pentru încă 10 ani?

Posibilitatea de prelungire a duratei de 10 ani depinde de utilizarea uneia dintre cele două opțiuni prevăzute de Regulament (o prelungire cu încă 10 ani în cazul organizării unei proceduri de atribuire publică și de 14 ani în cazul unui audit comun). Dacă un stat membru nu a optat pentru niciuna dintre opțiuni, atunci EIP-urile vor trebui să își rotească firma de audit la expirarea perioadei de 10 ani, indiferent dacă se va organiza o licitație publică sau va avea loc un audit comun.

Dar dacă un client de audit are filiale care activează în diferite jurisdicții (UE și non-UE) care trebuie să aplice reglementări diferite privind rotația auditorului?

Regulamentul nu are efecte extraterritoriale – el se aplică EIP-urilor care își desfășoară activitatea doar pe teritoriul UE. Prin urmare, dacă o EIP constituită în UE are o filială constituită într-o țară terță, nu există nicio obligație legală pentru acea EIP de a își roti auditorii din acea țară terță, cu excepția cazului în care legislația din acea țară prevede acest lucru. În orice caz, am putea anticipa acest efect de propagare, ca EIP-urile constituite în UE să își supună rotației și auditorii din țări terțe, din motive practice și de rentabilitate.

Care este tratamentul sucursalelor și al filialelor din Europa ale entităților care sunt de interes public, dar nu sunt constituite în UE?

Cu privire la tratamentul filialelor EIP-urilor din afara UE și al măsurii în care acestea fac obiectul cerințelor din Regulament, totul depinde de măsura în care filiala corespunde definiției unei entități de interes public din Regulament, indiferent de țara în care își are sediul societatea mamă.

Totuși, în ceea ce privește filialele EIP-uri din afara UE care nu au personalitate juridică, acestea nu intră în domeniul de aplicare al Regulamentului.



Regulamentul prevede ca atunci când organizează o procedură de atribuire publică, entitatea de interes public nu trebuie să împiedice participarea la procedura de selecție a firmelor de audit sub pragul de 15%? Această măsură implică intenția de a limita libertatea și alegerile unei EIP în ceea ce privește firmele de audit invitate?

Scopul acestei cerințe nu este de a limita libertatea unei entități de interes public de a invita firme de audit la procedura de atribuire, ci dimpotrivă – de a nu restricționa alegerea auditorilor și de a deschide piața firmelor de audit de dimensiuni medii.

6. Raportul de audit

Ce instrument guvernează raportul de audit?

Directiva furnizează un set de cerințe referitoare la toate auditurile statutare, în timp ce Regulamentul furnizează anumite cerințe specifice de raportare a auditorului, în cazul EIP-urilor. Cerințele legate de raportul de audit, stabilite în Directivă, urmează a fi transpuse în cadrele juridice generale de pe plan național. Aceste cerințe vor fi completate de cele stabilite prin Regulament, în cazul unui audit al unei EIP.

Faptul că cerințele pot fi regăsite atât în Directivă, cât și în Regulament nu vor genera unele dificultăți practice?

Nu. Nu este loc de inconsecvențe, deoarece statele membre sunt împiedicate să impună cerințe ce ar veni în contradicție cu Regulamentul. Pentru fiecare entitate auditată, auditorul statutar sau

firma de audit va emite doar un singur raport de audit, care va trebui să respecte cerințele prevăzute de Directivă și, în cazul unei EIP, și pe cele prevăzute de Regulament.

Există un model sau format standard pentru noul raport de audit?

Nu. Nici Directiva, nici Regulamentul nu impun un limbaj standardizat al raportului de audit. Ține de statele membre să definească, după caz, modul în care va fi prezentat conținutul raportului de audit.

7. Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri)

Ce acoperă termenul de ISA-uri? ISQC1 intră în definiția lor? Dar Codul Etic IESBA?

“Standardele Internaționale de Audit” cuprind Standardele Internaționale de Audit (ISA), Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC 1) și alte standarde aferente, emise de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) prin intermediul Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), în măsura în care acestea sunt relevante pentru auditul statutar. ISQC1 intră în definiția „standardelor internaționale de audit”, în timp ce Codul Etic IESBA nu.

În plus, adoptarea ISA-urilor nerelevante, cum sunt de exemplu standardele aplicabile auditurilor din sectorul public, nu este preconizată. ISA-urile relevante pentru adoptarea în UE sunt cele care tratează misiunile de audit statutar ale situațiilor financiare ale entităților private, așa cum sunt acestea prevăzute de *acquis-ul* Uniunii Europene. Cu toate acestea, unele părți ale acestor

ISA-uri relevante pot aborda sau pot face trimitere la domenii din afara domeniului de aplicare al auditurilor statutare, precum misiunile de audit din sectorul public sau auditurile contractuale.

Cum ar trebui adoptate ISA-urile la nivelul UE?

Directiva modificată conferă competențe Comisiei Europene în ceea ce privește adoptarea Standardelor Internaționale de Audit (ISA) la nivelul UE, prin acte delegate, cu scopul de a pune bazele unui mediu concurențial echitabil pentru întreaga piață internă din UE și evitarea oricărei posibile fragmentări.

Posibilitatea adoptării acestor standarde pentru auditul EIP-urilor este, de asemenea, abordată de Regulament, ca măsură de protecție ce conferă o bază juridică solidă și evită inconsecvențele. Atât timp cât Comisia nu a adoptat Standardele Internaționale de Audit ce tratează acest subiect specific, rămân aplicabile standardele, procedurile sau cerințele naționale în vigoare în statele membre.

Orice posibilă decizie viitoare a Comisiei Europene pe această temă va depinde de concluziile evaluării ISA-urilor în ceea ce privește criteriile stabilite de co-legiuitori.

Așa cum prevede Directiva, ISA-urile pot fi adoptate doar dacă:

- ➔ sunt elaborate respectând procedurile, supravegherea publică și transparența;
- ➔ sunt general acceptate la nivel internațional;
- ➔ contribuie la un nivel ridicat de credibilitate și calitate a situațiilor financiare anuale și consolidate;
- ➔ servesc interesului public general al Uniunii; și

- ➔ nu modifică sau completează niciuna dintre cerințele Directivei sau Regulamentului, cu excepția celor menționate în mod specific în textul acestora.

Statele membre pot impune cerințe suplimentare celor din ISA-uri, dacă acestea sunt adoptate la nivelul UE?

În plus față de standardele internaționale de audit adoptate de Comisia Europeană, statele membre pot impune „adăugiri” doar dacă acestea au la bază cerințe legale naționale specifice sau în măsura în care sunt necesare în vederea creșterii credibilității sau calității situațiilor financiare. Ele le vor comunica Comisiei anterior adoptării.

Dar în ceea ce privește utilizarea ISA-urilor în legătură cu auditul statutar al micilor întreprinderi?

Dacă un stat membru solicită auditul statutar al micilor întreprinderi, acesta poate prevedea ca aplicarea standardelor de audit să se facă proporțional cu dimensiunea și complexitatea activităților acestor întreprinderi.

8. Comitetul de audit

Toate companiile trebuie să înființeze un comitet de audit?

Noile reglementări prevăd cerințe optimizate cu privire la comitetele de audit. În principiu, fiecare entitate de interes public ar trebui să aibă un comitet de audit. Totuși, se pot acorda derogări de la crearea unui comitet de audit entităților auditate care sunt, de exemplu:

- ➔ Întreprinderi mici sau medii în care funcțiile comitetului de audit sunt efectuate de un orga-

nism administrativ sau de supraveghere;

- ➔ EIP-urile care dispun de un organism cu funcții echivalente cu cele ale unui comitet de audit, în conformitate cu prevederile legale din statul membru unde este instituită entitatea;
- ➔ EIP-urile care sunt organisme de plasare colectivă în valori mobiliare (OPCVM) sau fonduri de investiții alternative.

Această scutire are în vedere faptul că, atunci când aceste fonduri funcționează numai în scopul administrării în comun a activelor, angajarea unui comitet de audit nu este adecvată.

Care sunt cerințele impuse membrilor unui comitet de audit?

În calitate de comitete de audit sau de organisme cu funcții echivalente în cadrul entității de interes public auditate, acestea joacă un rol decisiv în asigurarea calității auditului statutar, independența și competențele lor tehnică fiind reîntărită:

- ➔ Comitetul de audit este alcătuit din membri neexecutiv ai organismului administrativ și/sau din membri ai organismului de supraveghere al entității auditate și/sau din membri desemnați de adunarea generală a acționarilor entității auditate sau, pentru entitățile care nu au acționari, de un organism echivalent;
- ➔ Majoritatea membrilor săi sunt independenți (nu „cel puțin unul este independent”, așa cum prevede Directiva actuală privind auditul statutar, din 2006). Cu toate acestea, dacă toți membrii comitetului de audit sunt membri ai organismului administrativ sau de supraveghere, statele membre pot oferi o scutire de la această cerință;

- ➔ Cel puțin unul dintre membrii comitetului de audit are competențe în domeniul contabilității și/sau auditului;
- ➔ Comitetul de audit în ansamblu are competențe în domeniul în care își desfășoară activitatea entitatea auditată.

Care este noul rol al comitetului de audit?

Pentru a garanta calitatea auditului, funcțiile atribuite comitetului de audit au fost extinse. Deci de exemplu, dacă auditorul statutar sau firma de audit devine prea dependentă de un singur client, comitetul de audit va putea decide, dacă există motive întemeiate în acest scop, dacă auditorul statutar sau firma de audit pot continua să desfășoare misiunea de audit statutar. Pe lângă faptul că rolul jucat de comitetul de audit în guvernarea corporativă este mai important decât în trecut, statele membre trebuie să se asigure că autoritățile competente monitorizează rezultatele comitetelor de audit.

Printre altele, comitetul de audit:

- ➔ informează organismul administrativ sau de supraveghere al entității auditate cu privire la rezultatele auditului statutar și explică în ce mod a contribuit auditul statutar la integritatea raportării financiare;
- ➔ monitorizează procesul de raportare financiară și transmite recomandări sau propuneri pentru a asigura integritatea acestuia;
- ➔ monitorizează eficacitatea controlului intern de calitate și a sistemelor de gestionare a riscului și, după caz, a auditului intern, în ceea ce privește raportarea financiară a entității auditate, fără a încălca independența acesteia;

Pe lângă faptul că rolul jucat de comitetul de audit în guvernanta corporativă este mai important decât în trecut, statele membre trebuie să se asigure că autoritățile competente monitorizează rezultatele comitetelor de audit



- ➔ monitorizează auditul statutar al situațiilor financiare anuale și consolidate, în special performanța acestuia, ținând cont de constatările și concluziile autorității competente;
- ➔ evaluează și monitorizează independența auditorului statutar, în special oportunitatea prestării unor servicii care nu sunt de audit către entitatea auditată, în urma analizei amenințărilor la adresa independenței și a măsurilor de protecție care pot fi aplicate pentru a contracara sau elimina acele amenințări; și
- ➔ răspunde de procedura de selecție a auditorului statutar sau a firmei de audit și recomandă organismului administrativ sau de supraveghere al entității auditate numirea auditorilor statutari sau a firmelor de audit.

În final, pentru a îi permite comitetului de audit să își ducă la îndepli-

nire sarcinile, comunicarea dintre auditorul statutar sau firma de audit a fost întărită. În plus față de dialogul periodic care ar trebui să aibă loc pe parcursul unei misiuni de audit statutar, este important ca auditorul statutar sau firma de audit să îi înainteze comitetului de audit un raport suplimentar și mai detaliat cu privire la rezultatele auditului statutar. Acest raport suplimentar ar trebui înaintat comitetului de audit înainte de raportul de audit.

Concluzii

Prin acest material Comisia Europeană își propune, pe cât posibil, să ofere îndrumări preliminare și să vină în sprijinul părților interesate de implementarea/ transpunerea noului cadru legislativ privind auditul statutar din Uniunea Europeană.

Însă, procesul de implementare al noului cadru general de reglementare din Uniunea Europeană implică o

cooperare strânsă între Comisia Europeană, autoritățile naționale de reglementare și organismele de supraveghere. O serie de aspecte rămân a fi clarificate la nivelul statelor membre, pe măsură ce acestea avansează în măsurile lor de transpunere națională a noii legislații.

Acest set de „Întrebări și răspunsuri” este considerat, așadar, o lucrare în curs. Pentru orice informații suplimentare, adresa de e-mail de contact este: Markt-F4@ec.europa.eu.

Declinarea responsabilității:
Acele „Întrebări și răspunsuri” nu constituie un document legal. Ele reprezintă opinia neoficială a Direcției Generale pentru Piața Internă și Servicii. Răspunsurile furnizate nu obligă Comisia Europeană, la nivel de instituție.

Traducere și adaptare
Adriana Spiridon

Managementul nu percepe întotdeauna valoarea auditului intern. Ce este de făcut?



Într-un mediu de afaceri din ce în ce mai riscant și mai complex, funcția de audit intern poate îmbunătăți semnificativ performanța companiilor. Însă rezultatele unui sondaj, efectuat de PricewaterhouseCoopers(PwC) în rândul a 1900 de directori și manageri de audit intern, membri ai conducerii executive și ai consiliilor de administrație ale

companiilor din 37 de țări din întreaga lume (**Internal Audit State of the Profession**), arată că mai mult de jumătate dintre cei din conducerea executivă (55%) consideră că auditul intern nu aduce o valoare semnificativă în organizație, în timp ce aproape 30 % din membrii consiliului de administrație consideră că aduce o contribuție moderată.

