

Practici ^{de} Audit

Camera Auditorilor Financiari din România

Anul IV, Nr. 2(14)/2015

REPORTAJ

Conferința anuală a Camerei
Auditorilor Financiari
din România

INTERVIU

În dialog cu
Elena Doina Dascălu,
vicepreședinte al Curții de
Conturi a României

PREGĂTIRE PROFESIONALĂ

Noua reglementare
contabilă - o provocare
și pentru auditori

IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

Auditul stocurilor și producția
în curs - aplicație practică

Auditarea
datoriilor / creditorilor
- aplicație practică

Diferențe conceptuale între
viitorul IFRS 15 „Venituri
din contracte cu clienții”
și actualul IAS 18 „Venituri”

Auditori financiari și stagiaari!

Sunteți așteptați să vă înscrieți la Programul de pregătire profesională pentru anul 2015, optând pentru sistemul clasic sau e-learning.

Costul aferent participării la programul de pregătire profesională este inclus în cotizația fixă anuală.



Data limită până la care trebuie să transmiteți formularul prin care vă exprimați opțiunea pentru forma de pregătire agreată este 8 mai 2015.

Detalii privind formularele de înscriere se găsesc pe site-ul CAFR: www.caft.ro.

**Persoanele care nu vor completa formularul aferent
nu vor putea participa la programul de pregătire profesională.**

SUMAR

ANUL IV, NR. 2 (14)/2015



REPORTAJ



Conferința anuală a
Camerei Auditorilor
Financiari din România

3

INTERVIU

Elena Doina Dascălu,
vicepreședinte
al Curții de Conturi
a României:



O instituție independentă,
puternic implicată în
asigurarea respectării
legalității în utilizarea
banului public

15



PREGĂTIRE PROFESIONALĂ

Noua reglementare
contabilă - o provocare
și pentru auditori

Mirela Păunescu,
auditor financiar, ACCA

20



IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

Auditul stocurilor
și producția în curs
- aplicație practică

Mihai Grigore,
auditor financiar

29



**Auditarea
datoriilor/creditorilor
- aplicație practică**

46

**Ana Dincă, Alexandru Stelea,
Audit One**



**Diferențe conceptuale între
viitorul IFRS 15 „Venituri din
contracte cu clienții”
și actualul IAS 18 „Venituri”**

60

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



**Practici de
Audit**

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



Colegiul editorial

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

Consultant științific:

prof. univ. dr. Eugeniu Țurlea

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

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

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

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

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

Redacția

Cristiana Rus
– redactor șef

Corneliu Cârlan
– senior editor

Cristina Radu
– secretar de redacție

Nicolae Login
– grafică
și tehnoredactare

**Flavia Cioriceanu,
Adrian Popescu,
Diana Săndulescu,
Daniela Ștefănuț,
Angela Tudor**

București - 28 martie 2015

Conferința anuală a Camerei Auditorilor Financiari din România

L a 28 martie 2015, la RIN Grand Hotel din Capitală, s-a desfășurat Conferința anuală a Camerei Auditorilor Financiari din România, la care au fost prezenți membri cu drept de vot, conform normelor aprobate de Cameră. De asemenea, au participat invitați din partea unor instituții publice și organizații profesionale care colaborează cu Camera Auditorilor Financiari din România, precum Administrația prezidențială, Curtea de Conturi a României,

Consiliul pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiiei Contabile, Autoritatea de Supraveghere Financiară, Oficiul Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor, Camera de Comerț și Industrie a României, ACCA – Europa de Sud Est, Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, Asociația Națională a Evaluatorilor din România, Camera Consultanților Fiscali, Institutul de Control Intern, Uniunea Profesiilor Liberale din România.



În deschiderea lucrărilor Conferinței, lect. univ. dr. **Gabriel Radu**, președintele Camerei Auditorilor Financieri din România, a adresat tuturor celor prezenți – participanți și invitați – un călduros salut din partea Consiliului Camerei, exprimându-și încrederea în succesul acestui eveniment important în viața organismului profesional. După păstrarea unui moment de reculegere în memoria colegilor dispăruți, a urmat transmiterea de mesaje din partea unor instituții sau organizații invitate la Conferință, din care reproducem câteva pasaje semnificative.

Mesaje de salut

Gheorghe Oană,
vicepreședinte al Autorității de Audit
din cadrul Curții de Conturi a României



Plenul Curții de Conturi încurajează relațiile de colaborare cu CAFR. În această lună s-a încheiat un Protocol de colaborare și de consolidare a colaborării între CAFR și Curtea de Conturi a României prin care vom dezvolta toate activitățile legate de pregătirea profesională, grupuri de lucru comune, seminarii pe care le vom putea organiza împreună și schimb de informații pe probleme profesionale pe care le avem și noi și dumneavoastră în activitatea pe care o desfășurăm continuu. Se știe că munca de auditor este o profesie foarte grea, care cere o pregătire continuă, dar este clar că în viitor va trebui consolidată și dezvoltată. Este un viitor bun pentru perioada 2014-2020 în ce privește fondurile externe nerambursabile, ați încheiat și un Protocol cu Ministerul Fondurilor Europene, se cunosc multe lucruri despre această activitate și vă încurajez ca pentru perioada următoare s-o dezvoltați susținut pentru că, pentru controlul de prim nivel, respectiv auditul care se face cu surse atrase, va trebui să vă implicați foarte mult.

Tot pe acest plan, al fondurilor nerambursabile, și câștigurile dumneavoastră vor fi pe măsură.

Prof. univ. dr. Laurențiu Dobroțeanu,
director executiv – Consiliul pentru
Supravegherea în Interes Public a Profesiei
Contabile



Voi da citire mesajului domnului **Corneliu Cazacu**, președintele CSIPPC:

Îmi face o deosebită plăcere să adresez un salut călduros tuturor participanților la Conferința ordinară anuală a Camerei Auditorilor Financieri din România.

Aș dori să încep prin a-mi exprima satisfacția cu privire la colaborarea Consiliului

pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile cu noua conducere a Camerei Auditorilor Financieri din România, care a dovedit o disponibilitate mult mai mare pentru un dialog deschis, profesional, contribuind la dezvoltarea unor relații cu adevărat constructive și folositoare auditorilor din România.

În anul 2008 s-a înființat Consiliul pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile din România, ca principală structură operațională în cadrul sistemului național de supraveghere publică a activității de audit statutar care, în temeiul prevederilor Directivei 56/2104 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, primește competențe și atribuții sporite în domeniul auditului statutar.

Înființarea instituțiilor de supraveghere a fost necesară deoarece s-a considerat că autoreglementarea profesiei nu răspunde, în totalitate, interesului public întrucât organismele profesionale caută, cum este și normal, să protejeze interesele propriilor membri. Consiliul are în principal rolul de a susține punerea în practică a unor mecanisme care să determine o creștere a calității activității de audit statutar. Totodată, CSIPPC supraveghează modul în care persoanele alese de dvs. vă conduc, descărcându-le de responsabilitățile pe care le au în domeniile noastre de competență. Este un bun moment să reflectați asupra faptului că acest organism servește în ultimă instanță și interesului dvs.

Organismul de supraveghere – CSIPPC – va avea competență sporită pe toate domeniile activității desfășurate de CAFR: autorizare, formare profesională, inspecții, proces disciplinar etc.

Dorim să menționăm că organismul de supraveghere are intenția să delege atribuții pentru care este prevăzută în

directivă posibilitatea delegării, însă aceasta va fi posibilă după intrarea în vigoare a noilor reglementări doar în condițiile unui control permanent, deoarece responsabilitatea asupra modului în care atribuțiile sunt realizate rămâne organismului de supraveghere, respectiv Consiliului pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile.

Având în vedere aceste lucruri, doresc să-mi exprim speranța că dialogul și colaborarea dintre CSIPPC și CAFR se vor desfășura și în continuare în interesul public și în interesul profesiei de audit din România.

În încheiere, adresez tuturor participanților la această Conferință, membrilor Camerei Auditorilor Financiar din România mult succes și realizări cât mai mari în activitate.

Prof. univ. dr. Robert Aurelian Șova,
președintele CECCAR



Considerăm că cele două profesii sunt înrudite. Noi am avut o istorie comună până când, la un moment dat, a trebuit să ne despărțim; au fost perioade mai bune și mai puțin bune în colaborarea noastră. În momentul de față, având în vedere interesul comun al celor două profesii, colaborarea noastră va deveni și mai activă și mai concretă

pentru că, așa cum se știe, profesia contabilă și profesia auditorului financiar sunt subiectul unor dezbateri care nu întotdeauna reflectă realitatea. Conferința CECCAR s-a desfășurat săptămâna trecută și ne-ar fi plăcut ca aceia care ne supraveghează să participe la nivel de președinte.

Înțelegem însă că transpunerea Directivei europene ocupă foarte mult timp, dar cred că împreună cele două organisme profesionale vor fi capabile să-și apere drepturile. Am colaborat bine până acum cu CAFR, vom colabora și mai bine, având în vedere relațiile de colegialitate și de prietenie pe care le am cu domnul președinte și vă asigurăm că în măsura în care cele două organisme vor fi capabile să pună interesul comun deasupra interesului privat vom fi mai puternici și ne vom apăra mai bine drepturile.

Vă felicit pentru faptul că reușiți să fiți dinamici, să fiți vizibili și reiterez disponibilitatea noastră fermă de colaborare în interesul profesiei contabile și în interesul profesiei de auditor financiar.

Adrian Vascu,
președintele ANEVAR



Din punctul de vedere al ANEVAR, asemenea colegilor de la CECCAR apreciez că avem membri comuni și interese comune, iar poziția în care trebuie să stăm este spate în spate vizavi de ce se întâmplă acum în piață și vizavi de mediul general și nu în ultimul rând față de profesie.

Între ANEVAR și CAFR a fost întotdeauna o relație foarte bună, încercăm să schimbăm experiențe, să ne ajutăm unii pe alții și să învățăm ce este bun la fiecare dintre noi. Noi suntem deschiși și suntem pregătiți să preluăm de la dumneavoastră lucrurile bune și să le ducem la noi, astfel încât să putem răspunde la provocările zilnice.

Pe viitor cred că zona care ar trebui să capete o altă formă în România este expertiza judiciară. Fiecare dintre profesiile pe care le reprezentăm aici au o anumită zonă de lucru în partea de expertiză judiciară, iar impactul, efectul acestor expertize în spațiul public este foarte mare. Cred că aici este primul domeniu în care trebuie să ne gândim la o strategie pe termen lung, cum ar trebui făcută și îmbunătățită și pusă pe alte baze în România.

Oana Iacob,
vicepreședinte al Camerei Consultanților Fiscali



Sunt onorată să vă transmit salutul organizației noastre și vă mulțumim pentru invitația de a participa la lucrările acestei Conferințe.

Ca și profesia de auditor, profesia și piața de consultanță fiscală sunt strâns legate de evoluția mediului economic, aceste profesii cunoscând o evoluție continuă pe măsura dezvoltării mediului economic în ansamblul său, atât la nivel național, cât și la nivel european sau internațional. În activitatea sa Camera Consultanților Fiscali are relații strânse de colaborare atât cu autoritățile publice care își desfășoară activitatea în acest domeniu, dar și cu celelalte

profesii liberale, cum este CAFR, care își desfășoară activitatea în domenii strâns legate de activitatea de consultanță fiscală, ambele organisme, ambele profesii având ca obiective pe lângă apărarea intereselor fundamentale ale membrilor acestora și susținerea nemijlocită a intereselor economice în ansamblul lor, dar și a societății în general.

Vă felicit pentru activitatea desfășurată până în prezent și urez succes în desfășurarea Conferinței de astăzi.

Steluța Claudia Oncică,
director în Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor



Spălarea de bani și finanțarea terorismului sunt activități infracționale care au loc în mod frecvent atât în cadrul național, dar cu precădere într-un context internațional. Prin urmare, este nevoie ca instituțiile publice să se implice alături de operatorii privați pentru ca aceștia să înțeleagă, să își asume și să implementeze cu

eficiență obligațiile care le revin în ceea ce privește conformitatea cu legea privind prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului.

În acest context, este de apreciat efortul comun al reprezentanților Camerei Auditorilor Financiari din România și al dvs., auditorii financiari, în calitate de entități raportoare, conform Legii nr.656/2002, pentru asumarea responsabilităților de informare a Oficiului cu privire la tranzacțiile suspecte de spălare a banilor sau finanțare a terorismului.

Trebuie să menționez excelenta relație de cooperare existentă între instituțiile noastre, demonstrată de organizarea acțiunilor de formare profesională în domeniul prevenirii și combaterii spălării banilor, care vor continua și în anul 2015, conform Planului de instruire aprobat la nivelul Oficiului, dar și de actualizarea Protocolului de cooperare între CAFR și ONPCSB, proces demarat în acest an, care va aduce importante clarificări în ceea ce privește obligațiile impuse de Legea 656/2002.

În final aș dori să precizez că este nevoie de continuarea eforturilor comune pe acest palier, în special din partea CAFR, pentru actualizarea Normelor privind prevenirea și combaterea infracțiunilor de spălare a banilor și finanțării terorismului.

Vă asigur pe această cale că Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor este un partener pentru dumneavoastră și va sprijini orice acțiune a Camerei Auditorilor Financiari pentru implementarea eficientă a legislației în acest domeniu.

Nu de puține ori instituția noastră a arătat că dorește să dezvolte un parteneriat public-privat, iar prezența mea azi în rândul dvs., la o activitate importantă pentru profesia de auditor financiar, demonstrează deschiderea Oficiului către structurile de conducere ale profesiilor liberale și susținerea reciprocă.