Această discrepanță de percepție asupra utilității auditului intern este generată de diferențele de opinie existente între părțile interesate și directorii de audit intern cu privire la ceea ce se așteaptă de la auditul intern, precum și de îmbunătățirea limitată a performanței departamentului de audit intern în ultimii ani, ceea ce continuă să afecteze posibilitatea acestuia de a-și dezvolta capacități adecvate și de a livra rezultate la nivelul așteptărilor tuturor părților interesate din cadrul companiei.



Alina Sima,

Manager, Risk Assurance,
PwC România

O provocare – depășirea nivelului de nemulțumire al top managementului

Sondajul arată că multe departamente de audit intern răspund la o mare varietate de cereri ale părților interesate, mai degrabă decât să ia măsuri adecvate pentru dezvoltarea funcției de audit intern. Auditul intern trebuie să fie aliniat la așteptările părților interesate cu scopul de a construi în mod strategic capacitățile potrivite și de a crește performanța și valoarea adăugată.

Depășirea nivelului de nemulțumire al top managementului va fi o pro-



vocare, dar odată cu această provocare apar și oportunitățile. Participanții la studiu cred că, având resurse adecvate, există oportunități pentru auditul intern de a-și crește valoarea adăugată.

Riscurile de afaceri percepute de către top managementul companiilor sunt în creștere. Conform studiului *PwC Risk in Review 2014*, 75% dintre executivi au raportat riscuri crescute pentru afacerea lor. Funcțiile de audit intern care livrează cea mai mare valoare adăugată s-au adaptat la mediul de risc actual, precum și la riscurile emergente. Aceste departamente de audit intern se pregătesc pentru a răspunde noilor cerințe și riscurilor semnificative cu care se confruntă organizațiile.

Studiul PwC sugerează că cerințele privind funcția de audit intern trebuie aliniate cu cele opt atribute

fundamentale ale auditului intern – aliniere în afaceri, concentrare pe riscuri, calitate și inovație, eficiența și eficacitatea serviciilor, managementul aptitudinilor, managementul părților interesate, tehnologie și eficiența costurilor. Cu privire la aceste atribute, părțile interesate au raportat nivele reduse de performanță în a aduce numărul adecvat de persoane înzestrate cu aptitudini în organizație, în a gestiona tehnologia și în a furniza servicii eficiente din punct de vedere al costului.

În medie, doar 49% din top management și 64% din membrii consiliului de administrație consideră că auditul intern are o performanță adecvată în ceea ce privește livrarea atributelor fundamentale și așteptările asociate acestora. Chiar și directorii de audit intern sunt critici cu privire la performanța funcțiilor lor, doar 65% consideră că funcția

lor este exercitată corespunzător. Alinierea în jurul așteptărilor și a riscurilor critice este un pas important pentru funcțiile de audit intern în vederea îmbunătățirii relevanței și valorii acestora pentru afaceri.

Cum pot fi eficientizate funcțiile de audit intern

Prin alinierea așteptărilor și având abilitățile și capacitățile adecvate, funcțiile de audit intern pot adăuga o valoare semnificativă organizațiilor lor, fie ca un furnizor de asigurare (de exemplu, furnizarea de asigurare obiectivă și executarea unui plan de audit tradițional) sau ca un consilier de încredere (de exemplu, furnizarea de servicii cu valoare adăugată și consultanță strategică pentru afaceri, adițional planului de audit). Studiul PwC a arătat că mai adesea consilierii de încredere (*trusted business advisors*) sunt văzuți ca o valoare adăugată semnificativă – 67% dintre părțile interesate au raportat că aceștia aduc o valoare semnificativă, comparativ cu 33% furnizorii de asigurare. Consilierii de încredere, de asemenea, abordează la un nivel superior cele opt atribute fundamentale ale auditului intern.

Consilierii de încredere sunt concentrați pe comunicarea valorii pe care o aduc organizației prin recomandările pe care le fac și implicarea lor în aspecte emergente, mai degrabă decât prin măsuri de valoare clasice, cum ar fi finalizarea cu succes a planului de audit. Cu toate acestea, rezultatele sondajului PwC arată că rolul de furnizor de asigurare este unul important și oferă valoare adăugată, atunci când este aliniat cu așteptările organizaționale.

Fără alinierea așteptărilor organizaționale, investiție în competențele și abilitatea de a livra la nivelul așteptărilor și un plan de comunicare

bine conceput, capacitatea auditului intern de a oferi performanță și o valoare adăugată reală și măsurabilă este limitată. Pentru eficientizarea funcției de audit intern, directorii de audit intern pot avea în vedere definirea unei opinii privind așteptările părților interesate de la funcția de audit intern și modul de a îndeplini aceste așteptări, în special prin identificarea competențelor necesare versus capacitățile actuale. Este necesară dezvoltarea unui plan de comunicare pentru a obține alinierea la așteptările propuse. Directorii de audit intern ar trebui în mod regulat să evalueze funcția de audit intern pentru a o ține aliniată la așteptările părților interesate.

De asemenea, membrii consiliului de administrație, pe lângă furnizarea de informații privind așteptările consiliului de administrație de la auditul intern, ar trebui să ofere suport top managementului cu privire la ceea ce se așteaptă de la funcția de audit intern în ceea ce privește realizarea planurilor strategice pe termen scurt și lung de audit intern și aprobarea planurilor. Membrii consiliului de administrație ar trebui să încurajeze directorii de audit să aibă comunicări regulate și mai frecvente cu membrii consiliului de administrație. Planurile de comunicare cu auditul intern ar trebui să includă cum și când ar prefera consiliul să comunice progresul actual versus planul de audit intern.

Câteva recomandări pentru manageri

În privința managerilor executivi, este recomandat ca aceștia să susțină dezvoltarea funcției de audit intern prin comunicarea în mod clar a așteptărilor și susținerea implicării auditului intern în ariile non-tradiționale. Managementul executiv ar trebui să înțeleagă faptul că abilită-



țile auditului intern au evoluat, iar, în cazul în care este aliniat, auditul intern este capabil să producă valoare adăugată semnificativă. În plus, managementul ar trebui să sprijine eforturile auditului intern de a dezvolta indicatori de performanță și să solicite mai mult decât rapoartele tipice de audit intern privind statusul.

Concluzii

În concluzie, dacă o funcție de audit intern asigură mai multă valoare

adăugată, părțile interesate pot cere mai mult dacă funcția are capacitățile și resursele necesare pentru a adresa cerințe mai complexe.

Nu este ușor să ajungi la acest nivel, dar funcțiile de audit intern pot începe să se miște în această direcție prin modelarea funcției de audit în jurul unui set aliniat de așteptări ale părților interesate, prin dezvoltarea de capacități pentru a răspunde acestor așteptări și pentru a furniza o valoare mai mare organizației.

Bibliografie

- Studiu PwC: *Internal Audit State of the Profession 2014*, <http://www.pwc.com/us/en/risk-assurance-services/publications/pwc-2014-state-of-profession.jhtml>
- Studiu PwC: *Risk in Review 2014* <http://www.pwc.com/us/en/risk-assurance-services/risk-in-review.jhtml>



Monica Ștefan,
FCCA, Audit Partner



Alexandra Mutulescu,
ACCA, Senior Audit Manager

Soter & Partners

IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” – Principii și concepte

IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” specifică **modul** și **momentul** în care o entitate ce întocmește situații financiare conform Standardelor Internaționale de Raportare Financiară va proceda la recunoașterea veniturilor, în același timp impunând entității să furnizeze utilizatorilor situațiilor financiare informații mai relevante și mai detaliate în legătură cu veniturile recunoscute.

Obiectivul standardului este acela de a stabili principiile pe care o entitate urmează să le aplice în raportarea de informații relevante utilizatorilor situațiilor financiare în legătură cu **natura**, **suma**, **perioada** la care se referă, precum și **gradul de incertitudine** privind veniturile și fluxurile de numerar aferente unui contract cu un client.

Principii generale

IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” se aplică **tuturor contractelor cu clienții, cu excepția** celor ce intră în sfera de aplicabilitate a IAS 17 „Leasing”, instrumentelor financiare și/sau a altor drepturi contractuale din sfera de aplicabilitate a IFRS 9 „Instrumente financiare”, IFRS 10 „Situații financiare

consolidate”, IFRS 11 „Contracte de asociere”, IAS 27 „Situații financiare separate” și IAS 28 „Investiții în asociați”, contracte de asigurare ce fac obiectul IFRS 4 „Contracte de asigurare”, precum și a schimburilor nemonetare între entități din aceeași linie de business în scopul facilitării vânzării către clienți existenți sau potențiali.

Ca atare, atragem atenția că, de la data intrării în vigoare, IFRS 15 **va înlocui** următoarele standarde și interpretări:

- ➔ IAS 11 „Contracte de construcții”
- ➔ IAS 18 „Venituri”
- ➔ IFRIC 13 „Programe de loializare a clienților”

- ➔ IFRIC 15 „Contracte pentru construcția de proprietăți imobiliare”
- ➔ IFRIC 18 „Transferul de active de la clienți”
- ➔ SIC-31 „Venituri – Tranzacții de tip barter ce implică servicii de publicitate”

În acest scop, Standardul introduce un **model principal unic, în cinci pași**, ce urmează a fi aplicat tuturor contractelor încheiate cu clienții.

Acest model va fi prezentat în mod detaliat, în continuarea articolului.

Un alt aspect important pe care îl aduce ca noutate standardul se referă la situația în care un contract cu un client poate face **parțial obiectul IFRS 15 și parțial obiectul unui alt standard**. În această situație se va proceda în felul următor:

- ➔ dacă alte standarde specifică modul în care trebuie să se separe și /sau să se măsoare inițial una sau mai multe părți ale contractului, atunci aceste cerințe de separare și măsurare se vor aplica mai întâi. Prețul tranzacției va fi redus ulterior cu sumele ce sunt măsurate conform cerințelor altor standarde;
- ➔ dacă nici un alt standard existent nu oferă indicații privind modul de separare și/sau măsurare inițială a uneia sau mai multor părți ale contractului, atunci se va aplica în totalitate IFRS 15.

De menționat că **IFRS 15** a fost publicat în mai 2014 și va intra în vigoare pentru exercițiile financiare care încep la sau după 1 ianuarie 2017, dar aplicarea este permisă și anterior acestei date.

Modelul cadru în cinci pași

Principiul de bază al IFRS 15 prevede faptul că o entitate va recunoaște venituri pentru a ilustra transferul de bunuri sau servicii promise clienților pentru o sumă care să reflecte **contravaloarea pe care entitatea are dreptul să o primească** în schimbul respectivelor bunuri și servicii. Standardul prezintă acest principiu în cadrul unui model în cinci pași:

1. **Identificarea contractului/contractelor cu un client**
2. **Identificarea obligațiilor entității prevăzute de contract**
3. **Determinarea prețului tranzacției**
4. **Alocarea prețului tranzacției pentru fiecare obligație prevăzută de contract**
5. **Recunoașterea veniturilor în momentul în care sau pe măsură ce entitatea își îndeplinește respectivele obligații.**

Aplicarea modelului mai sus prezentat va depinde de detaliile și circumstanțele prezente în respectivul contract și va necesita **exercitarea raționamentului profesional** al contabilului.

PASUL 1: Identificarea contractului cu clientul

Un contract cu un client va intra în sfera de aplicabilitate a IFRS 15 dacă toate condițiile de mai jos sunt îndeplinite, **în mod cumulativ**:

- ➔ contractul **a fost aprobat** de către părți;
- ➔ **drepturile** fiecărei părți în relație cu bunurile sau serviciile ce **urmează a fi transferate** pot fi identificate;

- ➔ **termenii de plată** pentru bunurile sau serviciile respective **pot fi identificați**;
- ➔ contractul **are substanță comercială**; și
- ➔ este **probabil să fie încasată** contravaloarea pe care entitatea are dreptul să o primească în schimbul respectivelor bunuri și servicii.

Dacă un contract cu un client nu îndeplinește inițial criteriile de mai sus, **entitatea va trebui să re-considere contractul pe măsura derulării**, pentru a determina dacă ulterior se îndeplinesc criteriile necesare.

Atenție ! - Standardul furnizează și îndrumări detaliate privind înregistrarea în contabilitate a modificărilor contractuale aprobate prin acte adiționale.

În cazul în care, de pildă, actul adițional nu modifică semnificativ condițiile contractuale inițiale, atunci modificarea va afecta contabilizarea contractului curent. În fapt, contabilizarea prospectivă sau retrospectivă a modificării va depinde de posibilitatea de a separa bunurile sau serviciile livrate după intervenirea modificării de cele livrate înainte.

În situația în care sunt îndeplinite anumite condiții diferite de cele inițiale sau chiar suplimentare, modificarea survenită la un contract va fi contabilizată **ca un contract separat cu clientul respectiv**.

PASUL 2: Identificarea obligațiilor entității prevăzute de contract

La începutul contractului, entitatea **trebuie să analizeze bunurile sau serviciile promise clientului** și să identifice ca obligație contractuală:

- ➔ un bun sau serviciu (sau un pachet de bunuri și servicii) **distinct**; sau
- ➔ un grup de bunuri sau servicii distincte, care sunt în mod semnificativ similare și care au același **mod de transfer** către client.

Un bun sau serviciu este considerat **distinct** dacă sunt îndeplinite simultan următoarele două criterii:

- ➔ clientul poate beneficia de bunul sau serviciul respectiv individual sau împreună cu resurse deja existente; și
- ➔ promisiunea entității de a transfera bunul sau serviciul respectiv este identificabilă separat de restul obligațiilor contractuale.

De exemplu, cazul livrării unor echipamente care pot fi utilizate individual de către client, fără a mai necesita o altă livrare de bunuri sau servicii complementară de la furnizor.