Îmi exprim convingerea că activitățile din acest an vor întări colaborarea reciprocă în acest domeniu specific de activitate.

Edler Andras Gyorgy,
președintele CCI Covasna, consilier al președintelui CCIR pe probleme de fiscalitate



Sunt onorat să fiu astăzi alături de dumneavoastră și să transmit mesajul domnului **Mihai Daraban**, președintele Camerei de Comerț și Industrie a României, cu ocazia Conferinței anuale a Camerei Auditorilor Financiari din România.

Camera de Comerț și Industrie a României, în calitate de organizație reprezentativă a mediului de afaceri, salută activitatea derulată de Camera Auditorilor Financiari în sprijinul comunității de auditori din țara noastră. Suntem ferm convinși că prin activitatea dumneavoastră riguroasă contribuiți semnificativ la sporirea încrederii interne și internaționale acordate firmelor auditate și mediului de business românesc, în general.

Protocolul de colaborare dintre CCIR și CAFR, semnat în anul 2009, a pus bazele unor activități comune în sprijinul mediului de afaceri. Cooperarea dintre organizațiile noastre este una firească, având în vedere relația de reciprocitate dintre comunitatea de afaceri și auditorii financiari.

Deși acționăm pe căi diferite, acțiunile noastre nu pot avea alt scop decât crearea unor condiții favorabile dezvoltării mediului de afaceri. Așa cum am mai subliniat, un audit riguros al firmelor din partea membrilor CAFR contribuie la creșterea încrederii, iar încrederea reprezintă baza unei colaborări de succes între actorii mediului de business.

Vă mulțumim pentru invitația de a participa la Conferința dumneavoastră anuală și vă transmitem întregul sprijin al Camerei de Comerț și Industrie a României.

Mihaela Robu,
director interimar ACCA Europa de Sud Est



Mulțumesc mult CAFR pentru relația excelentă pe care o avem. Știu că, datorită deschiderii de care ne-am bucurat din partea conducerii CAFR începând cu mai mult de 12 ani în urmă, majoritatea dintre dumneavoastră cunosc deja ACCA România.

Colaborarea cu CAFR a fost excelentă, au fost realizate multe proiecte comune până în prezent și, cu siguranță, în anii următori vom întări și diversifica această cooperare, acest lucru fiind în avantajul reciproc al membrilor noștri.

Vă felicit pentru menținerea calității de membri activi în participarea la programe de dezvoltare profesională. Prin natura meseriei dumneavoastră faceți parte dintr-o elită care-și va menține mereu cunoștințele profesionale actualizate.

Mulțumesc președintelui CAFR și echipei pentru deschiderea permanentă la colaborare.

Cosmin Șerbănescu,
președintele Institutului de Control Intern



Institutul de Control Intern este un organism profesional tânăr – avem 4 ani de activitate – care reprezintă, coordonează și supervizează dezvoltarea profesiei de specialist în control intern din țara noastră. Deși suntem relativ tineri precizez că avem o activitate dinamică, iar printre membrii organismului nostru profesional se

regăsesc și experți în audit intern, audit public intern și audit financiar - membri ai CAFR.

Este nevoie de o colaborare fructuoasă între ICI și CAFR, în primul rând pentru că aceste două profesii

trăiesc într-o simbioză perfectă. Auditorii financiari trebuie să evalueze sistemul de control intern. Practicile internaționale prevăd acest lucru. În acest caz trebuie să existe practicieni care implementează sisteme de control intern eficiente și care să asigure componenta de guvernanță corporativă necesară fiecărei companii.

Nevoia de dezvoltare a profesiei de control intern merge mână în mână cu activitățile dumneavoastră de auditori financiari. Sunt sigur că împreună cu noul Consiliu al CAFR vom reuși să dezvoltăm această relație foarte bună pe care o avem, să o ducem la un alt nivel atât de necesar dezvoltării profesiei în România.

Doresc mult succes lucrărilor Conferinței și suntem deschiși oricărei căi de colaborare și dialog care să aibă un scop și un obiectiv comun – creșterea și dezvoltarea profesiilor noastre în România și vizibilitate la nivel european.

Marius Vorniceanu,
vicepreședinte – membru executiv – sectorul Asigurărilor-Reasigurărilor din cadrul ASF



După cum cunoașteți, rolul ASF este acela de a asigura stabilitatea pieței, a investițiilor financiare, a pieței pensiilor private și a asigurărilor. Rolul nostru este de acționa pentru a constitui o piață puternică și stabilă pe acele zone de activitate, dar mai ales de a asigura protecția asiguraților, a investitorilor, a consumatorilor în

general. O preocupare a conducerii ASF o constituie și colaborarea cu alte instituții sau organisme profesionale și mă refer la CAFR. Ca membru al CAFR și din poziția de vicepreședinte al ASF mă preocupă normele, reglementările cu caracter secundar elaborate de ASF care se referă la activitatea auditorilor financiari.

Personal militez pentru un acces mai larg al membrilor CAFR și aici mă refer la condițiile stabilite de ASF în zona de auditare a companiilor de asigurări a societăților de investiții financiare și în zona pensiilor private. Am convingerea că stabilitatea pieței financiare, a pieței din zona reglementată de ASF, este asigurată și prin profesionalismul prin care auditorii financiari își îndeplinesc misiunile de audit și ASF se bazează pe activitatea și colaborarea cu dumneavoastră.

Doresc succes lucrărilor Conferinței și transmit urări și gânduri bune din partea președintelui ASF, **Mișu Negrițoiu.**

După transmiterea fiecărui mesaj, președintele Camerei, lect. univ. dr. **Gabriel Radu**, a mulțumit pentru cuvintele adresate Conferinței și a confirmat întreaga disponibilitate a organizației profesionale pe care o reprezintă de a colabora în continuare printr-un parteneriat eficient, pentru desfășurarea activităților de interes comun în folosul profesiei și al realizării obiectivelor stabilite.

Prezentarea documentelor Conferinței

La acest punct al ordinii de zi, președintele Camerei, lect. univ. dr. Gabriel Radu, a amintit celor prezenți că, în spiritul deplinei transparențe, toate documentele Conferinței au fost postate integral pe site-ul CAFR, cu câteva zile înainte, tocmai spre a fi studiate, analizate de toți membrii Camerei. Totodată, a menționat faptul că în mapele înmânate fiecărui participant se găsește un formular în care, în plus față de dezbaterile care vor urma, se oferă șansa colegilor prezenți de a putea adresa întrebări și de a transmite preocupările lor privind activitatea Camerei, Consiliul urmând să le analizeze și să răspundă fiecărei probleme ridicate.

În cele ce urmează vom reda, succint, principalele idei cuprinse în prezentările documentelor Conferinței făcute de membri ai Consiliului Camerei.

*Lect. univ. dr. **Gabriel Radu**,
președintele CAFR*

Raportul de activitate al Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România pentru anul 2014



Conferința de astăzi este un moment festiv, la care ne bucurăm să fim împreună atât cu invitați de seamă, dar mai ales cu membrii, colegii ai noștri, care au făcut

eforturi foarte mari să ajungă aici și le mulțumesc pentru efortul depus.

După cum cunoașteți, este prima Conferință ordinară pe care o avem de la alegerile din septembrie 2014. De la alegeri până astăzi, Consiliul Camerei împreună cu colegii din Executiv au lucrat foarte mult și și-au propus ca obiectiv continuarea și îmbunătățirea tuturor activităților aferente profesiei pentru a întări și ridica ștacheta încrederii profesiei de auditor în piața serviciilor de audit

În continuare, cu siguranță că mai sunt multe lucruri de făcut, probabil mai multe decât am reușit să facem până la acest moment. De aceea, vă așteptăm pe dumneavoastră să ne transmiteți orice propunere pe care o veți avea, putându-vă baza pe disponibilitate din partea președintelui și a membrilor Consiliului pentru a o analiza. Acest permanent dialog al dumneavoastră cu membrii Consiliului dorim să constituie o comunicare activă și nu în ultimul rând productivă pentru dumneavoastră.

În cadrul materialului pe care l-ați studiat există multe lucruri care merită a fi punctate.

Știți cu toții că anul trecut am sărbătorit 15 ani de la înființarea Camerei, iar în fiecare an de atunci Camera a progresat până la nivelul de astăzi. Între cele mai recente realizări se cuvin amintite o serie de protocoale semnate cu Ministerul Fondurilor Europene, Curtea de Conturi și diferite alte instituții, iar organizația noastră profesională și-a creat propriul cadru legal pentru desfășurarea profesiei de audit. Împreună cu dumneavoastră, în anul 2015 și în întregul mandat al acestui Consiliu vom întări aceste protocoale și vom colabora cu partenerii noștri, sperând să obținem pentru profesie rezultate care ne vor onora.

În privința activității din anul 2014 se cuvine să mulțumesc celor două Consilii care, împreună cu Executivul, au avut energia și forța să transpună în practică programele stabilite de Conferințele anterioare ale Camerei.

La venirea noului Consiliu, după alegerile din septembrie 2014, am considerat că trebuie să mergem pe linia de continuitate și îmbunătățire a comunicării cu membrii. A fost destul de greu și este în continuare destul de greu. Cu siguranță dumneavoastră aveți o serie de preocupări, îngrijorări și nemulțumiri, dar noi, ca echipă, vom căuta să le rezolvăm. Iar pe dumneavoastră vă rugăm „să ne trageți de mânecă” dacă veți considera că nu am făcut exact ceea ce v-ați fi dorit.

S-ar putea să nu reușim să rezolvăm toate problemele, în ciuda intențiilor și a disponibilității noastre. Și eu îmi doresc multe, dar mandatul și energiile noastre sunt limitate. Vreau doar să vă spun că, din punct de vedere al comunicării, în privința promptitudinii asigurării informațiilor am făcut două lucruri importante. Pe de o

parte, am deschis Forumul pe site-ul Camerei, unde se poate face un util schimb de idei și opinii pe teme profesionale. În același timp am înființat un nou instrument de informare, newsletter-ul „InfoAudit”, ca o modalitate operativă de a aduce la cunoștința membrilor tot ce se întâmplă în Cameră, evenimente și activități, inclusiv hotărârile cele mai recent adoptate.

Aș dori să mă refer succint la colaborarea cu CSIPPC. Considerăm că această colaborare trebuie să vizeze interesul profesiei și să fie în continuare depus un efort „de echipă”. De la instalarea noului Consiliu am făcut mulți pași înainte în privința colaborării cu CSIPPC și acest progres a fost înregistrat ca urmare a deciziilor din Consiliu, dar și a efortului echipei de care vorbeam. Mulțumesc domnului președinte **Corneliu Cazacu**, domnului director executiv **Laurențiu Dobroțeanu** pentru sprijinul oferit. Cu siguranță sunt multe aspecte care vor fi dezbătute și problematizate, dar există unele activități asupra cărora ne-am înțeles și lucrăm bine împreună, printr-o comunicare pe care o dorim constructivă și în interesul profesiei de auditor financiar.

În legătură cu Raportul de activitate, voi explica câteva cifre și voi puncta aspectele pe care le consider ca fiind cele mai importante. La 31 decembrie 2014 aveam 4495 auditori financiari - persoane fizice, stagiați - 1913 și 975 companii. Ne apropiem de 5000 certificate de auditor financiar emise de Cameră pentru drept de profesie și de practică. De aceea, ne-am gândit la un moment festiv prin care să marcăm acordarea certificatului de auditor financiar cu numărul 5000.

În anul 2014 direcția pe care Camera a urmat-o și pe care o va continua este aceea de a întări profesia, de a asigura accesul la profesie al persoanelor care își doresc să exercite profesia și de a extinde piața serviciilor de audit. La nivelul anului 2014 au dobândit calitatea de liberă practică - 302 persoane fizice, fiind activate 44 de persoane juridice.

Avem 178 de stagiați, admiși în urma testului de acces la stagiul, 398 admiși în perioada de stagiul în baza echivalării și 194 - în urma examenelor de competență profesională.

O obligație profesională importantă pe care o avem în calitate de membri ai IFAC și ai FEE se referă la formarea profesională, care s-a desfășurat în anul 2014 și implicit va continua în anul 2015. Temele au fost alese pe baza opțiunilor dumneavoastră centralizate de departamentul de învățământ, iar cursurile s-au desfășurat atât în sistem clasic cât și e-learning, în București și la reprezentanțele teritoriale.

S-au organizat și cursuri suplimentare. În 2015 am făcut încă un lucru: am asigurat posibilitatea auditorilor să acceseze gratuit cursuri opționale ce pot face parte din

pregătirea nestructurată. Mulți dintre cei prezenți aici au participat la aceste cursuri sau vor participa la cele care urmează în luna aprilie.

În privința controlului de calitate - o altă zonă pe care dumneavoastră este bine să o cunoașteți - voi menționa că în anul 2014 au fost inspectați 410 auditori, în urma cărora 377 au obținut calificative. Calificativele acordate de colegii din Control pot crea animozități. Dar vreau să fie clar: nimeni nu trebuie să aibă percepția că prin această inspecție vrea cineva, având o abordare subiectivă, să încalce vreun drept al dumneavoastră. De aceea, Camera, prin actualul Consiliu și prin vocea președintelui, va crea un echilibru. Și am rugămintea ca orice situație de anormalitate pe care dumneavoastră o veți simți să o semnalați direct președintelui sau oricărui membru din Consiliu. Cunosc faptul că unii dintre dumneavoastră au anumite îngrijorări cu privire la aceste calificative. Vă garantez că în acest mandat vom încerca să găsim un echilibru și să impunem un tratament echitabil privind calificativele obținute în urma controlului, revizuind normele de inspecție. Pe cei de la control trebuie să-i vedeți ca pe colegi ai dumneavoastră, al căror principal rol este să ne ajute pe toți, pe de-o parte, pe dumneavoastră să vedeți unde ați greșit și să puteți să vă îmbunătățiți calitatea misiunilor, iar, pe de altă parte, pe noi - să colectăm informațiile necesare pentru îmbunătățirea reglementărilor interne, dar și a pregătirii profesionale.

În anul 2014 Consiliul actual a hotărât ca revista „Audit Financiar” să apară bilingv: română și engleză, începând cu ianuarie 2015, lucru constatat și de dumneavoastră. Zona aceasta este importantă întrucât profesia de auditor se realizează atât la nivel național, cât și internațional. La 23 octombrie a.c. va avea loc Congresul profesiei de auditor financiar din România, la care, pe lângă faptul că vă vom invita pe dumneavoastră, vom invita și o serie de specialiști de marcă ai profesiei pe plan internațional, precum și reprezentanți ai mediului academic.

Am optat pentru o variantă bilingvă a revistei „Audit Financiar”, ceea ce a creat posibilitatea ca organizația noastră profesională - membri cu drepturi depline în organismele internaționale, precum IFAC și FEE - să fie mult mai cunoscută și chiar să reprezinte o voce semnificativă în profesia de audit. Ne bazăm foarte mult pe dumneavoastră pentru a ne trimite articole pentru revista „Practici de Audit”, iar colegii care se află în stadii de cercetare sau de studii sunt invitați să publice în revista „Audit Financiar”.

În ceea ce privește reprezentanțele teritoriale, în anul 2014 Cluj-Napoca a fost un nou punct deschis de CAFR, cu eforturi foarte mari, dar cu satisfacții pe măsura lor. Aceste reprezentanțe trebuie să fie locul în

care dumneavoastră veniți și vă simțiți ca acasă din punct de vedere al profesiei. Îmi doresc foarte mult ca la aceste reprezentanțe să veniți periodic, să conversați cu noi la o cafea, să ne împărtășiți experiența dumneavoastră, să vă exprimați punctele de vedere privind activitatea Camerei și să cunoașteți ce se întâmplă în zona dumneavoastră.

În acest scop, membrii Consiliului și eu, în calitate de președinte, am făcut și vom face deplasări de lucru în toate zonele importante, fiind onorați să fim prezenți și să aflăm de la dumneavoastră principalele preocupări pe care le aveți.

Pentru anul 2015 dorim să deschidem o reprezentanță la Timișoara, iar planul acestui Consiliu pentru mandatul său este să avem acoperire și în zona de sud, respectiv Craiova și Constanța.

La nivel internațional avem obligația să fim mult mai vizibili pentru că, în prezent, pornind de la Directivă și de la standardele profesionale și educaționale, avem obligația să fim activi, să cunoaștem ceea ce se întâmplă și să fim voci de care să se țină cont, susținând punctul de vedere al profesiei bazat pe experiența colectivă. Colaborările sunt foarte importante – ACCA, ICAEW, FEE, IFAC etc. – toate aceste organisme internaționale au avut inputul informațional de la nivelul Camerei. Suntem deosebit de interesați să fim la curent cu tot ce se întâmplă important în profesie pe plan internațional, cu proiectele ce se elaborează și se implementează la acest nivel.

Ca o concluzie a acestei succinte prezentări, cu siguranță, împreună și numai împreună cu dumneavoastră vom putea face mult mai multe lucruri în avantajul profesiei și vă lansăm invitația de fi nu doar observatori, ci și participanți nemijlociți la transpunerea în practică a celor ce le vom hotărî astăzi.



Dr. Ciprian Mihăilescu,
prim-vicepreședinte al Consiliului CAFR

Prezentarea situațiilor financiare anuale ale Camerei la 31 decembrie 2014



Principală diferență față de anul precedent este creșterea activelor imobilizate, datorită creșterii imobilizărilor financiare. Explicația este simplă: am decis achiziționarea de titluri de stat care au scadențe îndelungate.

Avem o creștere a activului total datorată excedentului pe care l-am realizat în anul precedent, un excedent de 344.177 lei, atât din activități fără scop patrimonial, cât și din activități cu scop patrimonial.

Altă poziție care a apărut în cadrul bilanțului – „Provizioane pentru riscuri și cheltuieli” – se datorează deciziei luată împreună cu Comisia de Auditori Statutari de a constitui două provizioane.

În evoluția activelor avem o schimbare între ponderea activelor imobilizate – care au crescut și cea a activelor circulante – care a scăzut, datorită faptului că a existat un ciclu de relaxare monetară inițiat de BNR, dobânzile scăzând foarte mult. Am decis, prin urmare, că cea mai bună opțiune și ca siguranță pentru banii pe care îi avem și de care trebuie să avem grijă este să achiziționăm titluri de stat.

În ceea ce privește Rezultatul exercițiului avem o creștere a veniturilor de la 8.710.123 lei, la 31 decembrie 2013, la 9.569.090 lei, la 31 decembrie 2014, creștere datorată în special veniturilor din taxe de înregistrare și examene dar și veniturilor din dobânzi provenite din plasarea disponibilităților din activitățile fără scop patrimonial.

Există un plus și la veniturile din cotizații, nu foarte mare, dar cele trei componente ale veniturilor au condus la creșterea acestora față de anul trecut.

În ceea ce privește cheltuielile, și aici, inerent, am avut o creștere față de anul 2013, în special la serviciile executate de către terți, la personal și la cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere.

Per total rezultat din activități fără scop patrimonial avem 295.469 lei, în 2014, față de 78.836 lei în 2013.

La rezultatele activităților economice avem o creștere de la 22.492 lei la sfârșitul anului 2013, la 48.708 lei la sfârșitul anului 2014.

Putem spune că în acest fel organizația noastră profesională își îndeplinește scopul și rolul pentru care este constituită, acela de a pune în practică programul de activități aprobat. Bugetul și execuția bugetară a anului trecut reflectă în totalitate ducerea la îndeplinire a obiectivelor propuse.

Prof. univ. dr. Eugeniu Țurlea,
președintele Comisiei de auditori statutară a CAFR

Prezentarea raportului Comisiei de auditori statutară asupra situațiilor financiare ale Camerei încheiate la 31 decembrie 2014



Am analizat cu atenție documentele care au făcut obiectul activității economico-financiare a Camerei, am participat și la inventarierea de sfârșit de an. Nu am găsit în situațiile financiare pe care le-am auditat erori semnificative, astfel încât suntem îndreptățiți să formulăm concluzia noastră, și anume:

În opinia noastră, situațiile financiare au fost întocmite în conformitate cu Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1969/2007 privind aprobarea reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial și cu politicile contabile descrise în notele la situațiile financiare, sub toate aspectele semnificative, ceea ce ne permite a emite un raport de audit nemodificat.

Aceste Situații financiare prezintă fidel sub toate aspectele semnificative poziția financiară și performanța pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2014 și se adresează Consiliului Camerei, membrilor Camerei, precum și altor utilizatori.

În ceea ce privește gradul de conformitate al Raportului Consiliului Camerei cu Situațiile financiare anuale pentru același exercițiu financiar, auditorii nu au identificat neconcordanțe.

Dr. Ciprian Mihăilescu,
prim-vicepreședinte al Consiliului CAFR

➔ Prezentarea execuției bugetului de venituri și cheltuieli pentru anul 2014

➔ Prezentarea proiectului bugetului de venituri și cheltuieli pentru anul 2015

În ceea ce privește execuția Bugetului de venituri și cheltuieli prevăzut și realizat, avem o creștere per total de 2% a veniturilor față de bugetul pe care l-am propus pentru anul trecut. Această creștere se datorează în special creșterii veniturilor din taxe de înregistrare și din taxe de examene.

La veniturile din activitățile economice, de asemenea avem o creștere de 43% față de ceea ce am bugetat.

Cheltuielile totale s-au realizat aproape în proporție de 100%; am prevăzut 9.377.310 lei și am realizat 9.354.071 lei. Creșteri mai importante ca valoare și procentual s-au înregistrat la cheltuielile cu servicii către terți – o creștere de 5%, în cadrul cărora există o creștere mai mare a cheltuielilor cu organizarea de examene – 28% (325.283 lei realizat față de 254.300 lei prevăzut). Există și reduceri de cheltuieli, de exemplu 1% la capitolul de cheltuieli cu personalul. La alte cheltuieli de exploatare avem un procent de realizare de 90% (1.212.616 lei realizat, față de 1.341.500 lei prevăzut). Diferența provine din sumele mai mici plătite către organismele interne și internaționale drept cotizații și din cheltuielile de editare/distribuție gratuită a revistelor.

La cheltuielile cu amortizarea și provizioanele se înregistrează o creștere de 11% (am prevăzut 186.500 lei și am realizat 206.779 lei).

Per total avem un rezultat curent de 344.177 lei față de 128.990 – cel prevăzut.

Atunci când am conturat proiectul bugetului de venituri și cheltuieli pentru anul 2015 ne-am gândit la ceea ce avem de făcut, la planul de activități pentru anul curent, la activitățile pe care dorim să le punem în practică pentru organizația noastră profesională și la îndeplinirea obiectivelor asumate de către noul Consiliu. Astfel, avem o propunere de venituri totale de 9.225.140 lei, în scădere față de rezultatul anului trecut, deoarece am prevăzut o scădere a veniturilor din taxe de înregistrare și a taxelor de examen. Veniturile din activitățile economice sunt aproape la fel, cu o mică diferență, fiind prevăzută suma de 119.310 lei, față de 129.158 lei realizat

în anul trecut. La capitolul cheltuieli am prevăzut, de asemenea, o reducere, respectiv 9.202.825 lei cheltuieli totale față de 9.354.071 lei realizat în anul trecut. Am luat în calcul că putem face economii în privința cheltuielilor cu lucrări și servicii, astfel încât am prevăzut o reducere a acestora de la 3.488.154 lei anul trecut, la 2.820.340 lei anul acesta.

În ceea ce privește cheltuielile cu personalul avem prevăzută o creștere de la 3.908.900 lei la 4.223.450 lei. Am prevăzut o creștere și la alte cheltuieli din exploatare, unde am bugetat 1.284.260 lei față de 1.212.616 lei realizat în anul trecut.

Ca urmare a acestor propuneri de venituri și cheltuieli, rezultatul curent pe care ni-l propunem este de 22.315 lei, în scădere față de anul trecut, dar până la urmă important este ca noi, ca organizație profesională să ne atingem scopurile și să realizăm activitățile pe care ni le-am propus pentru anul 2015.

Cheltuielile cu reprezentanțele zonale, în perspectiva deschiderii celei de la Timișoara, vor înregistra o creștere, de la 314.642 lei realizat anul trecut, la 424.250 lei bugetat pentru anul acesta.

Scarlat Mircea Orzescu,
membru al Consiliului CAFR

Prezentarea programului de activități al Consiliului Camerei pentru anul 2015



Programul de activități pentru anul 2015 se constituie ca un corolar al activităților și preocupărilor Consiliului, parte din elementele acestui program reprezentând o continuare a activităților anterioare, parte reprezentând intervenții noi, gândiri noi ale strategiei care se aplică de la alegeri încoace.

Acest program cuprinde mai multe direcții: reglementare, promovare și vizibilitate, activități în sprijinul profesiei și al membrilor CAFR, controlul calității, pregătirea profesională, reprezentare.

În ceea ce privește reglementarea, prioritatea este transpunerea noilor prevederi europene cu privire la serviciile de audit: Directiva Parlamentului European și a Consiliului 2014/56/UE și Regulamentul Parlamentului European și al Consiliului 2014/573 privind cerințe spe-

cifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei.

Promovarea și creșterea vizibilității Camerei se va face prin extinderea teritorială, organizarea de evenimente atât la nivel central, cât și în teritoriu, proiecte de cercetări și studii, publicațiile proprii, protocoale și acorduri de cooperare.

În sprijinul profesiei și al membrilor CAFR, pe lângă activitățile noastre curente cunoscute, s-a constituit Forumul de discuții pe site-ul CAFR, au devenit operaționale grupurile de lucru, se editează „InfoAudit”, ca un mijloc de informare operativă a membrilor Camerei, se vor publica și alte materiale utile.

În ceea ce privește controlul calității, se urmărește creșterea rigurozității inspecțiilor de calitate, modificarea Raportului anual de activitate pentru a evidenția mai clar anumite activități desfășurate de membri, îmbunătățirea procesului de monitorizare a auditorilor financiari care au obținut la inspecțiile de calitate calificativele B, C sau D, monitorizarea serviciilor de audit atribuite prin licitații publice, determinarea nivelului mediu al onorariului orar, pe baza inspecțiilor de calitate efectuate în exercițiul anterior, realizarea de analize și investigații corelate atât cu inspecțiile de calitate, cât și cu informațiile cuprinse în Raportul anual de activitate, cursuri de perfecționare pentru echipa de inspectori din cadrul CAFR.

În cadrul activității de pregătire profesională și acces la profesie, vor avea loc cursuri nestructurate, la București și în teritoriu, pe baza unui program bine stabilit, cursuri pentru auditarea proiectelor finanțate din fonduri europene, seminarii, cursuri și mese rotunde în colaborare cu organismele și instituțiile profesionale, cursul „Auditul financiar al entităților din piața de capital”.

Vom continua colaborarea pe plan intern cu instituții ale statului, cu organisme profesionale, mediul academic, mediul de business și pe plan internațional cu Comisia Europeană, forumurile internaționale și organismele profesionale.