Un grup de bunuri sau servicii distincte **au același mod de transfer** către client dacă sunt îndeplinite simultan următoarele două criterii:

- ➔ fiecare bun sau serviciu distinct pe care entitatea promite să îl transfere către client reprezintă o obligație contractuală ce urmează a fi îndeplinită în timp; și
- ➔ se va utiliza o singură metodă de măsurare a gradului de realizare a obligației contractuale a entității pentru fiecare bun și serviciu din grup.

De exemplu, cazul prestării unor lucrări de proiectare, implementare și instalare care sunt livrate în mod gradual, în etape, măsurate în funcție de gradul tehnic de realizare a proiectului.

Atenție ! - Factorii ce trebuie luați în considerare pentru a determina dacă promisiunea entității de a transfera bunul sau serviciul respectiv este identificabilă separat includ, dar nu se limitează la, următoarele:

- ➔ entitatea nu furnizează un serviciu semnificativ de integrare a bunului sau serviciului cu celelalte bunuri sau servicii promise prin contract (*de exemplu, cumpărarea unor echipamente de ventilație vândute împreună cu serviciul de instalare și montare a sistemului de ventilație*);
- ➔ bunul sau serviciul nu modifică sau personalizează în mod semnificativ un alt bun sau serviciu promis prin contract (*de exemplu, dacă se cumpără un soft, serviciile de personalizare aferente nu trebuie văzute separat*);
- ➔ bunul sau serviciul nu este în mod semnificativ inter-relaționat sau dependent de alte bunuri sau servicii promise prin contract (*de exemplu, elemente care constituie un ansamblu și care nu pot funcționa separat*).

PASUL 3: Determinarea prețului tranzacției

Prețul tranzacției este suma pe care entitatea se așteaptă să o primească în schimbul transferului bunurilor sau serviciilor către client. La determinarea acestei sume, entitatea va lua în considerare **istoricul** relațiilor cu clienții. Lipsa unui istoric în relația cu clienții impune o abordare prudentială, bazată pe raționamentul profesional al contabilului.

În situația în care un contract conține elemente cu **contravaloare variabilă**, entitatea va estima suma contravalorii variabile la care va avea dreptul în baza contractului. O contravaloare variabilă poate **rezulta în cazul discounturilor, reducerilor, despăgubirilor, bonusurilor de performanță, penalităților sau altor elemente similare**.

O contravaloare variabilă este, de asemenea, prezentă în situația în care dreptul entității de a o încasa depinde de un eveniment ulterior, cum ar fi, de exemplu, un criteriu ulterior de performanță a unui activ.

IFRS 15 tratează incertitudinea legată de contravaloarea variabilă prin **limitarea sumei care poate fi recunoscută în legătură cu aceasta**. Mai exact, contravaloarea variabilă va fi inclusă în prețul tranzacției dacă și în măsura în care este **foarte probabil** ca includerea acesteia să nu aibă ca rezultat o reversare semnificativă de venit în viitor, când incertitudinea se va fi rezolvat.

Cu toate acestea, o abordare diferită și mai restrictivă este aplicată în cazul vânzărilor sau a veniturilor din licențe sau proprietate intelectuală. Aceste venituri sunt recunoscute **doar în momentul vânzării sau utilizării drepturilor respective**.

PASUL 4: Alocarea prețului tranzacției pentru fiecare obligație prevăzută de contract

În situația în care un contract prevede îndeplinirea unor **obligații multiple**, entitatea va alocă prețul contractului pe fiecare dintre aceste obligații, în funcție de prețul lor individual relativ. Dacă un preț individual nu poate fi identificat în mod direct, entitatea va trebui să procedeze la estimarea acestuia.



IFRS 15 recomandă diferite metode pentru aceasta, incluzând:

- ➔ metoda estimării valorii de piață, ajustate în funcție de circumstanțele specifice;
- ➔ metoda costului estimativ plus o marjă;
- ➔ metoda reziduală, respectiv stabilirea mai întâi a valorii obligațiilor identificabile și apoi determinarea valorii celei rămase prin diferență

Orice **discount global** comparat cu agregatul prețurilor individuale va fi alocat proporțional între obligații. În anumite circumstanțe, poate fi indicată alocarea discountului doar unora dintre obligațiile contractuale.

În situația în care contravaloarea contractului este încasată **în avans sau în rate**, entitatea va trebui să ia în considerare dacă contractul include un aranjament financiar semnificativ și, dacă este așa, să țină cont

de **puterea de cumpărare** a banilor în timp.

Aceasta nu se aplică în situația în care intervalul între transferul bunurilor și serviciilor către client și plată este estimat a fi mai mic de douăsprezece luni.

PASUL 5:
Recunoașterea veniturilor în momentul în care sau pe măsură ce entitatea își îndeplinește obligațiile contractuale

Venitul este recunoscut în momentul în care controlul este transferat, fie în timp, fie la un moment dat.

Controlul unui activ este definit ca posibilitatea de a decide utilizarea și de a obține în mod substanțial toate beneficiile aferente activului.

Aceasta include și posibilitatea de a împiedica utilizarea activului și obținerea beneficiilor aferente acestuia de către alți terți. Beneficiile aferente activului reprezintă **fluxu-**

rile de numerar potențiale ce pot fi obținute direct sau indirect. Acestea includ, dar nu se limitează la următoarele:

- ➔ utilizarea activului în scopul producerii de bunuri sau prestării de servicii;
- ➔ utilizarea activului în scopul creșterii valorii altor active;
- ➔ utilizarea activului în scopul stingerii unor datorii sau diminuării unor cheltuieli;
- ➔ vânzarea sau schimbul activului;
- ➔ utilizarea activului în scopul garantării unui împrumut; și
- ➔ deținerea activului, de exemplu, în scopul închirierii.

Entitatea va recunoaște **venituri treptat în timp, gradual**, în cazul în care următoarele criterii sunt îndeplinite:

- ➔ clientul primește și consumă în mod simultan toate beneficiile

furnizate de entitate pe măsură ce aceasta își îndeplinește obligațiile (*de exemplu, în cazul unui contract de tip abonament lunar de servicii*);

- ➔ prestația entității creează sau îmbunătățește un activ controlat de către client pe măsură ce acest activ este creat (*de exemplu, implementarea în etape a unui soft; finalizarea în etape a unui proiect de construcții*); sau
- ➔ prestația entității nu creează un activ cu utilizare alternativă pentru entitate, iar aceasta are dreptul la plata contravalorii prestației efectuate până la momentul respectiv (*de exemplu, în cazul în care entitatea construiește un activ exclusiv pentru un client livrarea efectivă se va face la final, dar clientul plătește etapizat valoarea contractului*).

În cazul în care entitatea **își îndeplinește obligațiile punctual**, venitul va fi recunoscut în momentul în care controlul este transferat către client. Factorii ce pot indica momentul transferului de control includ, dar nu se limitează la, următoarele:

- ➔ entitatea are un drept prezent de a încasa contravaloarea activului;
- ➔ clientul are dreptul legal de proprietate asupra activului;
- ➔ entitatea a transferat proprietatea fizică a activului;
- ➔ clientul a preluat riscurile și beneficiile semnificative aferente proprietății activului; sau
- ➔ clientul a acceptat activul.

Costurile contractuale

Costurile efectuate pentru a îndeplini obligațiile aferente unui contract pot fi recunoscute ca activ

doar dacă următoarele criterii sunt în mod cumulativ îndeplinite:

- ➔ costurile se referă în mod direct la un contract (sau la un anumit contract anticipat);
- ➔ costurile generează sau îmbunătățesc resurse ale entității ce vor fi utilizate în îndeplinirea obligațiilor contractuale în viitor; și
- ➔ aceste costuri se așteaptă a fi recuperate.

Acestea includ costuri precum: salarii directe, materiale directe și procentul alocat de cheltuieli indirecte legate de contract.

Activul recunoscut în relație cu costurile de obținere a unui contract sau de îndeplinire a obligațiilor contractuale **se va amortiza** pe o bază sistematică, în concordanță cu graficul de transfer către client a bunurilor sau serviciilor la care se referă acest activ.

Atenție ! – IFRS 15 face referire și la costurile de obținere a unui contract, care se vor înregistra în cheltuielă în condițiile în care perioada de „amortizare” aferentă lor este de douăsprezece luni sau mai mică.

Ele trebuie recunoscute ca activ numai în situația în care perioada de „amortizare” aferentă lor este mai mare de douăsprezece luni și entitatea se așteaptă să le recupereze. În plus, acestea sunt limitate la acele costuri direct atribuibile obținerii contractului, altfel spus cele pe care entitatea nu le-ar fi efectuat dacă acel contract nu ar fi fost obținut (*de exemplu, comisioane plătite intermediarilor, taxe notariale etc.*).

Informații de prezentat în notele explicative

Obiectivul de prezentare al IFRS 15 este acela ca o entitate să prezinte

informații suficiente, relevante și adecvate pentru a le permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă **natura, suma, perioada** la care se referă, precum și **gradul de incertitudine** a veniturilor și fluxurilor de numerar generate de contractele încheiate cu clienții. În acest scop, o entitate ar trebui să prezinte informații atât din punct de vedere **calitativ**, cât și **cantitativ** în legătură cu următoarele aspecte:

- ➔ contractele cu clienții;
- ➔ **raționamentele semnificative sau modificări** ale acestora referitoare la modul în care indicațiile prezentului standard au fost aplicate acestor contracte; și
- ➔ orice **active** recunoscute din costul obținerii unui astfel de contract.

Concluzie

IFRS 15 aduce modificări semnificative față de standardele înlocuite, în sensul schimbării conceptuale a modului de recunoaștere a veniturilor și, deși oferă îndrumări mai detaliate privind contabilizarea acestora, este de reținut faptul că aplicarea va presupune **un grad mai mare de utilizare a estimărilor și a raționamentului profesional al contabilului**.

În opinia noastră, **condiționarea** recunoașterii veniturilor de gradul de certitudine al realizării fluxurilor de numerar aferente acestora aduce **un plus de valoare** din perspectiva utilizatorilor situațiilor financiare, în special **investitorilor**, în condițiile economice curente.

Bibliografie

ACCA, *Accounting and Business International* Nr.10/2014,
www.iasplus.com

Considerații privind raportarea fiscală a entităților economice



Conf. univ. dr. Sorin-Constantin Deaconu,
Departamentul de Științe
Economice și Gestiunea
Afacerilor, Facultatea de
Științe Economice,
Universitatea „1 Decembrie
1918” Alba Iulia

Informările fiscale din partea entităților economice se fac periodic, deși sunt multiple cazuri când declarațiile se depun cu întârziere. De multe ori nici situațiile financiare nu sunt depuse la termenul stabilit de autoritatea fiscală. În cazurile nedepunerii declarațiilor fiscale ideea este ca inspectorii fiscali să fie exigenți și să nu aplice doar simple avertismente entităților, pentru a spori disciplina contabilă.

În general, entitățile reclamă absența unui cadru legislativ stabil, din care cauză nu pot să facă estimări, să întocmească bugete realiste pe termen mediu și lung.

Un aspect constructiv considerăm că îl reprezintă posibilitatea de depunere a declarațiilor fiscale în mod electronic. Totuși, în acest caz poate să intervină următoarea situație: recipisa obținută în urma transmiterii declarației să conțină mesajul „fără erori de validare”, dar acea declarație poate să fie verificată doar de către autoritatea fiscală.

Casele de pensii și casele de sănătate pot să nu vizualizeze declarația, din anumite considerente (existența unui concediu medical cu codul 03 *Accident de muncă* care conține calcul eronat, existența unui concediu

medical fără avizul medicului expert etc.).

Efectele posibile?

- ➔ tensiuni sociale între angajat și angajator
- ➔ profesionistul contabil își pune fireasca întrebare: cum o recipisă care prezintă mesajul „fără erori de validare” generează o lipsă de vizualizare a declarației de către Casa de sănătate sau de către Casa de pensii?
- ➔ depunerea unor declarații rectificative, ce vor atrage majorări de întârziere pentru contribuabil de cele mai multe ori.

Rezolvarea acestor inadvertențe considerăm a fi deosebit de importantă.

În activitatea practică există și multe tentații pentru entități, în sensul de a se sustrage de la plata anumitor taxe și impozite sau chiar a solicita rambursări de taxă pe valoare adăugată pe baza unor facturi fictive.

Pornind de la aceste considerente, dorim să prezentăm o serie de corelații între declarațiile fiscale și să lansăm unele propuneri pentru simplificarea procesului de informare către autoritățile statului.

Corelații privind declarațiile fiscale

Termenul de corelație se referă la relație, dependență reciprocă. În general, corelațiile între declarații depind de mai mulți factori:

- ➔ elementele cu care entitatea figurează în vectorul fiscal (aplică sau nu sistemul TVA la încasare, plătitor de TVA lunar sau trimestrial etc.)
- ➔ modul de operare a facturilor și a bonurilor fiscale în contabilitate
- ➔ înregistrarea în altă perioadă fiscală a facturilor de cumpărare, respectiv de vânzare (din cauza sosirii cu întârziere a unor facturi de cumpărare de la furnizori, spre exemplu).

În continuare, prezentăm un exemplu mai complex privind corelațiile între declarațiile fiscale pentru o entitate ce depune și declarația Intrastat (atât fluxul de introducere, cât și fluxul de expediere).

Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri (390 VIES)

Declarația 390 (Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri - 390 VIES) trebuie să conțină toate facturile care au fost emise sau primite pentru operațiunile intracomunitare a căror exigibilitate intervine în luna în care se depune declarația. Precizăm că nedeclararea tuturor facturilor în formularul 390, în intervalul legal, poate atrage sanc-

țiuni de natură pecuniară pentru contribuabil.