Printre activitățile prevăzute în baza Strategiei elaborată pentru perioada 2014 -2017 și adoptată în cadrul Conferinței anuale din septembrie 2014, se numără și elaborarea „Ghidului pentru implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern”, traducerea și publicarea Standardelor Internaționale de Audit, a Codului Etic și a Standardelor Internaționale de Educație, realizarea unui Manual/ghid de proceduri pentru auditul fondurilor nerambursabile și a unui Manual de proceduri pentru auditul statutar.

Lect. univ. dr. **Gabriel Radu**,
președintele CAFR

Mandatarea Consiliului CAFR pentru efectuarea demersurilor necesare procesului de transpunere a Directivei 2014/56/CE

Procesul de transpunere a Directivei 2014/56/CE are ca termen limită: 17 iunie 2016.

Vrem să vă solicităm acordarea unui mandat la nivelul Consiliului și al președintelui care le conferă acestora forța, puterea și reprezentativitatea pentru a întreprinde toate demersurile în vederea asigurării că în normele ce vor fi adoptate la nivel legislativ profesia de audit va fi independentă, puternică și în slujba interesului public.

În acest sens, proiectul de lege privind transpunerea directivei amintite va parcurge anumite etape. În cadrul consultărilor care au loc dorim ca experiența Camerei să fie principalul motor în a contura reglementarea finală. Pe de altă parte, trebuie să ținem cont că, la nivelul UE, în această perioadă există neclarități în privința atribuțiilor, competențelor și finanțării între corpurile profesionale și cele de supraveghere. Cu siguranță în România se va agra un model pe care îl doresc optim și cred că împreună cu CSIPPC putem să realizăm cea mai bună variantă de transpunere a Directivei europene în legislația românească, variantă pe care să o aplicăm cu mult mai multă ușurință și mult mai clar decât până acum.

Este limpede că ne aflăm în perioada supravegherii, dar supravegherea trebuie să țină cont de interesul public al profesiei și acest lucru, cu siguranță, se va realiza într-un final, indiferent de cadrul legal care va fi demarat. Eu mizez pe forța dumneavoastră, pe puterea dumneavoastră de convingere, iar noi, Consiliul, ne angajăm să facem toate demersurile pentru ca interesele dumneavoastră să fie mai bine reprezentate.



Documentele prezentate au fost supuse votului participanților la conferință și au fost aprobate în unanimitate.

Dezbateri

În cadrul dezbaterilor asupra documentelor supuse atenției Conferinței, au luat cuvântul șapte auditori financiari, care au abordat o serie de probleme stringente – în opinia lor – ale profesiei și, mai ales, ale viitorului acesteia. În cele ce urmează ne vom referi la câteva dintre acestea, reținute în goana condeiului în carnetul de reporter. Astfel, **Victoria Ruse din Brașov** a propus ca, în contextul împlinirii a 15 ani de la înființarea Camerei, să fie marcat aportul membrilor care au contribuit la începuturile acestei organizații profesionale. Printre problemele ridicate au fost cele referitoare la anumite practici de concurență neloială pe piața serviciilor de audit. Concret, vorbitoarea a sugerat că adoptarea unui sistem de structurare a onorariului pe categorii de activități, așa cum reiese din însăși planificarea auditului, ar putea ajuta în această privință. De exemplu stabilirea unui onorariu pentru activitățile de planificare, documentare, instruire, contactare, sinteză, revizuire etc. S-a sugerat apoi implicarea Camerei în anumite demersuri pentru ca activitatea de auditor financiar să confere și anumite drepturi, de exemplu în ceea ce privește vechimea în muncă și pensia.

Următorul auditor financiar care a luat cuvântul, **Micaela Jugravu din București**, a propus perfecționarea regulamentului de organizare a alegerilor. O altă propunere a fost realizarea unor caiete de sarcini pentru auditul fondurilor europene, care să devină obligatorii, în ideea în care anumite solicitări din dosarele de sarcini pentru licitațiile de atribuire a serviciilor de audit pentru proiectele finanțate din fonduri europene sunt aberante. De exemplu, cerința ca ofertantul să fi absolvit un curs de recalificare pentru șomeri.

În continuare, auditorul financiar **Eugeniu Țurlea din București** a apreciat: „Aș vrea să felicit noul Consiliu pentru activitatea de până acum și pentru că a preluat cu succes activitatea de coordonare a activității Camerei, fără să genereze niciun fel de sincope. Ca președinte al Comisiei de Audit Statutar pot spune că am simțit nevoia unui audit intern al Camerei, iar noul Consiliu a aprobat o nouă organigramă în care apare și acest rol și salut acest demers. Transmit un mesaj Consiliului să militeze pentru menținerea prestigiului activității de audit financiar câștigat, iată, printr-o activitate oficială de peste 15 ani, prin demersurile pe care le face la organele de reglementare și supraveghere.”

Un alt vorbitor, **Alin Zgreabăn din București**, s-a referit la anumite probleme în ceea ce privește auditarea fondurilor europene. Astfel, s-a precizat că există unele

sincope și inexactități în reglementările actuale, care au dus la apariția unor cazuri unde s-au câștigat contracte de către auditorii pe sume mici, iar apoi auditorii, după ce au emis primele rapoarte pe perioade intermediare, au renunțat pentru că efortul era prea mare. Prin urmare serviciile de audit se vor scoate din nou la licitație, dar pe sumele rămase din contractul respectiv, ori în această situație există o șansă mare să nu mai fie auditate deloc. Auditorul se întreabă cine suportă aceste costuri, pentru că probabil proiectele respective nu vor mai putea accesa sumele cheltuite, potrivit legii? În context, vorbitorul a făcut un apel la Consiliul Camerei pentru monitorizarea situațiilor în care anumite firme nu își fac bine treaba în ceea ce privește auditarea fondurilor europene și, totodată, să se clarifice responsabilitatea auditorului în executarea misiunilor de audit financiar vizavi de normele aplicabile.

În cuvântul său, **Margareta Vadan din București** s-a declarat în dezacord cu prevederea din protocolul Camerei cu MFE, potrivit căreia sunt acceptați să auditeze proiecte finanțate prin fonduri nerambursabile doar auditorii, persoane fizice sau juridice, care îndeplinesc anumite condiții. Propune, de asemenea, achiziționarea de către Cameră a unui soft de audit, care să furnizeze toate documentele utilizate în munca de audit. La rândul său **Alexandru Groza din Cluj-Napoca** și-a rostit, conform obiceiului, în versuri alocuțiunea, în care a reliefat că, în pofida oricăror controverse, noul Consiliu s-a apucat de treabă, demonstrând rezultate bune. Pentru viitor urează noului Consiliu multă perseverență în aplicarea programului propus. Adresându-se Conferinței în calitate de auditor **Ana Dincă din București** și-a manifestat îngrijorarea cu privire la această profesie: „Așa cum a reieșit din raportul Consiliului, auditorii au avut în total, anul trecut, aproximativ 12.750 de angajamen-

te, iar dacă facem un raport vedem că la 4500 de auditori și aproximativ 1000 de firme, în medie avem circa 2,5 angajamente de fiecare. Sigur, din acestea Big 4-ul are 90% din contracte, este dreptul lor concurențial, dar totuși problema este ce le mai rămâne auditorilor mai mici ca să poată profesa? Iar UE are niște reglementări mult mai stricte, cu limitări de competențe, de firme, ca urmare vor rămâne în piață numai cei mari. Cred că ar trebui lărgită piața de audit. În ceea ce privește auditarea fondurilor europene, orizontul 2014-2020 este axat pe infrastructură. Putem noi, cei mici, să accesăm astfel de contracte de finanțare?”

În legătură cu problematica abordată de vorbitori, președintele Camerei, lect. univ. dr. **Gabriel Radu**, a ținut să precizeze că a luat notă de toate propunerile și că îi roagă pe vorbitori să-și detalieze propunerile și să le înainteze argumentat Consiliului Camerei. „Poate că, după doar 6 luni de activitate în Cameră, noul Consiliu, deși s-a implicat intens, nu a putut să facă minuni. Dar noi, cei din Consiliu, ne vom îndeplini obligațiile asumate într-o manieră care să ne onoreze. Cu siguranță trebuie făcute o serie de schimbări în activitatea organizației profesionale, schimbări pentru care vă solicităm sprijinul dumneavoastră, al membrilor Camerei, și vor fi luate în considerare recomandările făcute cu această ocazie. Vreau să reconfirm că, pentru Consiliu, unicul interes este cel al profesiei. De aceea, vă lansăm invitația și rugămintea să comunicați cu Camera, prin toate mijloacele pe care noi le punem la dispoziție, pentru că opiniile și disponibilitatea dumneavoastră de a colabora cu noi vor conta esențial în perfecționarea activității Camerei în sprijinul membrilor săi și al profesiei în general.”



O instituție independentă, puternic implicată în asigurarea respectării legalității în utilizarea banului public

De curând, Curtea de Conturi a României, o instituție independentă, menită să analizeze cu obiectivitate, rigoare și profesionalism modul în care este gestionat banul public, a sărbătorit 150 de ani de la înființare. Vizavi de așteptările românilor, cum ați caracteriza, pe scurt, rolul și poziția instituției pe care o conduceți, în ansamblul structurilor statului, din perspectiva atribuțiilor în depistarea abaterilor de la legalitate, a fenomenelor de corupție și a fraudelor?

Curtea de Conturi a României este o instituție de prestigiu a statului român, cu o îndelungată tradiție, fiind înființată în anul 1864 de Domnitorul AL. I. Cuza, considerat și astăzi ca făuritor al României moderne. Din punct de vedere istoric, Curtea de Conturi a României este una dintre primele instituții fundamentale ale statului român modern și a avut ca sursă de inspirație legislațiile franceză și belgiană, care erau, la acel moment, cele mai progresiste modele ale epocii.

Anul 4 - 2/2015

Elena Doina Dascălu, vicepreședinte al Curții de Conturi a României

Interlocutoarea Elena Doina Dascălu este de formație economist, absolventă a Facultății de Finanțe-Contabilitate din cadrul ASE București. A acumulat o vastă experiență profesională în domeniul financiar-contabil, în cadrul funcțiilor îndeplinite în Ministerul Finanțelor Publice, unde a fost secretar de stat în Departamentul de buget, în Curtea de Conturi a României, precum și în calitate de expert și consilier parlamentar. A obținut titlul de doctor în economie și a dobândit calificările de expert contabil, auditor financiar și consultant fiscal. De asemenea, a desfășurat activitate didactică și a urmat cursuri de specializare în domeniile fiscalității și auditului în țară și în străinătate. Din anul 2008 este vicepreședinte al Curții de Conturi a României.





Prin urmare, anul trecut s-au împlinit 150 de ani de la înființarea instituției, constituită inițial sub denumirea de *Înalta Curte de Compturi*, și am considerat a fi de datoria noastră să celebrăm acest eveniment deosebit într-un cadru adecvat. Ne-am dorit să recreăm atmosfera acelor vremuri pline de entuziasm și patriotism, generată de dorința fermă de a alinia România modernă la realitățile statelor europene dezvoltate.

Semnificația și importanța evenimentului au fost subliniate și de faptul că la ceremonia aniversară oficială au fost prezenți președintele României, primul ministru al Guvernului României, președintele Camerei Deputaților, vicepreședintele Senatului, reprezentanți ai Guvernului și ai instituțiilor centrale, înalți reprezentanți ai cultelor religioase din România, exponenți ai mediului academic, ambasadori, precum și distinși reprezentanți ai Curților de Conturi din principalele state europene, dar și de pe alte continente și o delegație condusă de președintele Curții de Conturi Europene.

Legat de întrebarea dumneavoastră, doresc să menționez faptul că principiul independenței instituției și a membrilor săi a fost statuat încă din anul 1864 în legea de înființare și constituire, alături de principiul transparenței, cheia de boltă a funcționării oricărei Instituții Supreme de Audit în întreaga lume, nu numai în România. De aici rezultă și obiectivitatea, rigoarea și profesionalismul cu care auditorii publici externi din cadrul Curții de Conturi a României își desfășoară activitatea curentă, pe baza unor standarde aliniate la practica internațională. Fără falsă modestie, aici cred că merită evidențiat și rolul decisiv al conducerii instituției, care a considerat și consideră prioritară alinierea permanentă a metodologiilor de lucru ale Curții la standardele europene și internaționale în domeniu. Avem o participare continuă și activă în structurile de cooperare internațională, care ne permite să ținem pasul cu cele mai recente dezvoltări din cadrul Uniunii Europene și la nivel internațional. Deținem chiar președinția unor grupuri de lucru, iar acest fapt creează premisele pentru cunoașterea realităților prezente și

pregătirea din timp pentru provocările viitoare. De aceea suntem apreciați atât la nivel național, cât și internațional și consider că, în prezent, Curtea de Conturi a României își desfășoară activitatea cu mult profesionalism și în conformitate cu cele mai înalte standarde internaționale în domeniu. Dar să nu credeți că am ajuns aici ușor: statutul prezent este o rezultată a eforturilor noastre de-a lungul ultimilor 5-6 ani.

În ceea ce privește așteptările românilor față de Curtea de Conturi a României, doresc să vă precizez faptul că atât membrii Parlamentului, cât și publicul larg au înțeles rolul vital pe care instituția noastră îl are în funcționarea corespunzătoare a statului de drept. Fără îndoială, este necesară prezența unei instituții independente, puternice, transparente, obiective și riguroase, care să asigure respectarea legalității în utilizarea fondurilor publice și care să vegheze și asupra economicității, eficienței și eficacității utilizării acestora. În plus, Curtea de Conturi a României vine în întâmpinarea așteptărilor semnificate de opinia publică prin emiterea unor rapoarte axate pe problematice de actualitate pentru societate și care au un ecou din ce în ce mai puternic în mass-media.

Concluziile rapoartelor noastre sunt preluate, din ce în ce mai des, de către televiziuni, ziare, posturi de radio, dar și de mediul on-line, care se extinde într-o manieră extrem de rapidă.

În câteva cuvinte, aș dori să transmit faptul că instituția noastră este forul suprem de control și audit public extern în privința utilizării legale și eficiente a fondurilor publice și, în această calitate, vom continua să acționăm ca adevărați gardieni ai folosirii banului public în folosul cetățenilor României.

În cadrul Curții de Conturi funcționează Autoritatea de Audit. Ce rezultate, ce concluzii pot fi puse în evidență în privința modului de funcționare a acestui organism, în contextul preocupărilor actuale privind accelerarea procesului de absorbție a fondurilor nerambursabile provenite de la Uniunea Europeană?

Autoritatea de Audit este un organism fără personalitate juridică, independent din punct de vedere operațional față de Curtea de Conturi și față de celelalte autorități responsabile cu gestionarea și implementarea fondurilor comunitare nerambursabile, fiind singura autoritate națională competentă să efectueze audit public extern, în conformitate cu legislația comunitară și națională. În teritoriu au fost create opt structuri regionale, organizate în județele în care își desfășoară activitatea agenții, autorități de management și/sau organismele intermediare care gestionează fondurile comunitare.

Rolul principal al Autorității de Audit este acela de a furniza Comisiei Europene o opinie cu privire la funcționarea sistemelor înstuite pentru gestionarea fondurilor comunitare alocate României. Totodată, prin rapoartele sale de audit, entitățile auditate sunt informate și li se solicită să ia măsurile corespunzătoare, astfel încât abaterile de natură să afecteze modul de funcționare a sistemelor respective să fie corectate sau înlăturate într-un termen cât mai scurt.

Activitatea de audit se desfășoară asigurând respectarea cadrului legal comunitar și național, precum și a standardelor internaționale de audit și a codului deontologic profesional, a regulilor de procedură stabilite

prin regulamente și linii directoare elaborate atât la nivelul Comisiei Europene, cât și la nivelul Curții de Conturi a României și reflectate în procedurile interne de lucru ale Autorității de Audit. Munca de audit presupune aplicarea acelor proceduri specifice de audit care să permită obținerea de probe de audit adecvate și suficiente în ceea ce privește legalitatea și regularitatea tranzacțiilor, precum și conformitatea sistemelor de management și control cu reglementările aplicabile, astfel încât opinia de audit să fie fundamentată.

Atunci când în rapoartele de audit sunt consemnate constatări determinate de nerespectarea reglementărilor comunitare și/sau naționale, Autoritatea de Audit formulează recomandări pentru aplicarea, în conformitate cu legislația comunitară și/sau națională, a unor corecții financiare sau luarea măsurilor care să asigure înlăturarea neregulilor și/sau recuperarea cheltuielilor nejustificate, după cum urmează:

- ➔ corecții financiare;
- ➔ întreruperea plăților/suspendarea plăților până la remediarea/înlăturarea deficiențelor de sistem;
- ➔ recuperarea cheltuielilor, în cazul plăților fără documente legale, care nu exprimă realitatea și care au avut consecințe cu privire la executarea lucrărilor, conformitatea cu termenii de referință, nerespectarea caietelor de sarcini, ofertelor, contractelor și/sau a documentației tehnice de proiectare și de execuție etc.

Entitățile auditate, sesizate de Autoritatea de Audit prin rapoartele sale, sunt obligate să comunice acesteia rezultatul propriilor verificări și modul în care au fost implementate recomandările formulate în

vederea eliminării deficiențelor constatate.

Valoarea adăugată adusă de către Autoritatea de Audit sistemului de management și control instituit la nivel național pentru gestionarea fondurilor nerambursabile provine din calitatea rapoartelor de audit, care prezintă în mod clar, concis, obiectiv și credibil disfuncționalitățile detectate la nivelul fiecărei entități auditate atât din sectorul public, cât și din sectorul privat - care beneficiază de fonduri comunitare, precum și acțiunile de urmat pentru remediarea acestora, măsuri menite să conducă la creșterea responsabilității celor care gestionează fondurile comunitare și la îmbunătățirea managementului fondurilor europene.

Toate acestea sunt de natură să asigure protejarea intereselor financiare ale Uniunii Europene în România, precum și cofinanțarea națională.

Rezumând, Autoritatea de Audit nu este implicată direct în procesul de absorbție a fondurilor nerambursabile, ci are rolul de a veghea la buna utilizare a fondurilor europene, a banilor contribuabilului european și de a asigura creșterea responsabilității în gestionarea și utilizarea asistenței financiare nerambursabile conform principiului unui management financiar solid.

Autoritatea de Audit informează Comisia Europeană, Parlamentul României și opinia publică asupra modului de utilizare a fondurilor comunitare nerambursabile, asupra principalelor deficiențe constatate, împreună cu recomandările formulate în urma auditurilor efectuate pe parcursul unui an financiar. În acest sens, Autoritatea de Audit elaborează anual rapoarte destinate serviciilor comunitare, precum și propria secțiune din cadrul Raportului public anual elaborat de către Curtea de Conturi a României. Prin intermediul acestor documente se

asigură transparența asupra muncii desfășurate de Autoritatea de Audit în decursul unui exercițiu financiar, precum și informarea publicului larg cu privire la modul în care autoritățile naționale responsabile gestionează asistența financiară nerambursabilă.

În contextul cerințelor de profesionalism impuse de interesul public pentru activitatea de audit, un cadru de lucru important îl reprezintă Protocolul existent între CAFR și CCR cu privire la accesul direct la stagiul de pregătire la Cameră al persoanelor care dețin statutul de auditor public extern. Din datele noastre rezultă că, până în prezent, un număr de 166 de auditori publici externi au apelat la această oportunitate. Cum apreciați această modalitate de colaborare?

Potrivit prevederilor Protocolului de colaborare încheiat între Camera Auditorilor Financiari din România și Curtea de Conturi a României cu privire la accesul direct la stagiul de pregătire la Cameră al auditorilor publici externi ai Curții de Conturi, CAFR recunoaște statutul de auditor public extern din cadrul Curții de Conturi ca fiind o calificare ce le oferă acestora pregătirea adecvată în materiile solicitate la admiterea la stagiul în activitatea de audit financiar organizat de CAFR. În baza Protocolului, CAFR și Curtea de Conturi conlucrează permanent în privința activității profesionale a auditorilor publici externi ai Curții de Conturi care solicită exceptarea de la susținerea testului de verificare a cunoștințelor în domeniul financiar-contabil pentru accesul la stagiul.

Apreciez această modalitate de colaborare ca reprezentând o facilitare

bine-venită a înscrierii ulterioare a auditorilor publici externi ai Curții de Conturi la programul de pregătire practică oferit de CAFR pentru obținerea calității de auditor financiar. Consider această colaborare ca fiind un sprijin real în asigurarea creșterii profesionalismului activității de audit desfășurate de către Curtea de Conturi a României, în interesul public al verificării asigurării gestionării eficiente a banului public.

Consider că realizarea colaborării cu CAFR se constituie ca o concretizare a unuia dintre obiectivele strategice ale Curții de Conturi, referitor la asigurarea unui sistem eficient și bine organizat de pregătire, care să răspundă cerințelor de dezvoltare profesională a personalului Curții de Conturi, în contextul mai larg al conlucrării cu organismele de specialitate recunoscute, cum este și cazul CAFR.

Cunoaștem că atât Curtea de Conturi, cât și Camera Auditorilor Financiari, în virtutea atribuțiilor legale, au adoptat standarde internaționale de exercitare a profesiei, precum și normele etice recunoscute internațional. De asemenea, în practică ambele organisme au acumulat o vastă experiență profesională, concretizată în tehnici și metode de lucru care și-au demonstrat eficiența. Pe această bază, pe ce planuri vedeți posibilă extinderea colaborării între CCR și CAFR?

Standardele de audit ale Curții de Conturi definesc principiile de bază și stabilesc un cadru unitar de aplicare a procedurilor și metodelor folosite în activitatea de audit extern pentru asigurarea calității acesteia.

Standardele de audit au fost elaborate având în vedere experiența internațională:

- ➔ standardele de audit ale Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI);
- ➔ standardele de audit ale Federației Internaționale a Contabililor (IFAC);
- ➔ liniile directoare europene pentru implementarea standardelor de audit ale INTOSAI;
- ➔ aplicarea celor mai bune practici de audit.

În fapt, standardele INTOSAI reprezintă o îmbinare a standardelor de audit elaborate de International Federation of Accountants (IFAC) cu unele *Note Practice pentru Sectorul Public* și, de aceea, putem considera că activitatea de audit derulată de cele două organisme, respectiv Curtea de Conturi și Camera Auditorilor Financiari, se desfășoară pe un fundament asemănător, care are la bază o serie de principii comune.

De asemenea, Curtea de Conturi a preluat și a tradus, într-un Ghid de specialitate, standardele INTOSAI GOV, care adună într-o colecție dedicată tot ceea ce s-a prelucrat la nivelul instituțiilor supreme de audit pentru managerii din entitățile publice cu privire la „buna guvernare”.

În baza actelor normative în vigoare din acest domeniu și cu sprijinul Ghidului precizat anterior, auditorii publici externi fac, de asemenea, și evaluarea sistemului de control intern/managerial în entitățile verificate.

Astfel, realizarea unei cooperări extinse între Curtea de Conturi și CAFR ar presupune valorificarea oportunităților pe care le oferă colaborarea dintre cele două părți, asigurând respectarea independenței, obiectivității și cerințelor specifice atât ale funcției de audit public extern din cadrul instituției noastre,



cât și ale celei de audit financiar, pusă în practică de CAFR.

În final, vă rugăm ca, răspunzând interesului cititorilor noștri, să conturați câteva dintre cele mai importante obiective ale Curții de Conturi pentru perioada care urmează și modalitățile pe care la aveți în vedere pentru a le îndeplini.

Direcțiile de evoluție prezente și viitoare ale Curții de Conturi sunt trasate de strategiile Curții de Conturi și anume: *Strategia de dezvoltare instituțională; Strategia IT; Strategia de comunicare; Strategia de resurse umane.*

Din rațiuni evidente de spațiu, voi evidenția numai câteva obiective din cadrul acestor strategii, precum și modalitățile prin care instituția noastră și-a propus să le atingă în următoarea perioadă:

a. *Creșterea calității activității de audit* reprezintă un obiectiv major și o prioritate pentru instituție și a implicat o serie de activități de anvergură legate de armonizarea și actualizarea

standardelor de audit, perfecționarea și monitorizarea implementării cadrului metodologic și procedural atât prin revizuirea și actualizarea regulamentelor, procedurilor și manualelor, prin diseminarea cunoștințelor în cadrul unor cursuri de formare profesională, cât și prin urmărirea modului de aplicare a procedurilor interne.

b. *În perspectiva trecerii la economia digitală, perfecționarea infrastructurii informatice pentru audit*, utilizarea tehnicilor de audit asistat de calculator de către auditorii publici externi, utilizarea Internetului și a lucrului on-line, asigurarea suportului legislativ informatizat constituie, de asemenea, obiective importante ale instituției.

c. *Conștientizarea valorii comunicării* este esențială, prin ambele componente ale sale: *comunicarea internă* (relația cu structurile de specialitate și personalul) și *comunicarea externă* (interfața cu mediul extern – atât relațiile instituționale cu Parlamentul, Guvernul, autoritățile publice locale, cât și relațiile cu cetă-

tenii). Un obiectiv important în acest sens îl constituie asigurarea unei *comunicări transparente*, în principal sub următoarele forme:

- promovarea și diseminarea de rapoarte de audit;
- organizarea de întâlniri cu ordonatorii principali de credite pentru discutarea modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse de Curtea de Conturi;
- emiterea de comunicate de presă pentru atragerea atenției asupra rapoartelor publicate;
- inițierea de consultări cu parlamentari și reprezentai ai mediului academic pentru înțelegerea modului în care sunt percepute rapoartele și activitatea Curții de Conturi, precum și explicarea unor aspecte specifice din rapoartele etc.

d. În sfârșit, dar nu ultimul obiectiv ca importanță și prioritate, aș menționa *promovarea învățării și a schimbului de cunoștințe*, care vizează printre altele:

- participarea la seminarii organizate de grupurile de lucru specializate din cadrul EUROSAI
- întărirea și extinderea colaborării cu organismele profesionale
- îmbunătățirea nivelului de înțelegere a standardelor și metodologiilor interne prin cursuri de formare profesională
- îmbunătățirea evaluării personalului în vederea unei mai bune identificări a nevoilor de formare profesională.

A consemnat,
Daniela Ștefănuț

Noua reglementare contabilă – o provocare și pentru auditori



Lect. univ. dr.
Mirela Păunescu,
ASE, ACCA,
auditor financiar

Ca urmare a intrării în vigoare a Directivei 2013/34/UE și a abrogării Directivelor europene a IV-a și a VII-a, reglementări transpuse la noi în țară de OMFP nr. 3055/2009, ministrul finanțelor publice a emis Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

OMFP nr. 1802/2014 a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2015 și a abrogat atât Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cât și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.239/2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate. În cele ce urmează vom puncta câteva aspecte din noua reglementare care interesează în mod deosebit auditorii financiari.