Subliniem faptul că în această declarație trebuie prezentate atât vânzările și cumpărările intracomunitare de bunuri fizice, dar și comerțul invizibil (servicii prestate), facturile de avans intracomunitare, stornările de avansuri¹ etc.

Concret, în cadrul acestei declarații se va prezenta:

- ➔ tipul operațiunii
- ➔ țara parteneră din Uniunea Europeană
- ➔ codul operatorului intracomunitar (respectiv codul valid de TVA ce poate fi verificat cu ajutorul aplicației VIES)
- ➔ denumirea operatorului intracomunitar
- ➔ baza impozabilă².

Corelațiile între formularul 390 și celelalte declarații le prezentăm cifric în continuare:

L din 390 (livrări intracomunitare de bunuri) = Rd. 1 decont
TVA = flux expediere Intrastat
= 757.395 lei

A din 390 (achiziții intracomunitare de bunuri) = Rd. 5/5.1
decont TVA = Rd. 18/18.1
decont TVA = flux introducere
Intrastat = 50.782 lei

P din 390 (prestări intracomunitare de servicii) = Rd. 3 decont
TVA = 13.967 lei

S din D390 (achiziții intracomunitare de servicii) = Rd. 7/7.1
decont TVA = Rd. 20/20.1 decont TVA (penalizări între entități în cazul de față) = 1.083 lei

Redăm în **Tabelul 1** un extras din formularul 390 „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare”.

Declarația Intrastat

Intrastat este denumirea sistemului de colectare a datelor statistice pri-

Tabel 1 - Extras din declarația 390

Nr. crt.	Tip*	Țara	Cod operator intracomunitar	Denumire/Nume, Prenume operator intracomunitar	Baza impozabilă
1	A	Germania	356421225	K AF	22.957
2	A	Italia	13263124684	JIL	12.174
3	A	Austria	U11564351	AFI GES.M.B.H	15.651
4	A	Austria	11564351	AFI GES.M.B.H	1.083
5	L	Austria	11564351	AFI GES.M.B.H	702.251
6	P	Austria	11564351	AFI GES.M.B.H	13.967
7	L	Germania	342156725	MIR	55.144

* L – livrare intracomunitară, T – livrare în cadrul unei operațiuni triunghiulare, A – achiziție intracomunitară, P – prestare intracomunitară de servicii, S – achiziție intracomunitară de servicii.

1 În multe țări din Uniunea Europeană nu există obiceiul de a se întocmi facturi de avans, ci pur și simplu se realizează plăți anticipate direct în extrasul de cont, urmând ca ulterior furnizorul să emită factura finală, iar compensarea creanței și a datoriei se efectuează fără un document justificativ. Propunem ca toate operațiunile intracomunitare de avansuri să aibă la bază facturi, iar acestea să fie anulate în cadrul facturilor finale.

2 Privitor la baza impozabilă din declarația 390 precizăm că aceasta nu coincide întotdeauna cu cea prezentată în declarația Intrastat. Diferențele rezultă din avansuri, stornări de avansuri care nu se declară în Intrastat.

vind **comerțul cu bunuri**³ între țările din Uniunea Europeană⁴.

Declarațiile Intrastat⁵ se întocmesc de către entități dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- ➔ valoarea achizițiilor intracomunitare și a livrărilor intracomunitare de bunuri depășește anumite praguri valorice⁶
- ➔ entitățile sunt înregistrate în scopuri de taxă pe valoare adăugată
- ➔ entitățile realizează operațiuni intracomunitare de bunuri cu alte state membre ale Uniunii Europene.

În **Schema 1** sunt prezentate pragurile valorice actuale, valabile pentru anul 2015.

Aceste praguri valorice pot fi depășite în cursul unui an calendaristic și din luna în care au fost atinse va trebui transmisă declarația respectivă.

În legătură cu declarația Intrastat și declarația 390 avansăm propunerea ca acestea să fie contopite într-un singur formular, intitulat „Livrări și achiziții intracomunitare”, care ar putea avea formatul⁷ prezentat în **Tabelul 2**.

Denumirea operatorului economic considerăm că ar fi o informație

redundantă în această declarație, din moment ce se menționează codul fiscal pentru entitatea parteneră și ar fi inutilă, mai ales că fiecare cumpărător poate atribui o denumire diferită furnizorului decât cea din certificatul de înmatriculare.

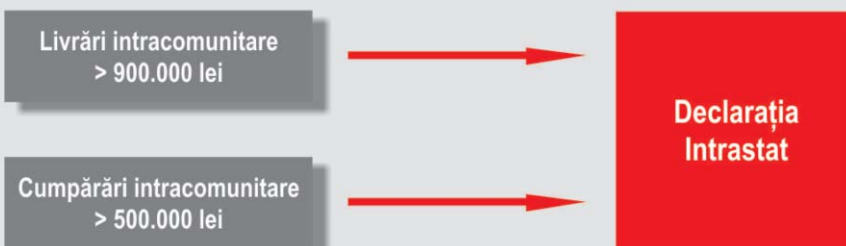
Din această contopire ar rezulta următoarele avantaje:

- ➔ termenul de depunere ar fi 25 a fiecărei luni pentru luna expirată (în prezent, declarația Intrastat se depune până la data de 15 a fiecărei luni pentru luna expirată, iar formularul 390 până la data de 25)
- ➔ auditorii vor putea urmări mai facil corelațiile când efectuează verificări asupra formularelor depuse la autoritățile statului de către entități
- ➔ ușurință pentru persoana care întocmește respectiva declarație, deoarece reduce semnificativ volumul de muncă
- ➔ informații mai clare și ușor de înțeles de către autorități
- ➔ mai puține documente de listat de către entități
- ➔ timp mai redus pentru completarea declarației
- ➔ atât Institutul Național de Statistică, cât și autoritatea fiscală au acces la absolut toate informațiile cu privire la relațiile unei entități cu ceilalți operatori din Uniunea Europeană.

În ceea ce privește „celebrul” cod din declarația Intrastat propunem:

- ➔ codul de marfă din Nomenclatorul Combinat să fie obligatoriu de menționat în dreptul fie-

Schema 1 - Pragurile valorice pentru depunerea declarației Intrastat



Tabel 2 - Livrări și achiziții intracomunitare

Nr. crt.	Tip*	Țara	Cod operator intracomunitar	Codul din Nomenclatorul Combinat	Masa netă (Kg)	Baza impozabilă
1	A	Germania	356421225	32089099	300	22.957
2	A	Italia	13263124684	83024200	90	12.174
3	A	Austria	U11564351	32041900	75	15.651
4	A	Austria	11564351			1.083
5	L	Austria	11564351	32089091	10.000	702.251
6	P	Austria	11564351			13.967
7	L	Germania	342156725	32089099	600	55.144

3 Numai și numai comerțul cu bunuri se reflectă în această declarație. Nu se menționează: serviciile (cum ar fi transportul bunurilor, pentru care trebuie să existe CMR), penalitățile facturate între entități, facturile de avans.

4 http://www.intrastat.ro/di_cri.php, ianuarie 2015.

5 Există două componente: flux de expediere și flux de introducere.

6 Pragurile valorice sunt publicate de către autorități și pot fi modificate de la an la an.

7 Facem această propunere deoarece ambele declarații au un rol informativ și nu fiscal.

cărui produs pe factura întocmită de furnizor, astfel încât și cumpărătorul să declare aceeași marfă cumpărată. La ora actuală există o „dezordine” în declarațiile Intrastat, deoarece furnizorul din Italia, spre exemplu, menționează un cod în fluxul de expediere, iar cumpărătorul înscrie un alt cod în fluxul de introducere. Din păcate, aceste neconcordanțe sunt frecvente la ora actuală.

- ➔ Nomenclatorul Combinat ar putea fi simplificat, în sensul de a nu se declara 8 cifre cum se întâmplă la ora actuală, ci să fie redus codul doar la două cifre. Cele 8 cifre nu se justifică și nu au relevanță pentru nici un „consumator” de informație statistică.

Decontul de taxă pe valoare adăugată

Extrasul din Decontul de taxă pe valoare adăugată arată ca în Tabelul 3.

În cele ce urmează prezentăm corelațiile din decont cu alte declarații fiscale:

R 9 decont = (L) Livrări de bunuri/prestări servicii din D 394 - Vânzările către persoane fizice care nu se menționează în D 394 - Vânzările către entități din străinătate de la care se colectează TVA: 138.979 lei

R 12 decont = R 25 decont = C din D 394 (taxare inversă din România): 332.270 lei

R 17 decont = Rulaj creditor al contului 4427 = 125.548 lei

R 22 decont = TVA dedus în momentul înregistrării facturii de cumpărare + Operațiuni exigibile (ce se transformă din 4428 în 4426 prin formula de tipul

$4426 = 4428) - \text{Regularizări, cumpărări din perioadele precedente} = 235.941 + 56.315 \text{ lei} - 1.934 \text{ lei} = 290.322 \text{ lei}$

R 26 decont = 15.394 lei

R 27 decont = Rulajul debitor 4426 - 464 lei (reprezintă TVA aferentă facturilor din lunile precedente sosite în perioada curentă) = $162.871 - 464 = 161.871 \text{ lei}$

R 27 decont - R 28 decont = TVA nedeductibil = Sume înscrise în creditul contului 4426 (parțial deductibil și integral nedeductibil) = $884 : 2 + 118 \text{ lei} = 560 \text{ lei}$

R 30 decont = Facturi sosite tardiv = 464 lei

R 32 decont = „Soldul” contului 4426 înainte de închidere = 161.775 lei

R 33 decont = Soldul contului 4424 = 36.227 lei

Soldul contului 4428 decont (B) = sold final debitor din balanța de verificare = 15.999 lei

Decontul de TVA este o declarație specială, deoarece:

- ➔ nu se poate depune declarație rectificativă pentru un decont deja depus la autoritatea fiscală. Din punct de vedere practic, entitatea poate face o corecție a unui decont eronat, în sensul de a depune la sediul fiscoi o cerere, împreună cu decontul corect la care se atașează balanța de verificare.
- ➔ există posibilitatea de a depune un decont de TVA cu opțiune de rambursare. Și în acest caz, pot exista mai multe posibilități: suma solicitată la rambursare poate fi mai mică sau mai mare decât 45.000 lei. În situația în care suma de rambursat este mai mică decât de 45.000 lei se

va realiza compensarea din oficiu a TVA de recuperat cu obligațiile fiscale ale contribuabilului din declarația 112. Astfel, avem următoarea situație:

TVA de recuperat de la bugetul de stat solicitat la rambursare: 36.227 lei

Obligații fiscale și sociale de plătit conform declarației 112: 85.457 lei

Suma de plătit în urma compensării către autoritățile statului: 49.230 lei

Pot exista și alte situații într-o perioadă fiscală, cum ar fi:

TVA de recuperat de la bugetul de stat solicitat la rambursare: 36.227 lei

Obligații fiscale și sociale de plătit conform declarației 112: 31.165 lei

Suma de compensat în următoarea perioadă fiscală: 5.062 lei

TVA de recuperat de la bugetul de stat solicitat la rambursare: 36.227 lei

Obligații fiscale și sociale de plătit conform declarației 112: 31.165 lei

Obligații fiscale de plătit conform formularului 100 (impozit pe profit): 12.435 lei

Suma de plătit în urma compensării către autoritățile statului: 7.373 lei

Concluzii

Entitățile din România au obligația să informeze autoritățile statului cu privire la impozitele și taxele de plătit prin intermediul anumitor formulare cu formate standard.

Tabel 3 - Extras din declarația 300

Nr. crt.	Denumire indicatori	Valoare	TVA
Comerț intracomunitar și în afara UE			
1	Livrări intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 143 alin.(2) lit.a) și d) din Codul fiscal	757.395	
3	Livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care locul livrării/locul prestării este în afara României (în UE sau în afara UE), precum și livrări intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 143 alin.(2) lit.b) și c) din Codul fiscal, din care:	13.967	
3.1	Prestări de servicii intracomunitare care nu beneficiază de scutire în statul membru în care taxa este datorată	13.967	
5	Achiziții intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), din care:	50.782	12.188
5.1	Achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), iar furnizorul este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru din care a avut loc livrarea intracomunitară	50.782	12.188
7	Achiziții de bunuri, altele decât cele de la rd. 5 și 6 și achiziții de servicii pentru care beneficiarul din România este obligat la plata TVA (taxare inversă) din care:	1.083	260
7.1	Achiziții de servicii intracomunitare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA (taxare inversă)	1.083	260
Livrări de bunuri/ prestări de servicii în interiorul țării și exporturi			
9	Livrări de bunuri și prestări de servicii taxabile cu cota 24%	138.979	33.355
12	Achiziții de bunuri și servicii supuse măsurilor de simplificare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA (taxare inversă)	332.270	79.745
17	Total taxă colectată	1.294.476	125.548
Achiziții intracomunitare de bunuri și alte achiziții de bunuri și servicii impozabile în România			
18	Achiziții intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), din care:	50.782	12.188
18.1	Achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), iar furnizorul este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru din care a avut loc livrarea	50.782	12.188
20	Achiziții de bunuri, altele decât cele de la rd. 18 și 19, și achiziții de servicii pentru care beneficiarul din România este obligat la plata TVA (taxare inversă), din care:	1.083	260
20.1	Achiziții de servicii intracomunitare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA (taxare inversă)	1.083	260
Achiziții de bunuri/ servicii în interiorul țării și importuri, achiziții intracomunitare, scutite sau neimpozabile			
22	Achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 24%, altele decât cele de la rd. 25	290.322	69.678
25	Achiziții de bunuri și servicii supuse măsurilor de simplificare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA (taxare inversă)	332.270	79.745
26	Achiziții de bunuri și servicii scutite de taxă sau neimpozabile	15.394	
27	Total taxă deductibilă	674.457	161.871
28	Sub-total taxă dedusă conform art. 145 și art. 145 ¹ sau art. 147 și art. 145 ¹		161.311
30	Regularizări taxă dedusă	1.934	464
32	Total taxă dedusă		161.775
33	Suma negativă a TVA în perioada de raportare		36.227

Completarea acestor formulare de către contribuabil reflectă comportamentul fiscal al acestuia. Implicit, la acest comportament fiscal participă profesionistul contabil și de aceea se impune a se acorda o atenție deosebită informărilor fiscale efectuate. Cu precădere, TVA este categoria de impozit unde se întâl-

nesc cele mai diverse spețe a căror rezolvare este interpretabilă.

De aceea, în concluzie, opinăm a se ține seama de câteva propuneri și considerații:

→ unirea celor două declarații (390 cu Intrastat) și prezentarea acestora într-un singur formular

intitulat „Livrări și achiziții intracomunitare”, prezentat în tabelul 2 din prezenta lucrare. Acest unic formular ar genera o serie de avantaje concretizate astfel: informații mult mai semnificative, volum de muncă mai redus, posibilitatea de a extrage rapid date statistice etc.



- ➔ în cadrul declarației 390 trebuie menționate absolut toate facturile de vânzare și de cumpărare din perioada fiscală respectivă. Orice depunere a unei declarații rectificative pentru 390 poate să atragă sancțiuni din partea autorității fiscale.
- ➔ formularul 300 reprezintă singura declarație pentru care nu se poate depune rectificativă. În situații excepționale, se poate efectua o corecție, dar numai cu acceptul organului fiscal și prin prezentarea unui set de documente care să justifice acea modificare (balanță de verificare, jurnale de vânzări, jurnale de cumpărări etc.).
- ➔ în majoritatea deconturilor de TVA depuse de către entități, rândul 27 este egal cu rândul 28. Diferența între cele două rânduri reprezintă TVA nedeductibilă din punct de vedere fiscal și reflectă raționamentul profesional cu privire la modul de oglindire în contabilitate al

documentelor de către profesionistul contabil. În momentul când se efectuează un audit la o entitate, recomandăm o verificare din partea auditorului a tuturor deconturilor de TVA dintr-un exercițiu financiar, în special rândurile 27 și 28. Egalitatea celor două rânduri reflectă faptul că profesionistul

contabil a dedus integral TVA din facturi și din bonurile fiscale. Din punct de vedere practic este imposibil ca o entitate să înregistreze numai cheltuieli aferente realizării veniturilor (este de notorietate majorarea artificială a consumului de combustibil prin procurarea unor bonuri fiscale și a unor facturi de la stațiile de distribuție a carburanților).

- ➔ o altă propunere se referă la menținerea formatului standard pentru o declarație pe tot parcursul exercițiului financiar și numai la sfârșitul acestuia să se efectueze revizuirii, îmbunătățiri pentru anul calendaristic următor.
- ➔ propunem ca și facturile de avans să fie înscrise în procedura taxării inverse (cum se aplică pentru chereștea spre exemplu), respectiv a măsurilor de simplificare. Astfel, ar fi mai facil pentru profesioniștii contabili, autoritățile fiscale, auditori urmărirea facturilor de avans, a stornărilor și s-ar elimina suspiciunile cu privire la evaziune.

Bibliografie

- Brezeanu, P., Șimon, I., Celea, S., (2005), *Fiscalitate europeană*, Editura Economică, București, 2005
- Deaconu, S. C., (2012), *Particularități ale contabilității entităților*, Editura C.H. Beck, București
- <http://dexonline.ro/definitie/declara%C8%9Bie>, accesat: ianuarie 2015
- http://www.intrastat.ro/di_cri.php, accesat: ianuarie 2015
- ***, OG 6/2011 pentru modificarea și completarea OG 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, Monitorul Oficial, Partea I, nr. 80 din 31 ianuarie 2011
- ***, Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 347 din 11 decembrie 2006
- ***, Legea nr. 455/2001 privind semnătura electronică, republicată în Monitorul Oficial nr. 316 din 30 aprilie 2014.

Important!

Actualizarea datelor personale



Pentru o mai bună legătură cu Camera Auditorilor Financiari din România sunteți rugați să transmiteți orice modificare privind schimbarea numelui, a adresei, a statutului de activ/ non-activ sau a statutului de angajat, asociat sau administrator al unei societăți de audit financiar.

În acest sens, Camera vă solicită să actualizați, până la data de 31.03.2015, informațiile cuprinse în Registrul public electronic, privind statutul de membru la data de 31.12.2014.

**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.**

Directorii executivi se bazează pe fler și sfaturi în loc de analiza de date când iau decizii strategice

Directorii executivi se bazează mai mult pe experiență și pe sfaturile primite decât pe analiza de date atunci când iau decizii esențiale pentru afacere, dar companiile care se bazează mai mult pe analiza de date raportează procese decizionale îmbunătățite, arată un raport realizat de Economist Intelligence Unit (EIU) împreună cu PricewaterhouseCoopers (PwC).

Companiile care se bazează în principal pe analiza datelor sunt de trei ori mai predispuse să raporteze îmbunătățiri semnificative în procesul decizional, însă doar unul din trei directori executivi susține că organizația sa se bazează pe analiza acestor date.

Mai multe decizii importante sunt luate mai degrabă speculativ decât în urma unor analize, iar deciziile strategice au un impact major asupra profitabilității viitoare; aproape o treime dintre directorii executivi evaluează impactul financiar al acelor decizii la peste un miliard de dolari. Mulți directori executivi sunt sceptici sau frustrați de maniera practică de utilizare a datelor și a analizei în procesul decizional, în special pe piețele emergente.

Sondajul EIU, derulat în mai 2014, se bazează pe răspunsurile a 1.135 de persoane cu funcții executive, dintre care 54% sunt cu grad de director sau membri ai consiliilor de conducere. Respondenții provin din Europa (29%), America de Nord (35%) și regiunea Asia-Pacific (24%). Restul provin din America Latină, Orientul Mijlociu și Africa. Sunt reprezentate 18 industrii, câte aproximativ 10% fiecare din sectorul bancar și al piețelor de capital, al tehnologiei, energiei și al utilităților și mineritului.

Majoritatea companiilor reprezentate au raportat anul trecut venituri de cel puțin un miliard de dolari.

Marea majoritate a directorilor executivi din întreaga lume – 94% – afirmă că managementul companiei lor este pregătit să ia decizii importante legate de direcția strategică a afacerii, dar doar o treime s-a bazat în primul rând pe date și analize atunci când a luat cea mai recentă decizie importantă. Intuiția și experiența executivilor și sfaturile sau

experiența altora din companie au stat la baza deciziilor luate de 58% dintre directorii executivi. Cu toate acestea, cei 43% dintre directorii executivi care au declarat că organizațiilor se bazează preponderent pe date au raportat și cele mai mari îmbunătățiri ale procesului decizional în ultimii doi ani. Toți executivii au susținut că prioritatea lor pentru următorii doi ani este să facă investiții în calitatea analizei datelor pentru a lua decizii cât mai bune.

Conform *Gut&gigabytes*:

Capitalising on the art & science in decision making, noul raport-sondaj al Economist Intelligence Unit sponsorizat de PwC, directorii executivi iau frecvent decizii importante și le revizuiesc des. Mai mult de trei sferturi dintre directorii executivi iau decizii importante în fiecare semestru, iar 43% le revizuiesc în fiecare lună.

Sondajul mai arată și că cele mai importante cinci domenii pe care executivii vor trebui să le ia în considerare în următoarele 12 luni sunt, în ordine: creșterea afacerii existente, colaborarea cu competitorii, micșorarea afacerii existente, intrarea într-o nouă industrie sau începerea unei noi afaceri, și sursele de finanțare.

„Succesul unei companii din ziua de astăzi este legat de cât de bine ia deciziile strategice. Fără o analiză atentă a datelor privind evoluția pieței, a competitorilor, a celor mai bune practici din sectorul de activitate, companiile riscă să rateze oportunități de afaceri importante. Iar într-o piață precum România, unde o serie de date nu sunt disponibile sau nu sunt precise, companiile trebuie să fie atente cu interpretarea datelor”, apreciază Bogdan Belciu, Partener, Servicii de Consultanță pentru Management, PwC România.

Directorii executivi au considerat că apariția unei oportunități de afaceri pe care nu o puteau ignora a fost principala motivație pentru luarea unei decizii majore (30%). Alte motive invocate au fost: luarea unor decizii care au fost anterior amânate (25%), încadrarea în strategia companiei (18%), testarea unor idei (15%), reacția la unii factori externi (9%), și noile reglementări din domeniu (4%).

În ciuda obișnuinței directorilor executivi de a lua decizii bazate pe

Anul 4 - 1/2015





instinct, aproape două treimi (63%) au afirmat că folosirea datelor a schimbat modul în care compania lor ia decizii și se așteaptă ca aceasta să aibă un impact crescut pe viitor.

Principalele trei schimbări pe care executivii consideră că le vor aduce procesului decizional includ numărul oamenilor implicați în luarea deciziilor, folosirea în mai mare măsură a analizelor de date, precum și întemeierea unor echipe specializate pe analiza datelor în vederea luării deciziilor strategice.

„Cu o miză atât de mare atunci când vine vorba despre impactul deciziilor strategice asupra profitabilității (adesea evaluată la câteva miliarde dolari), companiile încearcă să își îmbunătățească viteza și gradul de sofisticare al procesului decizional. Acesta necesită folosirea

datelor și a tehnicilor de analiză de ultimă oră, precum și clarificarea responsabilității și a proceselor de luare a deciziilor”, a adăugat Bogdan Belciu.

Rezultatele sondajului indică o abordare echilibrată a folosirii datelor și analizelor cu scopul de a lua rapid decizii importante și complexe pentru a obține avantaje competitive:

- *Stabilirea legăturii directe dintre decizii și valoarea companiei pentru acționari prin indicarea acelor decizii care au cel mai mare impact asupra viitorului companiei;*
- *Legarea alternativelor strategice de impactul asupra afacerii prin simularea felului în care mega tendințele globale și cele din sectoarele industriale, pre-*

cum și alternativele strategice, afectează afacerea și modelul operațional;

- *Aplicarea unei optici orientate spre rezultate și crearea de valoare prin cuantificarea îmbunătățirii preconizate în indicatori cuantificabili asociați cu un proces decizional mai bun;*
- *Adoptarea unei abordări structurate de testare și învățare prin specificarea schimbărilor aduse companiei, proceselor aplicate, tehnologiei și culturii care sunt necesare îmbunătățirii procesului decizional.*

Studiul poate fi accesat la adresa: http://www.pwc.com/es_MX/mx/servicios-tecnologias-de-la-informacion/archivo/2014-10-big-decisions.pdf

Raportarea financiară integrată poate îmbunătăți analiza profesioniștilor în investiții

Raportarea integrată reprezintă un proces în urma căruia rezultă o comunicare periodică, un raport integrat care urmărește valoarea creată de companie de-a lungul timpului.

La baza acestei raportări integrate stă o viziune cuprinzătoare asupra strategiei și performanței organizației atât din punct de vedere financiar, cât și într-un plan mai larg.

Un raport integrat este o comunicare concisă asupra modului în care strategia organizației, guvernanta ei corporatistă, performanța și perspectivele duc la crearea de valoare pe termen scurt, mediu și lung.

În cele ce urmează prezentăm câteva dintre concluziile unui sondaj global pe această temă, îndeosebi privind prezentarea modelului de afaceri, realizat de PwC în rândul a 85 de profesioniști în investiții din întreaga lume despre utilitatea rapoartelor companiilor și a zonelor de raportare pe care echipele de management le pot îmbunătăți.

80% dintre profesioniștii în investiții sunt de acord că percepția lor asupra calității managementului este afectată de calitatea rapoartelor companiei.

Aproape două treimi dintre profesioniștii în investiții (63%) afirmă că, în funcție de calitatea raportărilor, acestea pot avea un impact financiar direct asupra costului de finanțare pentru companii.

Alte concluzii care se desprind din acest sondaj:





- 82% dintre respondenți declară că informația prezentată clar și concis le dă mai multă încredere în analiza pe care o produc.
- Explicarea modelului de afaceri este o parte importantă a raportărilor financiare de bună calitate. 70% dintre profesioniștii în investiții doresc în primul rând ca explicațiile referitoare la modelul de afaceri să se concentreze asupra modului în care compania generează lichidități, respectiv valoare care se va transforma în timp în lichidități.
- 80% dintre profesioniștii în investiții au afirmat că pentru ca explicația modelului de afaceri al companiei să fie relevantă, aceasta trebuie să fie legată de strategia sa generală de afaceri.
- Doar 14% dintre profesioniștii în investiții sunt de părere că firmele fac publice suficiente informații despre planurile lor

strategice de viitor pentru ca ei să se simtă confortabil atunci când emit recomandări.

- Există o serie de „lipsuri de eficacitate” în raportările privind riscurile cheie ale modelului de afaceri. Profesioniștii în investiții vor să știe cum sunt gestionate sau reduse aceste riscuri. Cu toate acestea, chiar dacă înțelegerea punctului de vedere al managementului asupra potențialelor riscuri și a strategiei de reducere al acestora este importantă, prea multe informații primite sub forma unor formulări standard pot sta în calea acestei înțelegeri.
- Profesioniștii în investiții doresc să vadă legătura dintre diferitele elemente din raportările companiei. 87% consideră că legăturile clare dintre țintele strategice ale companiei, riscurile, indicatorii cheie de performanță (KPI)

și situația financiară sunt utile în analiză.