Un pas necesar spre IFRS

Înainte de a comenta principalele modificări aduse reglementărilor contabile am dori să subliniem câteva aspecte de o importanță crescută. În primul rând considerăm salutară apariția OMFP nr. 1802/2014 întrucât acesta vine și corectează anumite tratamente prevăzute de reglementările vechi, tratamente contabile ce nu duceau la obținerea unei imagini fidele, intrând în conflict chiar cu principiile prevăzute de aceste reglementări. Spre exemplu, ne-am putea referi la modificarea principiilor de recunoaștere a redu-

cerilor comerciale ulterioare sau la regulile de evaluare a avansurilor primite sau plătite. Nu mai puțin important sau util este faptul că pentru anumite aspecte au fost introduse lămuriri suplimentare în ceea ce privește regulile de măsurare sau recunoaștere.

Ne referim, de pildă, la regulile noi, inspirate în cele mai multe cazuri din Standardele Internaționale de Raportare Financiară, privind tratamentul modificărilor de estimări în cazul provizioanelor pentru dezafectare. În alte cazuri au fost introduse reguli noi de evaluare și recunoaștere, cum ar fi tratamen-

mul contabil al stimulentele primite sau acordate în cazul contractelor de leasing operațional sau de chirie, ori obligația de a capitaliza dobânda în cazul activelor cu ciclu lung de fabricație, sau apariția provizioanelor pentru contracte oneroase, la apariția unor clase noi în cadrul activelor, atât imobilizate, cât și curente, precum și dispariția unei metode de consolidare și multe altele. Anumite societăți vor trebui să pregătească un nou raport. Ne referim la cel în care vor prezenta plățile făcute către guverne, pe când altele vor putea să-și simplifice rapoartele financiare prezentate.

Deși salutăm inițiativa de a elabora o nouă reglementare, considerăm că va fi destul de dificil pentru entitățile care raportează să identifice toate diferențele între OMFP nr. 3055/2009 și OMFP nr. 1802/2014, întrucât acestea sunt numeroase, iar unele dintre ele sunt de finețe. Dar, desigur, asemenea nuanțe vor fi percepute în timp, în practică.

Ca o concluzie generală am vrea să subliniem faptul că este din ce în ce mai important pentru entitățile care raportează să întocmească manualul politicilor contabile și să îl adapteze particularităților și nevoilor lor specifice. Aceasta deoarece există o legătura strânsă între tratamentul contabil al tranzacțiilor și impozitarea lor, iar, în multe cazuri, OMFP nr. 1802/2014 spune ce să facem, dar nu spune cum să facem. Pentru a putea transpune regula în practică avem nevoie de metode detaliate, pe care să le aplicăm omogen, astfel încât să asigurăm comparabilitatea situațiilor financiare și să ne putem proteja la o eventuală inspecție fiscală, arătând că metoda aleasă respectă prevederile Reglementărilor contabile și a fost aplicată consecvent și cu bună credință.

Una dintre capcanele ce pot fi sesizate este faptul că în destul de multe cazuri modificările aduse Ordinului seamănă foarte mult cu tratamentele contabile prevăzute de IFRS. Totuși, sunt situații în care este vorba despre o asemănare doar la prima vedere, dar sunt și cazuri în care asemănarea merge probabil până la capăt. Pentru a exemplifica: în cazul investițiilor imobiliare s-a creat doar o grupă nouă de active ca natură identică cu cea prevăzută de IAS 40 Investiții imobiliare, dar ca modalitate de evaluare în situațiile financiare este total diferită. Astfel, în cazul investițiilor imobiliare

prevăzute de IAS 40 evaluarea în situațiile financiare se face la valoarea justă, cu recunoașterea diferențelor pozitive sau negative de valoare direct în contul de profit și pierdere sau la costul istoric (conform IAS 16 Imobilizări corporale), pe când conform OMFP nr. 1802/2014 investițiile imobiliare funcționează după aceleași reguli ca celelalte imobilizări corporale. Adică, vor fi prezentate la cost sau la valoare reevaluată, dar cu recunoașterea diferențelor de valoare în capitalurile proprii dacă sunt pozitive (de fapt, se aplică regulile de evaluare prevăzute pentru imobilizările corporale, reguli care sunt armonizate cu cele disponibile în IAS 16 Imobilizări corporale). Situația este identică în cazul activelor biologice.

În cazul modificărilor de estimări pentru provizioanele recunoscute pentru dezafectarea imobilizărilor sau al stimulentele primite sau acordate pentru contracte de leasing operațional, lucrurile stau diferit, în sensul că s-au preluat prevederile IFRIC-urilor aplicabile.

Definiții, criterii, clasificări

În cele ce urmează trecem în revistă, în câteva cuvinte, principalele modificări sau completări de tratamente contabile identificate. Lista nu este exhaustivă și nu este prezentată în ordinea importanței modificărilor.

Remarcăm încă de la început că s-a introdus o secțiune de definiții. Definițiile nu sunt noi în privința conținutului, dar ele prevăd, pe lângă definirea termenelor, și anumite reguli de măsurare și recunoaștere. Ne referim, spre exemplu, la cazul „costului de producție”,

unde găsim pe lângă definiție și detalii privind modul său de calcul. Considerăm a fi de importanță sporită și definiția dată de OMFP nr. 1802/2014 noțiunii de „entitate de interes public” și anume - societățile/companiile naționale, societățile cu capital integral sau majoritar de stat și regiile autonome.

Una dintre modificările importante este aceea că s-au schimbat criteriile de clasificare a entităților și anume criteriile de mărime au crescut de 10 ori în cazul microentităților.

Astfel, microentitățile sunt entitățile care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 350 000 EUR;
- b) cifra de afaceri netă: 700 000 EUR;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10

În ceea ce privește cursul valutar ce va sta la baza conversiei indicatorilor de mărime, conform Ordinului pe care îl analizăm se utilizează cursul valutar publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene la data de 19 iulie 2013, dar urmează să apară un Ordin al ministrului finanțelor publice cu valorile rotunjite (ca în cazul plafoanelor de TVA).

Nu numai criteriile de mărime a microentităților s-au modificat, dar și ordinul vechi aplicabil lor a fost abrogat. Consecința este că toate societățile care intră în sfera de aplicare a OMFP nr. 1802/2014 vor aplica aceleași reguli de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, în baza acelorași principii contabile, diferența făcând-o raportarea financiară și anume, în cazul microentităților se întocmesc situații financiare simplificate și există scutiri de la obligația de a prezenta anumite note explicative.

Foarte important este să subliniem că entitățile publice, așa cum sunt ele definite de OMFP nr. 1802/2014, nu pot fi considerate microentități indiferent de mărimea lor, ci ele vor fi asimilate entităților mijlocii și mari, având toate obligațiile care reies din acest statut. Similar, dacă dintr-un grup face parte și o entitate de interes public, grupul va trebui să întocmească situații financiare consolidate și să le auditeze.

Entitățile mijlocii și mari sunt entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 4 000 000 EUR;
- b) cifra de afaceri netă: 8 000 000 EUR;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Este evident că entitățile mici sunt cele care nu sunt nici entități mijlocii sau mari și nici microentități.

Componența situațiilor financiare prescurtate sau complete nu s-a modificat, dar pentru prima oară în reglementarea contabilă nu apare formularul detaliat al situațiilor financiare. Acest lucru nu înseamnă că ministrul finanțelor publice nu va veni cu un ordin de închidere a exercițiului financiar și cu formulare de situații financiare.

Important pentru auditori este faptul că nu numai societățile mijlocii și mari au obligația de auditare a situațiilor financiare, ci și o parte din societățile mici, și anume doar acelea care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 3 650 000 EUR;

- b) cifra de afaceri netă: 7 300 000 EUR;

- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

În funcție de criteriile de mărime, grupurile se împart în două categorii: 1 - grupuri mici și mijlocii și 2 - grupuri mari.

Grupurile mici și mijlocii sunt grupurile constituite din societățile mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății mamă:

- a) totalul activelor: 24 000 000 EUR;
- b) cifra de afaceri netă: 48 000 000 EUR;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

Grupurile mari sunt grupurile constituite din societățile mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, depășesc limitele a cel puțin două din cele trei criterii prezentate anterior.

Grupurile mici și mijlocii sunt exceptate de la obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate, pe când grupurile mari trebuie să întocmească situații financiare consolidate și să le auditeze.

Schimbări calitative în metodologia întocmirii situațiilor financiare

În ceea ce privește situațiile financiare consolidate, principala noutate o reprezintă aceea că dispărea metoda consolidării proporționale. Pentru entități controlate în comun

sau pentru entități asupra cărora se exercită influența semnificativă se va folosi *Metoda punerii în echivalență*. Ordinul prevede și dispoziții tranzitorii privind renunțarea la metoda integrării proporționale, permisă în baza MFP nr. 3055/2009, dar neregăsită în OMFP nr. 1802/2014 (ca, de altfel, nemărgăsiindu-se nici în IFRS).

Tot cu titlu de noutate remarcăm posibilitatea „mamei” care consolidează ca, în cazul în care elaborează simultan atât situațiile financiare individuale, cât și pe cele consolidate, de grup, să prezinte doar un singur raport al administratorului, în care să fie cuprinse prezentări de informații atât pentru „mamă”, cât și pentru grup.

Similar, dacă un auditor auditează situațiile „mamei” și pe cele consolidate, poate face un singur raport de audit, atâta timp cât cele două seturi de situații financiare sunt prezentate împreună și simultan.

Printre principalele modificări aduse situațiilor financiare subliniem dispariția elementelor extraordinare din contul de profit și pierdere. Eventualele pierderi din calamități vor fi prezentate în cadrul elementelor din exploatare (alte venituri/cheltuieli din exploatare) în conturile nou introduse (6587 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare” și 7417 „Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare”).

Conform OMFP nr. 1802/2014, societățile auditate trebuie să prezinte totalul onorariilor aferente exercițiului financiar percepute de fiecare auditor statutar /firmă de audit pentru auditul statutar al situațiilor financiare anuale și totalul onorariilor percepute pentru alte

servicii de asigurare, pentru servicii de consultanță fiscală și pentru alte servicii decât cele de audit.

Prevederile anterioare nu se aplică situațiilor financiare anuale ale unei entități atunci când aceasta este inclusă în situațiile financiare anuale consolidate, cu condiția ca aceste informații să fie furnizate în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

În două cuvinte remarcăm că s-au preluat caracteristicile calitative ale informațiilor financiare așa cum sunt ele prevăzute în Cadrul general IASB (și anume caracteristici fundamentale și amplificatoare), că au apărut principii noi - principiul evaluării la cost de achiziție sau la cost de producție și că s-au modificat principii existente - principiul continuității, vechiul principiu al prevalenței economicului asupra juridicului, principiul pragului de semnificație).

Ca o completare adusă principiului continuității, entitățile aflate în lichidare procedează la reclasificarea creanțelor și a datoriilor pe termen lung în creanțe și datorii pe termen scurt.

Vechiul principiu al prevalenței economicului asupra juridicului a primit o denumire nouă (Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză), dar considerăm și că i-au fost aduse modificări. Pe de o parte, ministrul finanțelor publice subliniază obligația entităților ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în



care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora, iar, pe de altă parte, extinde sfera situațiilor în care se poate utiliza acest principiu.

Modificări semnificative în politicile contabile

Modificări semnificative pot fi întâlnite și în cazul schimbării de politici contabile. În primul rând subliniem din nou importanța adoptării unor politici contabile pentru operațiunile derulate, inclusiv a unor proceduri proprii pentru situațiile prevăzute de legislație. Aceste politici trebuie elaborate avându-se în vedere specificul activității de către **specialiști în domeniul economic și tehnic**, cunoscători ai activității desfășurate și ai strategiei adoptate de entitate și aprobate de administratorii entității sau de persoanele care au obligația gestionării entității respective.

Schimbarea constă în aceea că, atunci când efectele modificării pot fi cuantificate, aceste efecte ale modificării politicilor contabile afe-

rente exercițiilor financiare precedente se înregistrează pe seama rezultatului reportat (contul **1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile”**). Dacă efectul modificării politicii contabile este imposibil de stabilit pentru perioadele trecute, modificarea politicilor contabile se efectuează pentru perioadele viitoare, începând cu exercițiul financiar curent și exercițiile financiare următoare celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile.

Chiar dacă interdicția existentă în OMFP nr. 3055/2009 de a schimba politica oricând în afară de începutul anului nu se mai regăsește, considerăm că și dacă politica va fi schimbată în cursul anului entitatea va trebui să recalculeze și să ajusteze tranzacțiile deja înregistrate în cursul anului, astfel încât metodele contabile să fie aplicate omogen cel puțin în anul în curs.

Pentru prima dată, OMFP nr. 1802/2014 prevede explicit că, **în cazul modificării politicilor contabile pentru o perioadă anterioară, entitățile trebuie să ia în considerare efectele fiscale ale acestora.**

O schimbare semnificativă apare și în cazul reducerilor comerciale primite ulterior achiziției de bunuri. Potrivit OMFP nr. 3055/2009 reducerile comerciale ulterioare primite afectau direct contul de profit și pierdere chiar dacă data primirii era foarte apropiată de data achiziției. Conform OMFP nr. 1802/2014, reducerile comerciale primite ulterior facturării **corectează costul stocurilor la care se referă**, dacă acestea mai sunt în gestiune. Dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite”), pe seama conturilor de terți.