„Raportul anual rămâne un document important, nu doar pentru informația financiară oferită, dar și pentru relația dintre elementele de guvernanță corporatistă și cele de mediu, respectiv subiectele legate de capitalul social și uman. De asemenea, este relevant pentru explicarea strategiei, a riscurilor și a oportunităților. Gradul de cuprindere și de încredere pe care îl prezintă informațiile incluse în raportul anual se numără printre calitățile sale principale. 91% dintre profesioniștii în investiții spun că, de regulă, ei urmăresc rapoartele anuale ale companiilor care îi interesează”, a declarat **Mircea Bozga**, Partener, Servicii de Audit, PwC România.

Studiul poate fi accesat la adresa: <http://www.pwc.com/corporatereporting>

IASB a publicat standardul IFRS 9 „Instrumente financiare”

Adriana Spiridon, *Departamentul relații internaționale, CAFR*

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) și-a încheiat ultimul său demers în încercarea de a răspunde crizei financiare, prin publicarea Standardului Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 9 *Instrumente financiare*, în iulie 2014. Pachetul de îmbunătățiri aduse de IFRS 9 include un model logic pentru clasificare și evaluare, un model de depreciere unic, cuprinzător, al „pierderii anticipate” și o abordare substanțial reformată a contabilității de acoperire împotriva riscurilor.



IASB a publicat anterior versiuni ale IFRS 9, care introduceau noi cerințe de clasificare și evaluare (în 2009 și 2010) și un nou model al contabilității de acoperire împotriva riscurilor (în 2013). Documentul publicat în iulie 2014 reprezintă versiunea finală a Standardului, înlocuind versiunile anterioare ale IFRS 9 și finalizând proiectul IASB de înlocuire a IAS 39 *Instrumente financiare: Recunoaștere și Evaluare*.

Cadrul general

IFRS 9 înlocuiește IAS 39, unul dintre Standardele „moștenite” de IASB când și-a început activitatea, în 2001. Mulți dintre cei care întocmesc situații financiare, auditorii lor și utilizatorii situațiilor financiare considerau prea complexe cerințele de raportare a instrumentelor financiare.

Reforma contabilității instrumentelor financiare a fost unul dintre domeniile identificate în Acordul Norwalk din 2002, încheiat între IASB și Consiliul pentru Standarde Financiar-Contabile din Statele Unite (FASB).

Ca urmare a acestui acord, au fost derulate un număr de proiecte, având drept obiectiv eliminarea unei serii de diferențe dintre Standardele Internaționale de Raportare Financiară și US GAAP.

Lucrul la IFRS 9 a fost accelerat ca răspuns la criza financiară. Mai precis, părțile interesate, inclusiv G20, Grupul de Consiliere pe marginea Crizei Financiare și alte părți au subliniat oportunitatea recunoașterii pierderilor de credit anticipate, complexitatea modelelor de depreciere multiple și riscul de credit drept domenii care merită a fi luate în considerare.

Pe parcursul derulării proiectului, IASB a purtat consultări ample cu constituenții și părțile interesate, privind elaborarea noului standard. IASB a primit peste o mie de scrisori de comentarii de la părțile interesate și a publicat șase Proiecte de Expunere, un Document Adițional și un Document de Discuție, în acest proces.

IAS 39 conținea multe categorii de clasificare diferite și modele de depreciere asociate. Multe dintre problemele privind aplicarea IAS 39 erau legate de clasificarea și

evaluarea activelor financiare. Pe baza feedback-ului primit, IASB a decis că cea mai eficientă modalitate de a aborda aceste aspecte și de a îmbunătăți capacitatea utilizatorilor situațiilor financiare de a înțelege informațiile cu privire la valorile, perioada și incertitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare este de a înlocui categoriile existente de clasificare și evaluare a activelor financiare.

La publicarea noului IFRS 9, Hans Hoogervorst, președintele IASB, a comentat: „Reformele introduse de IFRS 9 reprezintă îmbunătățiri mult așteptate și sunt consecvente cu solicitările G20, ale Consiliului de Stabilitate Financiară și ale altor părți cu privire la o abordare orientată spre viitor a provizionării pierderilor de credit.”

Se consideră că acest nou Standard va întări încrederea investitorilor în bilanțurile bancare și în întreg sistemul financiar, el incluzând, de asemenea, un model de contabilizare îmbunătățit, care va lega mai bine economia gestiunii riscului de trata-

mentul său contabil.

Principalele modificări

Clasificare și evaluare

Clasificarea determină modul în care activele financiare și datoriile financiare sunt contabilizate în situațiile financiare și, mai precis, felul în care sunt evaluate în mod constant. IFRS 9 introduce o abordare logică a clasificării activelor financiare, determinată de caracteristicile fluxului de trezorerie și de modelul de afaceri în care este deținut activul. Această abordare unică, pe bază de principii, înlocuiește cerințele existente pe bază de reguli, care sunt considerate, în general, a fi prea complexe și dificil de aplicat. Noul model rezultă, de asemenea, într-un singur model de depreciere care se aplică tuturor instrumentelor financiare, fiind astfel îndepărtată sursa complexității asociate cerințelor de contabilizare anterioare.

IFRS 9 prevede trei categorii de clasificare a instrumentelor de datorie: *costul amortizat*, *valoarea*

justă prin rezultatul global și *valoarea justă prin profit sau pierdere*.

Această clasificare este determinată de modelul de afaceri al entității, prin care își gestionează activele financiare și de măsura în care fluxurile de trezorerie contractuale reprezintă doar plăți ale principalului și dobânzii.

Modelul de afaceri al unei entități reprezintă modul în care o entitate își gestionează activele financiare pentru a genera fluxuri de trezorerie și a crea valoare pentru entitate. Adică modelul de afaceri al unei entități determină dacă fluxurile de trezorerie vor rezulta în colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, vânzarea activelor financiare sau ambele. Dacă un instrument de datorie este deținut în vederea colectării, acesta poate fi clasificat drept cost amortizat dacă îndeplinește și cerința plății principalului și dobânzii. Instrumentele de datorie care îndeplinesc cerința plății principalului și dobânzii, care sunt deținute într-un portofoliu în care o entitate deține în vederea colectării



fluxurilor de trezorerie aferente activelor, dar și vinde active, pot fi clasificate drept valoare justă prin rezultatul global. Activele financiare care nu conțin fluxuri de trezorerie care reprezintă plăți ale principalului și dobânzii trebuie evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere (de exemplu, instrumentele derivate).

Investițiile în instrumente de capitaluri proprii sunt întotdeauna evaluate la valoarea justă. Totuși, conducerea poate face o alegere irevocabilă de a prezenta modificările valorii juste într-un alt rezultat global, cu condiția ca instrumentul să nu fie deținut în vederea tranzacționării. Dacă instrumentul de capitaluri proprii este deținut în vederea tranzacționării, modificările în valoarea justă sunt prezentate în profit sau pierdere.

Pierderi de credit anticipate

IFRS 9 introduce un noul model de recunoaștere a pierderilor din depreciere – modelul pierderilor de credit anticipate. În practică, noile

reglementări prevăd că entitățile vor trebui să înregistreze o pierdere din ziua 1 egală cu pierderile de credit anticipate pe 12 luni, în momentul recunoașterii inițiale a activelor financiare care nu sunt depreciate prin credite (sau durata pierderilor de credit anticipate pentru creanțele comerciale).

IFRS 9 conține o abordare „în trei faze”, care are la bază modificarea calității creditului activelor financiare de la recunoașterea inițială. Activele traversează cele trei faze, pe măsură ce calitatea creditului se schimbă și fazele dictează modul în care entitatea evaluează pierderile din depreciere și aplică metoda eficientă de rată a dobânzii. Când se înregistrează o creștere semnificativă a riscului de credit, deprecierea este evaluată utilizând durata de viață a pierderilor de credit anticipate și nu pierderile de credit anticipate pe 12 luni.

Modelul include simplificări funcționale pentru creanțele comerciale sau cele care decurg din contractele de leasing.

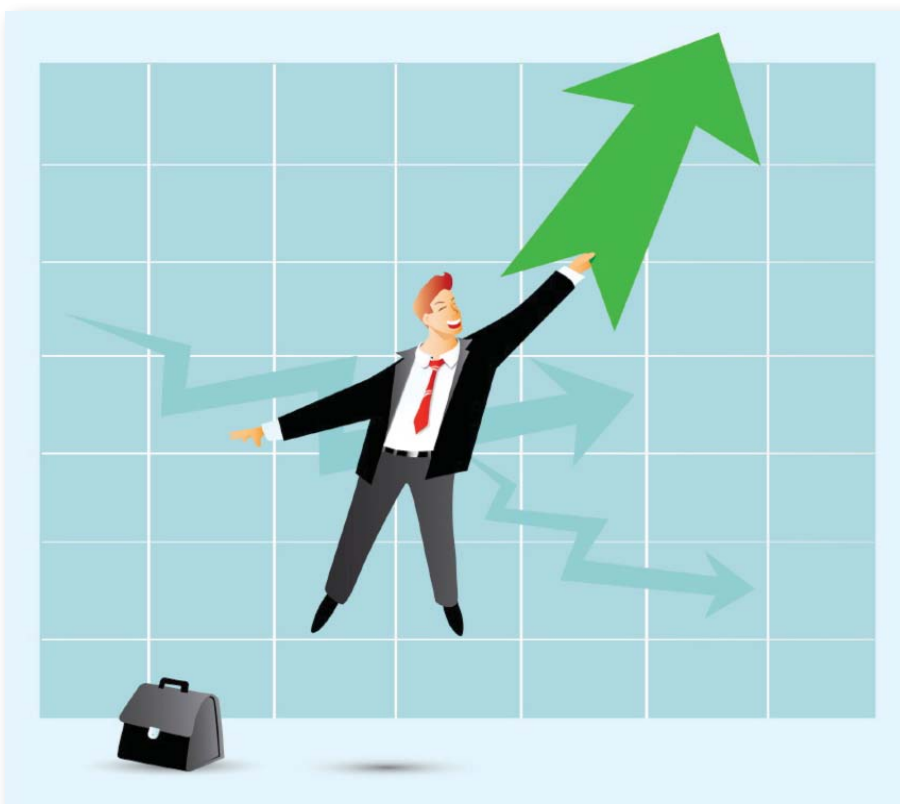
Depreciere

Pe parcursul crizei financiare, recunoașterea amânată a pierderilor de credit aferente împrumuturilor (și altor instrumente financiare) a fost identificată drept o slăbiciune a standardelor contabile existente. Ca parte a IFRS 9, IASB a introdus un nou model de depreciere a pierderii anticipate, care va necesita o recunoaștere mai promptă a pierderilor de credit anticipate. Mai precis, noul Standard le solicită entităților să contabilizeze pierderile de credit anticipate de la data la care instrumentele financiare au fost recunoscute pentru prima dată și să recunoască întreaga durată a pierderilor anticipate, în timp util. IASB și-a anunțat deja intenția de a înființa un grup de tranziție, pentru a veni în sprijinul părților interesate, cu ocazia tranziției la noile cerințe de depreciere.

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

IFRS 9 introduce un model de reformă substanțială a contabilității





de acoperire împotriva riscurilor, care prevede prezentări de informații detaliate cu privire la activitatea de gestiune a riscurilor. Noul model reprezintă o revizuire semnificativă a contabilității de acoperire împotriva riscurilor, care aliniază tratamentul contabil cu activitățile de gestiune a riscurilor, permițând entităților să reflecte mai bine aceste activități în situațiile lor financiare. Mai mult, ca urmare a acestor modificări, utilizatorilor situațiilor financiare li se vor furniza mai multe informații cu privire la gestiunea riscului și la efectul contabilității de acoperire împotriva riscurilor asupra informațiilor financiare.

Riscul de credit

IFRS 9 înlătură, de asemenea, volatilitatea aferentă profitului sau pierderii, care era generată de modificările riscului de credit al datoriei, selectate pentru a fi evaluate la valoarea justă. Această modificare contabilă înseamnă că acele câștiguri cauzate de deteriorarea riscului

de credit propriu unei entități, aferente acelor datorii, nu mai sunt recunoscute în profit sau pierdere. IFRS 9 permite aplicarea anticipată a acestei îmbunătățiri a raportării financiare, înainte de efectuarea oricăror alte modificări în contabilizarea instrumentelor financiare.

Prezentări de informații

Sunt prevăzute prezentări de informații ample, inclusiv reconcilierii ale sumelor de deschidere și închidere a provizionului aferent pierderilor de credit anticipate, ipoteze și observații și o reconciliere a tranziției categoriilor de clasificare originale din IAS 39 la noile categorii de clasificare din IFRS 9.

Data intrării în vigoare și tranziția

IFRS 9 este în vigoare pentru perioadele anuale cu începere de la sau ulterior datei de 1 ianuarie 2018. Este permisă aplicarea antici-

pată. IFRS 9 urmează a fi aplicat retroactiv, dar nu se prevede retratarea cifrelor comparative. Dacă o entitate optează să aplice anticipat IFRS 9, aceasta trebuie să aplice toate cerințele standardului, în același timp. Entitățile care aplică standardul înainte de 1 februarie 2015 continuă să aibă opțiunea de a aplica standardul în faze. În orice caz, IFRS 9 este încă supus procesului de adoptare în Europa.

Concluzie

IFRS 9 se aplică tuturor entităților. Cu toate acestea, instituțiile financiare și alte entități cu portofolii mari de active financiare evaluate la cost amortizat sau valoare justă prin rezultat global vor fi cel mai afectate, în special de modelul pierderilor de credit anticipate. Este critic ca aceste entități să evalueze implicațiile noului standard cât de curând posibil. Trebuie să ne așteptăm că implementarea noului model al pierderilor de credit anticipate va implica numeroase provocări și ar putea aduce modificări semnificative sistemelor de gestiune a creditelor. Un grup de implementare a fost înființat la nivelul IASB, care va trata cele mai problematice aspecte ale implementării noului model al pierderilor de credit anticipate.

Bibliografie

PricewaterhouseCoopers, Newsletter „IFRS in Brief”, august 2014, disponibil la: <https://inform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&iid=1431075408158663>

IASB, Comunicat de presă cu ocazia publicării IFRS 9, 24 iulie 2014, disponibilă: <http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Pages/IASB-completes-reform-of-financial-instruments-accounting-July-2014.aspx>

Întrebări și răspunsuri pe teme profesionale

În sprijinul auditorilor și stagiarilor

Daniela Ștefănuț, consilier juridic

Departamentul de etică, conduită profesională și investigații, CAFR

De când intră în vigoare Directiva și Regulamentul european aprobate în aprilie 2014?

Directiva Parlamentului European nr. 56/2014 pentru modificarea Directivei 43/2006 privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate a

fost publicată în Jurnalul Oficial al UE în data de 27.05.2014 și va trebui transpusă în legislația fiecărui stat membru în termen de doi ani de la data publicării, în conformitate cu procedurile din respectivul stat.

Regulamentul Parlamentului European privind cerințe speci-

fice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public generează dispoziții care intră în vigoare în termen de 20 de zile de la data publicării în Jurnalul Oficial al UE, respectiv de la data de 27.05.2014. Totuși, va exista o întârziere de doi ani pentru punerea în aplicare a majorității dispozițiilor cuprinse în Regulament, din cauza faptului că prevederile acestuia sunt strâns legate de Directiva europeană aprobată.

Care sunt serviciile de non-audit care sunt interzise prin noul Regulament european a fi prestate la entitatea de interes public auditată?

- (a) servicii fiscale (consiliere fiscală, pregătirea declarațiilor fiscale, impozite pe salarii, taxe vamale, calcularea impozitului direct și indirect etc.)
- (b) servicii care implică participarea la gestiunea sau pro-





cesul decizional al entității auditate;

- (c) evidența contabilă și întocmirea registrelor contabile și a situațiilor financiare;
- (d) servicii de contabilitate salarială;
- (e) conceperea și implementarea procedurilor de control intern sau de gestionare a riscurilor pentru întocmirea și/sau verificarea informațiilor financiare sau a sistemelor informatice destinate informațiilor financiare;
- (f) servicii de evaluare, inclusiv evaluările efectuate în legătură cu servicii actuariale sau cu servicii de sprijin în caz de litigii;
- (g) anumite servicii juridice,
- (h) servicii legate de funcția de

audit intern a entității auditate;

- (i) servicii legate de finanțarea, structura capitalului și alocarea acestuia și strategia de investiții ale entității auditate, cu excepția prestării de servicii de asigurare în legătură cu situațiile financiare, printre care emiterea de scrisori de confort în legătură cu prospecte emise de entități auditate;
- (j) promovarea, vânzarea sau subscrierea de acțiuni la entitatea auditată;
- (k) anumite servicii de resurse umane.

Statele membre au posibilitatea de a permite desfășurarea anumitor servicii de non-audit, atunci când astfel de servicii nu

sunt semnificative/nu au efect asupra situațiilor financiare auditate, cum ar fi:

- servicii de evaluare; și
- servicii fiscale.

Care poate fi durata unei misiuni de audit la o entitate de interes public, conform prevederilor noului Regulament european?

Pentru a consolida independența auditorului statutar și pentru a preîntâmpina posibilitatea familiarizării cu entitatea de interes public auditată, se stabilește o durată maximă a misiunii de audit, astfel: **o misiune de audit statutar la o entitate de interes public are o durată de cel puțin un an și cel mult 10 ani**, urmând o perioadă de 4 ani în care auditorul statutar sau un alt membru din rețeaua auditorului statutar nu pot efectua audit la respectiva entitate de interes public. Statele membre pot stabili și o durată de rotație mai mică decât 10 ani.

Durata de 10 ani se poate prelungi de către statele membre în următoarele cazuri:

- **până la o durată maximă de 20 de ani**, în cazul în care o procedură publică de atribuire pentru audit statutar își produce efectele după expirarea perioadei de 10 ani;
- **până la durată maximă de 24 de ani**, în cazul în care doi auditori – de exemplu, printr-un audit comun – sunt numiți simultan după prima perioadă de 10 ani, cu condiția ca auditul statutar să aibă drept rezultat prezentarea raportului de audit comun.

Câteva reflecții despre profesia contabilă și „vârful ei de lance”, auditul financiar



Prof. univ. dr.
Emeritus **Emil
Horomnea**
*Universitatea
„Alexandru I. Cuza” Iași*

Să poți gândi în libertate, să spui deschis părerea ta și mai presus de toate să faci precum ai spus a fost și va rămâne un ideal suprem în viață. Am așezat cândva aceste gânduri într-o carte. Astăzi, privesc în jurul meu și văd o lume ce-și macină mereu ființa. Mai mult ca niciodată avem nevoie de înțelepciune și de triada caracterului statornic. Altminteri, vai de noi...

Mă întreb ce merită să scriu despre profesia contabilă și, implicit, despre audit? Sau poate, de ce să mai revin la ele? Sunt cifre doar, nimic mai mult! Și, totuși, aș vrea să îți vorbesc de adevărul exprimat prin cifre, de relevanța lui.

Eu cred că nu există loc sub soare în care s-a spus totul... „Nimeni nu poate spune că a epuizat definitiv chiar și o singură idee, cel mult a compromis-o!”, spunea cu tâlc, la vre-

mea sa, Tudor Mușatescu. Așa încât, cu riscul asumat, doresc să îmi continui abordarea.

În drumul ei către progres și civilizație, societatea umană nu poate ocoli ideea de ordine, disciplină și prevedere în plan economic. Ne place sau nu, lumea de ieri, de astăzi și de mâine nu a putut și nici nu va putea să existe fără noi. În mod firesc, recunoaștem că și reciproca este la fel de valabilă.

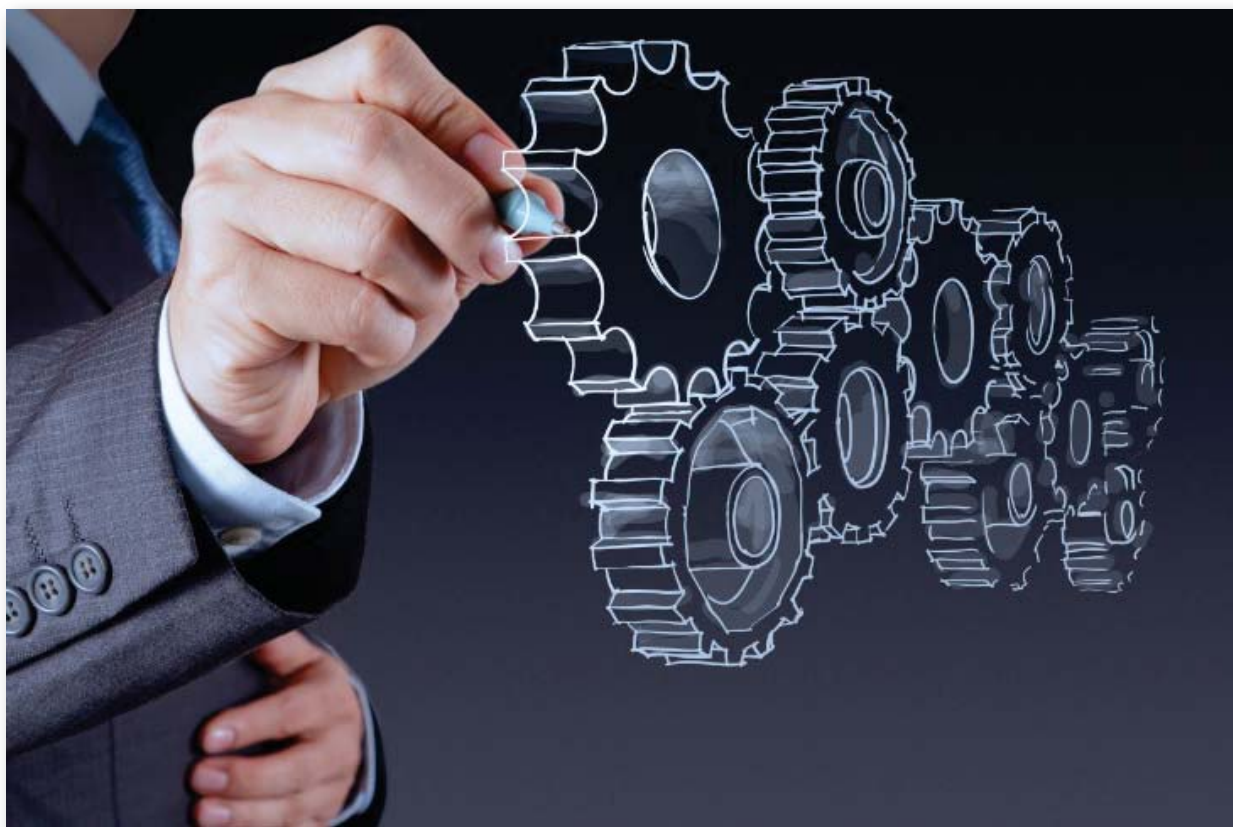
Prin natura și conținutul lor, contabilitatea și auditul se află în strânsă legătură cu etica, morala și religia¹. Conceptele de morală, etică și religie sunt apropiate, conexe și complementare.

Despre profesionistul contabil și personajul „cheie” în validarea adevărului, *auditorul financiar*, s-a scris și se va mai scrie,

probabil, mult și multe. Cu ceva timp în urmă, sunt ani de atunci, unul dintre cei mai bogați români avea să mă surprindă prin constatarea sa: „De fapt, în țara noastră, contabilitatea nu lasă afacerile să prospere”. Fiind prezent la întâlnire, am îndrăznit să-l contrazic: „Noi credem că spuneți un adevăr numai în măsura în care contabilitatea vă împiedică să promovați afacerile subterane.” Sunt sigur că l-am supărat, dar asta mai puțin conta... Încă o dată m-am convins că întotdeauna cei care ne cunosc mai puțin rolul în viața economică și socială, ne iubesc... în aceeași manieră. Oricum, știam că multă lume vede în contabil un simbol al birocrăției, obtuzitate, cifre și calcule fără sfârșit.

Gândind la profesia noastră și la această percepție incorectă, merită să repet un adevăr fundamental: *nu putem trăi fără contabilitate!*

¹Horomnea E., *Tratat de contabilitate. Teorii. Concepte. Principii. Standarde. Aplicații*. Vol. 1, Editura SedcomLibris, Iași, 2001, p. 76



Au susținut același postulat personalități proeminente în evoluția umanității. Nimeni dintre ei nu a fost contabil. Așadar, nu pot fi acuzați de o argumentare „pro domo”. Să ne amintim de întemeietorul Babilonului, regele Hammourabi, de înțeleptul Aristotel, de oratorul și omul politic Cicero, de monumentala personalitate europeană J.W.Goethe și, de ce nu, chiar de „luceafărul” poeziei românești, Mihai Eminescu. Dincolo de orice alte comentarii, contabilitatea și auditul constată, cuantifică și legitimează activitatea entității în limbajul rece, dar deosebit de relevant, al cifrelor. *Prin excelență, auditul validează adevărul economic.*

Profesia contabilă se află în fața unor provocări fără precedent. În arealul ei s-au produs mutații spectaculoase. A apărut investitorul internațional, personajul care a dobândit o mare

mobilitate spațială, dar și o nesățvilită „foame” de informații.

Nevoia de comunicare în timp real, în structuri informaționale comparabile și general acceptate, a impus în mod necesar procesele de normalizare, armonizare și convergență. Internaționalizarea profesiei contabile și auditului nu reprezintă un simplu joc de cuvinte și nici o opțiune facultativă.

Trăim într-o lume în care aproape totul se vinde și se cumpără, unde resursele scad vertiginos, iar nevoile cresc în aceeași manieră. A ști să gestionezi eficient și responsabil resursele pe care întreprinderea le controlează reprezintă un obiectiv major. Marile scandaluri financiare au generat adevărate „seisme” în lumea afacerilor. Companii celebre de genul Barings, Enron, WorldCom, Merrill Lynch,

Parmalat și Andersen au fost implicate în manopere frauduloase de proporții.

Prin numeroase inginerii financiare și cosmetizarea informațiilor de raportare, au reușit să distorsioneze performanța și poziția lor financiară, inducând în eroare percepția utilizatorilor. Fără îndoială, tentația mistificării adevărului în scopul obținerii unor foloase necuvenite s-a dovedit a fi, adeseori, mai presus decât onestitatea în afaceri. Cote alarmante a atins acest „păcat” ori de câte ori în scenă a apărut banul public.

Eșecurile dezastruoase generate de asemenea evenimente au la origine dorința exacerbată de îmbogățire, incompetența, nerespectarea flagrantă a reglementărilor contabile și financiare, ignorarea managementului riscurilor, neglijarea recomandărilor auditorilor etc. Companii aflate realmente în pragul

falimentului au ținut să prezinte, cu orice preț, o imagine total diferită de cea reală. Efectele s-au răsfrânt nu numai asupra angajaților, ci și asupra acționarilor și creditorilor.