Reduceri comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 709 „Reduceri comerciale acordate”), pe seama conturilor de terți. Totuși, **reducerile comerciale acordate imediat ulterior facturării**, astfel încât vânzarea de produse și acordarea reducerii comerciale sunt tratate împreună, ajustează veniturile din vânzare.

Reduceri comerciale legate de **prestările de servicii**, primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite”, respectiv contul 709 „Reduceri comerciale acordate”), pe seama conturilor de terți.

Pentru a se alinia prevederile reglementărilor românești cu cele IFRS s-a schimbat și tratamentul costurilor îndatorării. Dacă în baza OMFP nr. 3055/2009 acestea puteau fi capitalizate sau nu, în funcție de

politica adoptată, în baza OMFP nr. 1802/2014 costurile îndatorării atribuite activelor cu ciclu lung de fabricație **sunt incluse** în costurile de producție ale acestora, în măsura în care **sunt legate de perioada de producție** și cu respectarea prevederilor principiului prudenței. Aceasta este una dintre situațiile în care politica contabilă poate ajuta foarte mult și asta deoarece OMFP nr. 1802/2014 nu dă mai multe detalii despre cum anume trebuie să calculeze entitatea costul pe care îl va capitaliza. Rămâne la latitudinea societății să-și găsească un model rezonabil de calcul și de repartizare a acestor costuri, în special atunci când se obțin mai multe active cu ciclu lung de fabricație sau sunt obținute mai multe împrumuturi.

Aspecte noi în tratamentul contabil al activelor

Câteva modificări am remarcat și în ceea ce privește reevaluarea, dar mai degrabă de formă decât de fond. Astfel, surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin **transferul direct în rezultatul reportat** (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”), atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat și nu prin transfer la rezerve, așa cum se făcea în baza OMFP nr. 3055/2009. În plus, venitul și cheltuiala din reevaluare sunt prezentate separate față de cheltuiala cu deprecierea aferentă imobilizărilor corporale, fiind introduse în planul de conturi două conturi noi (contul 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”, respectiv contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”).

S-au introdus categorii noi de elemente, cum ar fi:

- ➔ Active de explorare și evaluare a resurselor minerale
- ➔ Investiții imobiliare
- ➔ Active biologice productive

Prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante depinde de scopul căruia îi sunt destinate și intenția de păstrare, potrivit politicilor contabile aprobate de administratori sau de persoanele care au obligația gestionării entității.

O altă noutate o reprezintă faptul că în categoria imobilizărilor corporale se urmăresc distinct investițiile imobiliare și activele biologice. *Investiția imobiliară* este proprietatea (un teren sau o clădire - sau o parte a unei clădiri - sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, sau ambele, decât pentru:

- a) a fi utilizată pentru producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative; sau
- b) a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității.

Activele biologice productive (un animal viu sau o plantă vie) sunt orice active, altele decât activele biologice de natura stocurilor; de exemplu, animalele de lapte, vița de vie, pomii fructiferi și copacii din care se obține lemn de foc, dar care nu sunt tăiați. Activele biologice productive nu sunt produse agricole, ci, mai degrabă, sunt active auto-regeneratoare.

Atât activele biologice productive, cât și investițiile imobiliare se eva-

luață potrivit regulilor generale de evaluare aplicabile imobilizărilor corporale.

În ceea ce privește imobilizările necorporale s-au făcut câteva modificări în scopul de a alinia prevederile reglementărilor naționale cu cele ale IFRS. Ne referim, spre exemplu, la eliminarea posibilității ca deprecierea fondului comercial să mai fie reluată sau la dispariția imobilizărilor necorporale în curs de execuție. Astfel, ajustările pentru deprecierea fondului comercial corectează valoarea acestuia (articol contabil 6817 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial” = 2071 „Fond comercial pozitiv”), **fără a fi reluate ulterior la venituri.**

Soldul contului 233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție” se transferă fie asupra contului 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene”, fie în contul 203 „Cheltuieli de dezvoltare”, în funcție de stadiul realizării proiectului și modul de îndeplinire a condițiilor de recunoaștere a acestuia ca activ. Eventualele ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție se transferă, de asemenea, asupra rezultatului reportat (articol contabil 2933 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție” = 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene”).

Clarificări se aduc și definiției fondului comercial, precum și modalității de evaluare a activelor și datorii primite prin transfer. **Onorariile de intermediere**, onorariile de consiliere, juridice, contabile, de

evaluare și alte onorarii profesionale sau de consultanță, precum și alte cheltuieli legate de dobândirea unei afaceri reprezintă **cheltuieli în perioadele** în care sunt suportate costurile respective

Inspirându-se din IFRS (probabil), OMFP nr. 1802/2014 prevede tratamentul stimulentei primite sau acordate în cadrul contractelor de leasing operațional sau de chirie. Astfel, locatorul trebuie să recunoască valoarea agregată a costului stimulentei drept o diminuare a venitului din leasing pe durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului activului în sistem de leasing. Locatarul trebuie să recunoască beneficiul agregat al stimulentei drept o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului locatarului rezultat din utilizarea activului în sistem de leasing.

Tot în spiritul IFRS, sunt extinse prevederile anterioare privind provizioanele pentru dezafectarea activelor imobilizate. Astfel, dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul bazat pe cost, modificările datorii trebuie adăugate la costul activului sau trebuie deduse din costul acestuia în perioada curentă, dar societatea trebuie să se asigure că valoarea dedusă din costul activului nu depășește valoarea sa contabilă. Dacă o scădere a datoriei depășește valoarea contabilă a activului, excedentul trebuie recunoscut imediat în profit sau pierdere.

Dacă ajustarea generează o mărire a costului unui activ, entitatea trebuie

să analizeze dacă acest lucru indică faptul că noua valoare contabilă a activului poate să nu fie complet recuperabilă. Dacă există un astfel de indiciu, entitatea trebuie să testeze activul pentru depreciere, contabilizând orice pierdere din depreciere.

Dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul reevaluării, modificările datoriei ajustează diferența din reevaluare, astfel:

- o scădere a datoriei majorează surplusul din reevaluare din capitalurile proprii, cu excepția cazului în care ea trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în măsura în care reia un deficit din reevaluare al aceluiași activ, care a fost recunoscut anterior drept cheltuielă;
- o creștere a datoriei trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere, exceptând cazul în care reduce surplusul din reevaluare din capitalurile proprii, în limita oricărui sold creditor existent pentru acel activ.

În cazul în care o scădere a datoriei depășește valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă activul ar fi fost contabilizat conform modelului bazat pe cost, excedentul trebuie recunoscut imediat în contul de profit și pierdere.

În plus, o modificare a datoriei este un indiciu că activul ar putea să necesite o reevaluare pentru a se asigura faptul că valoarea contabilă nu diferă semnificativ de cea care ar fi determinată utilizându-se valoarea justă la finalul perioadei de raportare. Dacă este necesară o reevaluare, toate activele din acea clasă trebuie reevaluate.

Pe scurt, despre tratamentul unor operații financiare

OMFP nr. 1802/2014 vine cu prevederi similare IAS 16 Imobilizări corporale în ceea ce privește posibilitatea societății de a capitaliza costurile cu revizii și inspecții. Astfel, în cazul inspecțiilor sau reviziilor generale regulate, efectuate de entitate pentru depistarea defecțiunilor, la momentul efectuării fiecărei inspecții generale, costul acesteia poate fi recunoscut drept cheltuială sau, în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale, ca o înlocuire, dacă sunt respectate criteriile de recunoaștere. În cazul recunoașterii costului inspecției ca o componentă a activului, valoarea componentei se amortizează pe perioada dintre două inspecții planificate. Aceleași prevederi referitoare la posibilitatea recunoașterii costurilor cu revizii și inspecții drept componente ale imobilizărilor corporale se aplică în cazul imobilizărilor corporale ale căror costuri de inspecție și revizie sunt semnificative, cum ar fi avioane, nave maritime și fluviale, echipamente complexe, conform politicilor contabile aprobate.

Prevederi similare IAS 1 Situații financiare au fost introduse și în ceea ce privește clasificarea datoriei în curente sau pe termen lung. Atunci când o entitate încalcă, înainte de finalul perioadei de raportare, o prevedere dintr-un acord de împrumut pe termen lung și această încălcare are drept efect faptul că datoria devine exigibilă la cerere, datoria este clasificată drept curentă, chiar dacă creditorul a fost de acord, după perioada de raportare și înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru emitere, să nu ceară plata ca urmare a încălcă-

rii acesteia. Datoria este clasificată drept curentă deoarece la finalul perioadei de raportare entitatea nu are un drept necondiționat de a-și amâna decontarea pentru cel puțin un an după acea dată. Totuși, entitatea clasifică datoria pe termen lung în cazul în care creditorul a fost de acord, până la finalul perioadei de raportare, să ofere o perioadă de grație de cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare.

Apar modificări și în ceea ce privește tratamentul contabil al diferenței dintre valoarea imobilizărilor financiare dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul altor entități, precum și al diferenței dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării cu active pe termen scurt (creanțe) și valoarea activelor care fac obiectul participației. Aceste diferențe se înregistrează pe seama veniturilor (contul 768 „Alte venituri financiare”), la data dobândirii acelor titluri și nu se mai recunosc pe conturi de rezerve. Similar, acțiunile și alte imobilizări financiare primite fără plată, potrivit legii, se evidențiază în conturile de active și venituri (contul 768 „Alte venituri financiare”). Conform OMFP nr. 3055/2009 aceste diferențe se recunoșteau pe seama contului 1068 „Alte rezerve”.

Începând cu 1 ianuarie a.c., onorariile profesionale și comisioanele bancare achitate în vederea obținerii de împrumuturi pe termen lung se recunosc pe seama cheltuielilor înregistrate în avans. Cheltuielile în avans urmează să se recunoască la cheltuieli curente eșalonat, pe perioada de rambursare a împrumuturilor respective. OMFP nr. 1802/2014 nu spune ce metodă tre-

buie să aleagă societatea pentru a repartiza aceste sume la cheltuieli, de unde putem trage concluzia că, în funcție de metoda utilizată de societate și inclusă în manualul politicilor contabile, se pot folosi metode diferite de recunoaștere pe cheltuielile perioadei. Se poate folosi metoda liniară, dar și o metodă care aproximează metoda dobânzii efective (metoda pe care băncile au obligația să o aplice).

Într-o manieră similară IAS 21, OMFP nr. 1802/2014 prezintă definiția elementelor monetare și a celor nemonetare. Caracteristica esențială a unui element nemonetar este absența unui drept de a primi (sau a unei obligații de a furniza) un număr fix sau determinabil de unități monetare. Exemplele includ: sumele plătite în avans pentru bunuri și servicii (de exemplu, chirie plătită în avans); imobilizări necorporale; stocuri; imobilizări corporale; și provizioanele care urmează a fi decontate prin furnizarea unui activ nemonetar.

Deoarece avansurile sunt elemente nemonetare, ca schimbare semnificativă față de OMFP nr. 3055/2009, începând cu 1 ianuarie 2015 avansurile nu se mai reevaluează ca urmare a variației de curs valutar. Prevederile tranzitorii specifice faptul că, la aplicarea pentru prima dată a OMFP nr. 1802/2014, sumele reprezentând avansuri acordate pentru imobilizări corporale, respectiv necorporale, se preiau în conturile 4093 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” și 4094 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”, la valoarea rezultată din evaluarea efectuată la 31 decembrie 2014, potrivit Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor

publice nr. 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare.

În final, despre provizioane

Apar situații noi în care entitatea trebuie să recunoască provizioane. Ne referim la provizioanele pentru terminarea contractului de muncă, provizioanele în legătură cu acorduri de concesiune și provizioanele pentru contracte cu titlu oneros.

Provizioanele pentru terminarea contractului de muncă se constituie pentru obligațiile asumate de entitate în relație cu angajații, pentru terminarea contractului de muncă. De exemplu, obligații rezultate din contractul colectiv de muncă de a plăti o sumă în corelare cu numărul de ani lucrați în entitate. Aceste provizioane se recunosc atunci când există certitudinea achitării lor într-o perioadă previzibilă de timp.

În cazul în care operatorul unui acord de concesiune a serviciilor are o obligație contractuală de a întreține infrastructura la un anumit nivel de utilizare sau de a aduce infrastructura într-o anumită stare înainte de a fi predată concedentului la sfârșitul acordului de serviciu, drept obligații de îndeplinit ca o condiție a licenței primite, aceste obligații contractuale de a întreține sau de a reabilita infrastructura se recunosc drept provizion și se evaluează la cea mai bună estimare a cheltuielii care ar fi necesară pentru a deconta obligația actuală la data bilanțului.

Un *contract cu titlu oneros* reprezintă un contract în care costurile inevitabile aferente îndeplinirii obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice preconizate a fi obținute din contractul în cauză.

Costurile inevitabile ale unui contract reflectă costul net de ieșire din contract, adică valoarea cea mai mică dintre costul îndeplinirii contractului și eventualele compensații sau penalități generate de neîndeplinirea contractului. Dacă o entitate are un contract cu titlu oneros, obligația contractuală actuală prevăzută în contract trebuie recunoscută și evaluată ca provizion. Înainte de a constitui un provizion separat pentru un contract cu titlu oneros, o entitate recunoaște orice pierdere din deprecierea activelor alocate contractului în cauză.

OMFP nr. 1802/2014 precizează expres că toate cheltuielile cu actualizarea provizioanelor reprezintă cheltuieli financiare și se înregistrează în contul 6861 „Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor”.