Pretutindeni, progresul și dezvoltarea nu pot fi realizate fără angajarea capitalului. Investirea oricărei resurse financiare solicită în primul rând **încredere în afaceri**. Companiile au fost interesate să prezinte investitorilor probe de performanță și bonitate financiară ridicată. În acest scop au apelat adeseori la disimularea flagrantă a realității prin intermediul situațiilor financiare. Deși în stare falimentară, oficial situația lor era cu totul alta. *Iată de ce, investitorii au solicitat o schimbare fundamentală asupra modului de validare a informațiilor raportate de companii, printr-o verificare riguroasă și punctuală.*

Având în vedere faptul că, în bună măsură, dezinformarea utilizatorului a avut loc prin intermediul situațiilor financiare, s-a pus problema **atestării informațiilor conținute în documentele de sinteză și raportare contabilă. Soluționarea acestei situații deosebit de complexe a impus reconsiderarea activității de audit, inclusiv a sistemului său de norme, tehnici și proceduri.**

În calitate de garant al adevărului, auditul financiar nu poate fi separat de contabilitate, a cărei informație o legitimează! Chiar dacă laureatul premiului Nobel pentru economie, Paul Krugman, reproșează auditului o neîmplinire de fond: *„constatarea post-factum nu poate corecta niciodată cauzele*

în timp real. Pentru a fi eficient, auditul trebuie să-și deplaseze centrul de greutate din aval în amonte, întrucât este mult mai simplu să previi, decât să tratezi”.

În loc de încheiere

Fără pretenția unei abordări exhaustive, apreciem că demersul pe care l-am întreprins permite reținerea câtorva concluzii:

Existăm de când lumea. În întregul ei, profesia contabilă, inclusiv auditul financiar, constituie „religia” afacerilor oneste și deopotrivă premisa încrederei pe care acestea sunt clădite. Iată de ce, cu suficiente argumente, putem demonstra că nu putem trăi fără ele.

Rosturile profesiei noastre sporesc în condițiile actualei crize financiare. Cu cât resursele devin mai puține cu atât sunt mai prețioase, iar gestionarea lor trebuie realizată cu maximă cumpătare.

Primul pas spre prosperitate îl reprezintă chiverniseala, așa cum cea mai ieftină resursă este... economia de resurse.

O informație exactă, deținută la momentul oportun, asigură în bună măsură reușita în acțiune. Adeseori, valoarea unei companii derivă din imperativul „să știi” și mai puțin din conturile bancare, fie ele și cu multe zerouri. Fără prudență, ordine și rigoare, într-o singură clipă se poate risipi averea agonisită într-o viață.

Primul semn al declinului în afaceri îl reprezintă lipsa de informare. Iată o axiomă pe care viața o probează pretutindeni.

Validarea adevărului economic exprimat de către contabilitate aparține unui demers extrem de complex și anume auditul financiar.

Morala și deontologia constituie repere fundamentale atât pentru profesia contabilă în ansamblul ei, cât și pentru afaceri.

Prin natura și obiectivele ei, profesia contabilă și auditul financiar în primul rând dețin o mare responsabilitate în universul complex al afacerilor. O contabilitate riguroasă este esențială pentru angajarea eficientă a capitalului și implicit pentru credibilitatea pe care trebuie clădită orice afacere. La rândul lui, *auditul financiar se autoimpune în praxis-ul economic prin validarea adevărului conținut în situațiile financiare. Este, în opinia noastră, plusul de valoare generat de audit și deopotrivă premisa fundamentală pentru perceperea corectă a dimensiunilor profesiei noastre.*

Profesia contabilă are pe alte meridiane un statut mai bine definit, o anumită „bonitate”, bucurându-se de considerație în plan social. Firesc, prin efort, vocație, competență și probitate profesională va trebui să dobândim locul pe care-l merităm cu adevărat. Existența unei profesii se afirmă, nu se discută. Utilizarea unui limbaj coerent și inteligibil, arta comunicării și a dialogului cu „restul lumii” ne vor ajuta să fim înțeleși într-o altă manieră, să progresăm în această direcție.

Cultura generală și de specialitate, realizată prin procesul unei instrucții și educații per-

manente, modifică esențial statutul profesiei noastre. Profesionalistul nu mai poate fi un simplu și docil executant al unor operații de rutină. Comanda socială impune specialistul de performanță, dinamic și creativ în gândire, mobil și eficient în acțiunile sale.

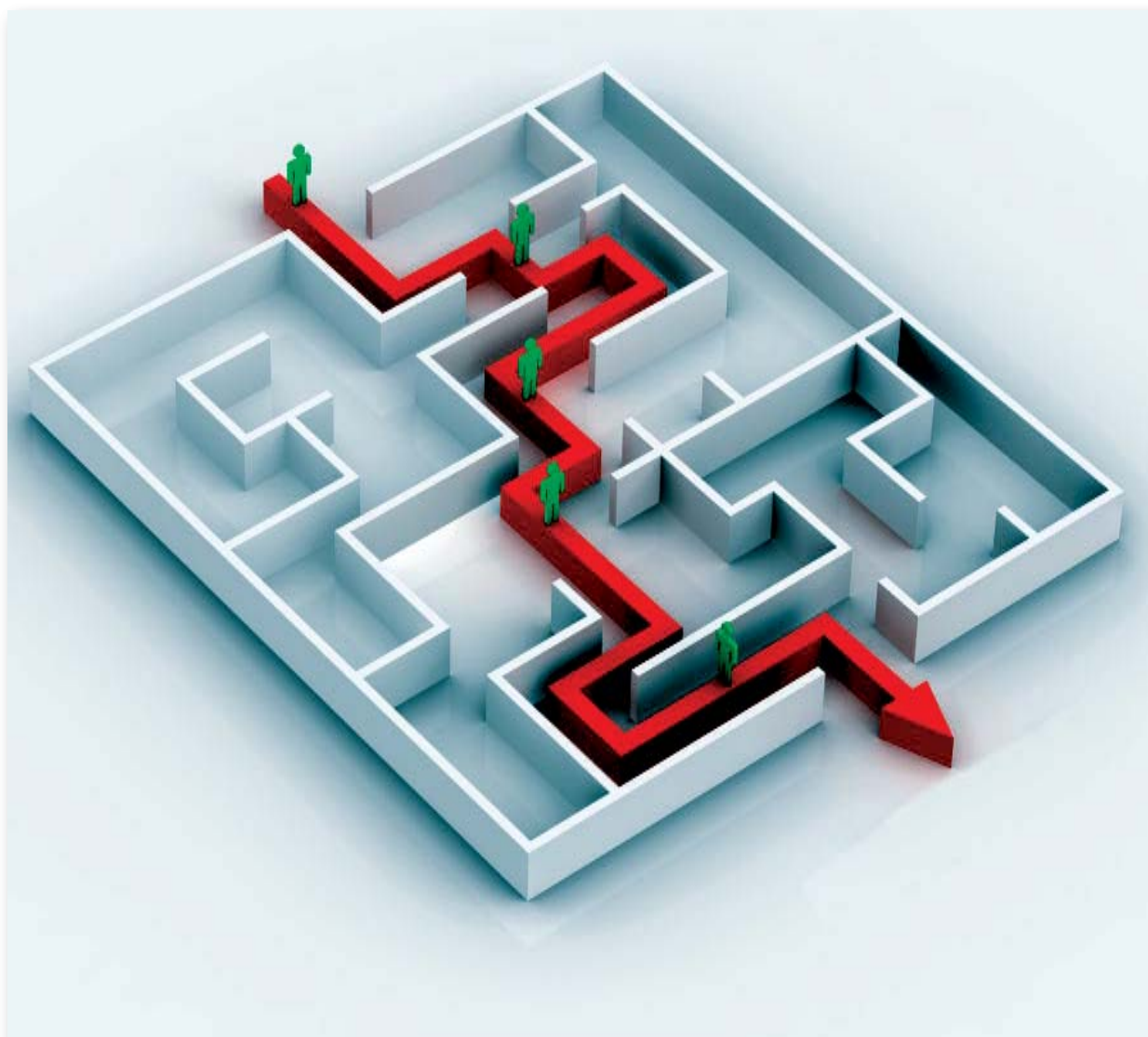
Recunoaștem sau nu, profesia noastră nu este foarte iubită, fapt pentru care și imaginea ei se află uneori în suferință. Printr-un demers specific, ea se adresează cu prioritate laturii mercantile și reci din existența noastră, respectiv, afacerea și într-o mai mică măsură, emoționalului,

laturii afective. Iată de ce cred că avem datoria morală de a nu complica inutil fondul de concepte, principii și norme, maniera în care receptăm și comunicăm în câmpul de cunoaștere al contabilității și auditului. Un rol esențial revine în această direcție procesului de armonizare a normelor naționale cu Standardele Internaționale de Audit (ISA) și de Contabilitate, cu reglementările europene în materie, inclusiv modalității de traducere sau preluare a acestora.

Cu discreție și eleganță, profesioniștii contabili trebuie să demonstreze prin proba faptei

că lumea afacerilor nu poate exista fără noi. Nu a fost și probabil nu va fi inventată o alternativă care să ne substituie ca atare. Oricum, în acest univers, profesia noastră, inclusiv auditul financiar, au produs o mutație esențială și anume trecerea de la empirism la rigoare, de la aprecieri arbitrare la adevărul economic și imaginea fidelă.

In fine, să nu uităm că, de-a lungul timpului, orice profesie s-a dezvoltat prin opera unor oameni pasionați, binecuvântați de Dumnezeu cu vocație și competență...



Stimați cititori, auditori financiari

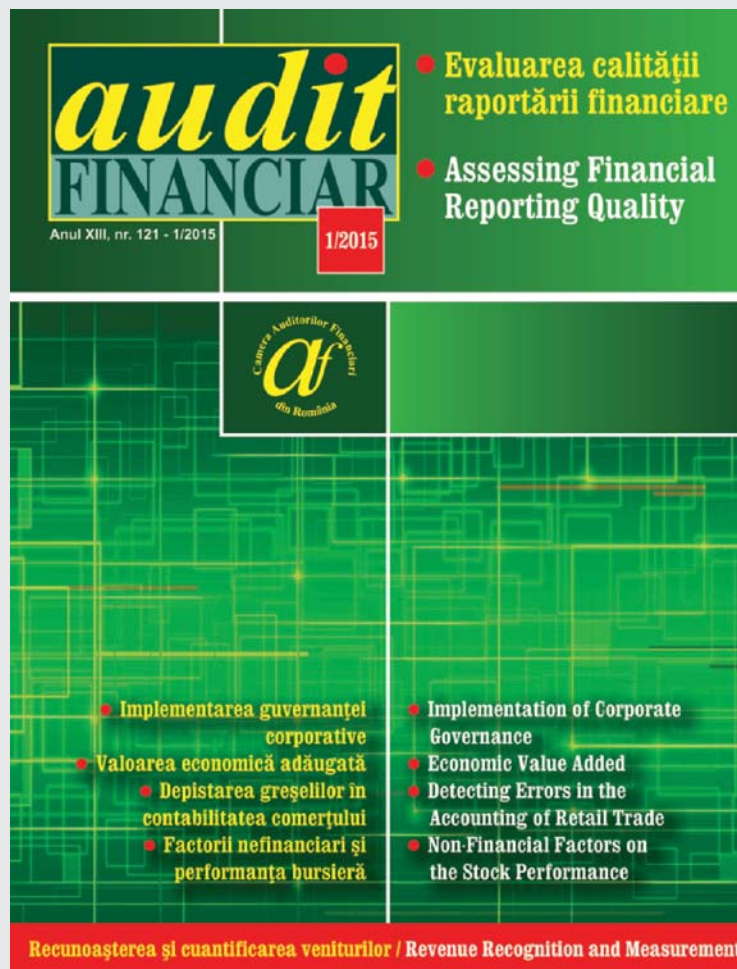
Revista „Audit Financiar” reprezintă un vehicul important de stimulare și diseminare a celor mai noi rezultate ale cercetărilor științifice în audit, raportări financiare, analiză financiară și în sectoare conexe, din țară și din străinătate, promovând metode și tehnici moderne în practica domeniilor enumerate. La ora actuală revista a ajuns la cel mai înalt nivel de cotație pentru o publicație științifică redactată în limba română.

Calitatea revistei a fost recunoscută atât de mediul academic românesc, cât și în plan extern, articolele publicate fiind indexate în patru mari baze de date internaționale: Ulrich's, ProQuest, Ebsco și Cabell's, recunoscute de Consiliul Național de Atestare a Titlurilor, Diplomelor și Certificatelor Universitare (CNATDCU).

Ca urmare a hotărârii Consiliului CAFR, începând cu luna ianuarie a anului 2015 revista

„Audit Financiar” a îmbrăcat o haină nouă, ca un pas important spre lumea cercetărilor științifice în domeniu pe plan mondial. Astfel, revista apare bilingv română/ engleză, din considerentul că în acest fel se vor crea premisele unei mai bune receptări atât pe plan intern, cât și internațional a rezultatelor cercetărilor științifice de calitate publicate în paginile revistei.

Publicația este postată integral pe site-ul www.revista.cafr.ro și poate fi accesată de orice cititor interesat.



Cititorii care doresc să primească publicația în formatul tipărit sunt rugați să se adreseze pentru amănunte redacției revistei, la adresa de e-mail: revista@cafr.ro sau la numărul de telefon 021/410.74.43 interior 120.