Nu în ultimul rând, putem remarca apariția unui nou raport care trebuie depus odată cu situațiile financiare. Entitățile mijlocii și mari, indiferent de natura acționarilor, active în **industria extractivă** sau în **sectorul exploatării pădurilor primare** au obligația de a întocmi și a publica anual un raport asupra plăților către guverne.

Raportul prezintă următoarele informații în legătură cu activitățile des-

crise de ordin, aferente exercițiului financiar în cauză:

- suma totală a plăților efectuate către fiecare guvern;
- suma totală pe tip de plată, efectuată către fiecare guvern;
- dacă plățile au fost atribuite unui proiect specific, suma totală pe tip de plată, efectuată pentru fiecare astfel de proiect și suma totală a plăților pentru fiecare astfel de proiect.

Nu este necesar ca o plată, indiferent dacă este plată unică sau o serie de plăți conexe, să fie luată în considerare în raport dacă este mai mică de 100 000 EUR în cursul unui exercițiu financiar.

În concluzie

Considerăm salutară apariția OMFP nr. 1802/2014 deoarece acest ordin clarifică o parte din problemele cu care entitățile care aplicau OMFP nr. 3055/2009 s-au confruntat și corectează o mare parte din prevederile vechi, ce intrau în conflict fie cu Directivele Europene, fie cu principiile stipulate în reglementările naționale. Pe măsură ce va trece timpul suntem convinși că alte și alte diferențe între OMFP nr. 1802/2014 și OMFP nr. 3055/2009 vor fi identificate și lămurite.

Bibliografie

- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 963/30.12.2014.
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 și 766 bis din 10 noiembrie 2009.
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2239/2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 522/25 iulie 2011.

Noi căi de comunicare cu membrii și stagiarii Camerei

Newsletter-ul „InfoAudit”

La inițiativa Consiliului, începând cu luna decembrie 2014 Camera Auditorilor Financiari din România a deschis un nou mijloc de informare adresat membrilor și stagiilor: newsletter-ul „InfoAudit”, publicație electronică, cu apariție, de regulă, lunară. Publicația se transmite direct, în format electronic, celor care au adresă de e-mail și, totodată, se postează pe site-ul CAFR.

Sumarul publicației include rubrici precum „Legislație”, „Important pentru auditori și stagii”, „Informații utile”, „Din viața internațională a profesiei”. În cadrul acestor rubrici se regăsesc noutăți legislative privind profesia, cele mai recente hotărâri ale Consiliului CAFR publicate în Monitorul Oficial al României, aspecte de interes din activitatea de audit financiar pe plan intern și internațional etc.

Pentru mai multe detalii accesați rubrica „InfoAudit” pe site-ul CAFR www.cafr.ro.



Forumul CAFR

Consiliul Camerei Auditorilor Financiari din România vă invită să accesați Forumul de discuții deschis pe site-ul CAFR – o nouă linie de comunicare interactivă pe teme profesionale pentru membri și stagii!

În cadrul forumului pot fi expuse unele probleme profesionale specifice, se pot adresa întrebări, se pot formula răspunsuri și opinii de către cei interesați.

Ideile, opiniile și soluțiile expuse nu angajează răspunderea Camerei, dar pot constitui un mijloc de clarificare a aspectelor ridicate de către profesioniști.

Pentru înscriere accesați site-ul www.cafr.ro, rubrica „Forum”.

Auditul stocurilor și producția în curs

- aplicație practică



Mihai Grigore,
auditor financiar

Conform prevederilor OMFP 1802/2014 (care abrogă OMFP 3055/2009), dar și IAS 2, stocurile reprezintă activele circulante ale unei societăți, deținute cu scopul de a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității, aflate în cursul procesului de producție pentru o astfel de vânzare sau achiziționate și deținute sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau în prestarea de servicii.

Articolul de față are în vedere abordarea practică a auditului secțiunii G - Stocurile și producția în curs din *Ghidul pentru un Audit de Calitate*, cu obiectivele prezentate în cadrul acestei secțiuni și care, în concluzie, să ofere asigurarea rezonabilă că stocurile nu sunt denaturate semnificativ în situațiile financiare.



Studiu de caz: Auditarea stocurilor și producției în curs la SOCIETATEA SA

Acordul de planificare a auditului

1. Prezentare generală (extras)

Termenii misiunii

Va fi efectuat un audit conform cerințelor ISA. Cadrul de raportare va fi OMFP 3055/2009, întrucât se referă la auditarea raportărilor financiare pe anul 2014. Termenii misiunii și responsabilităților vor fi conform Acordului contractual și Declarațiilor conducerii. Pe parcursul misiunii, precum și la finele acestora va fi disponibil un partener însărcinat cu rezolvarea aspectelor etice și cu revizuirea dosarului în vederea emiterii opiniei.

Cunoașterea clientului

Societatea livrează agent termic populației. În trecut, Societatea a livrat și abur tehnologic industrial, dar din cauza încetării activității

principalilor producători industriali din zonă, această activitate a fost redusă treptat din perioadele anterioare. Societatea are active puternic degradate moral și fizic, care nu mai pot fi utilizate în condiții de eficiență economică.

Sunt necesare investiții majore în re tehnologizare pentru eficientizarea activității, dar care nu se mai justifică în actualul context economic, social și de operare în care activează Societatea.

Descrierea sistemelor și a controalelor

Societatea utilizează sistemul de evidență contabilă electronic ICS SOFT. Acesta permite aplicarea majorității controalelor de contabili-

tate și gestiune, precum și interogarea bazei de date contabile în vederea obținerii majorității rapoartelor necesare activității de audit. Din acest punct de vedere, nu credem că vor exista probleme în obținerea probelor de audit necesare și suficiente în vederea exprimării opiniei. Controalele Societății nu sunt credibile și, prin urmare, nu vom putea pune temei pe acestea, activitatea de audit fiind bazată pe teste de detaliu și proceduri analitice.

Riscul și pragul de semnificație

Procedurile normale de audit vor fi aplicate în vederea cuantificării riscului (B4) și a determinării pragului de semnificație (B6). Referitor la determinarea pragului, în vederea eficientizării auditului vom analiza

și valorile indicatorilor aferenți perioadelor anterioare, urmând a elimina efectul tranzacțiilor extreme din ultima perioadă (scăderea semnificativă a valorii activelor, a cifrei de afaceri etc.). Acolo unde se impune, spre exemplu la estimări contabile, vor fi testate în întregime, fără eșantionare. Orice tranzacție care implică judecată de valoare din partea conducerii va fi auditată în întregime.

Estimări contabile

Societatea utilizează o serie de estimări contabile pentru: calcul amortizare, ajustări depreciere imobilizări corporale, stocuri, creanțe, calcul provizioane de restructurare etc. O atenție deosebită va fi acordată acestora prin testarea integrală.

2. Planificarea auditului și evaluarea riscurilor identificate (extras)

Planul de eșantionare

Nume client			SOCIETATEA SA			Ex. fin:		2014	Ref B7.1
REF B – PLANIFICAREA									
Afirmația din situația financiară	Valoarea aprox. a populației	Pragul de semnificație	Factorul de risc inerent și specific	Factorul de risc de control	Relevanța acordată revizuirii analitice	Este necesar eșantionul?	Dimensiunea minimă a eșantionului	Motivul lipsei eșantionului	
Stocuri	32.541.828	136.372	1	1	2	NU	-	vezi NOTĂ	

NOTĂ:

În general, nu a fost abordată strategia de audit prin eșantionare din cauza următoarelor raționamente de ordin profesional:

- în evaluarea riscului și stabilirea planului de eșantionare s-a pornit de la identificarea afirmațiilor semnificative B6.1 *Significant accounts* coroborat cu riscul general B4.1 și riscul specific B4.2
- Societatea prezintă un risc RIDICAT spre FOARTE RIDICAT cu privire la continuitatea activității, ceea ce determină ca riscul de eșantionare să fie RIDICAT

- testele de audit aplicate au fost designate în baza raționamentului profesional mai degrabă decât pe baza eșantionării
- strategia adoptată se justifică prin nivelul RIDICAT al riscului care, dacă s-ar fi coroborat cu eșantionarea, ar fi condus la testarea mult mai multor elemente individuale; având în vedere că se estimează ca situațiile financiare să nu ofere o imagine fidelă, să fie denaturate per ansamblu, atunci eficiența muncii de audit ar fi scăzut semnificativ, conducând însă la aceleași concluzii preliminare (denaturarea

- semnificativă a situațiilor financiare)
- totul a fost planificat și ținând cont de discuția cu auditorul precedent B2.2, de efectul ajustărilor propuse și acceptate în perioadele anterioare și de viitorul incert al Societății.

ÎN CONCLUZIE, planul de eșantionare minimă conform procedurilor din *Ghidul pentru un Audit de Calitate* a fost utilizat pentru testele unde era necesar procesul de selecție în eșantionare (intrări, ieșiri, preț, calcul cost, verificare liste de inventar, valoare realizabilă netă etc.).

Proceduri analitice preliminare

În conformitate cu ISA 520 – *Proceduri analitice*, acestea pot fi utilizate ca proceduri de evaluare a riscurilor în etapa de planificare a auditului. În contextul clientului SOCIETATEA SA, acest tip de proceduri sunt cu atât mai benefice cu cât există indicii cu privire la menținerea continuității activității, iar evaluarea analitică preliminară a principalilor indicatori și a evoluțiilor semnificative poate furniza probe în ceea ce privește capacitatea societății de a continua activitatea, cu impact semnificativ asupra planificării activității de audit și,



mai ales, asupra formei raportului de audit.

De asemenea, aplicarea procedurilor analitice în faza de planificare

poate oferi indicii și asupra existenței unor posibile erori la nivelul situațiilor financiare.

Având în vedere această evaluare preliminară în etapa de cunoaștere a clientului (B3), am analizat variațiile semnificative ale conturilor (solduri/rulaje) comparativ cu perioada precedentă, solicitând și obținând explicații cu privire la aspectele considerate semnificative.

Centralizând și comparând datele din bilanța de verificare a perioadei anterioare cu cele din bilanța preliminară de verificare a perioadei curente, am obținut următoarele indicii (extras):

Nume client	SOCIETATEA SA	Ex. fin:	2014	Ref B3.1 Cunoașterea clientului și evaluarea riscurilor
REF B – PLANIFICAREA				
Element	2013	2014	% variație 2014/2013	Explicații
cheltuieli cu gazele	3.164.905	136.855	-96%	atât în exercițiul anterior, cât și în exercițiul curent nu am avut energie termică produsă din utilizarea ca și combustibil a gazelor, s-a înregistrat doar factura de gaze emisă de la rezervele de stat, ca urmare a nerestituirii împrumutului
cheltuieli păcură	12.284.911	11.894.498	-3%	reducere cu 3,18% a consumului ca urmare a reducerii prețului la păcură, consumatori casnici, și reducerii numărului acestora
cheltuieli energie electrică	1.147.237	1.218.005	6%	creștere cu 6% ca urmare a creșterii prețului de achiziție
cheltuieli cu apa	115.290	60.001	-48%	reducere cu 48% ca urmare a modificării circuitelor de apă adaos
cheltuieli cu salariile	6.193.477	5.633.504	-9%	reducere ca urmare a disponibilizării de personal (trebuie luat în calcul și efectul plăților compensatorii)
accesorii buget de stat	8.987.304	6.365.953	-29%	reducerea procentului la creanțe bugetare, achitarea parțială a unor obligații
penalități contractuale	3.617.312	1.303.257	-64%	
venituri din energia termică	12.933.078	13.624.219	5%	
venituri din subvenție	3.740.656	1.322.927	-65%	
Total energie termică	16.673.734	14.947.146	-10%	reducere a producției de energie termică cu 10%, concomitent cu eliminarea subvenției de la stat pentru diferența de preț la combustibil
venituri certificate	5.183.359	6.169.036	19%	creștere cu 10% datorită scăderii producției
cedări active	9.511.273	186.836	-98%	vânzările de active au caracter excepțional

Începând cu anul curent, a intrat în vigoare contractul de delegare a gestiunii cu o altă societate, contractul de delegare a serviciului public de alimentare cu energie termică încheiat cu autoritatea locală fiind reziliat.

SOCIETATEA S.A va efectua în cursul exercițiului curent disponibilizări de personal, conform programului de restructurare ce este în curs de finalizare.

Noile activități realizate vor fi de furnizare energie electrică, prestări servicii întreținere și reparații etc.

Nume client		SOCIETATEA SA	Ex. fin:	2014	Ref B6.1 Proceduri analitice preliminare
REF B – PLANIFICAREA					
Secțiuni	Denumire secțiune	Sold inițial	Sold final	Superior Erorii tolerabile (B5)? (da/nu)	Abordare audit
...
G	Stocuri	34.634.590	32.541.828	da	Reconciliere, ajustare depreciere, intrări, ieșiri, pricing, cost, preț etc.
...
Total		29.915.375	17.774.494		

Alte elemente necesare planificării, identificării și evaluării riscurilor

În conformitate cu înțelegerea față de natura și scopul activității societății, auditorul are libertatea, în

baza raționamentului profesional și a ISA, să abordeze elemente precum: riscurile, cererea de informații și managementul ei, comunicarea cu auditorul precedent (secțiunea B), alte proceduri analitice, confirmări,

independența exercițiilor etc., politici contabile – aplicare, modificări, impact, evaluare, proceduri care vor fi detaliate în cadrul testelor prezentate în cele ce urmează (numai cele specifice secțiunii G).

Teste privind auditul stocurilor, exemplificări și abordări practice

1. Reconcilierea bazei de date obținute cu soldurile din balanță

T G1.3: Reconcilierea bazei de date obținute cu soldurile din balanță					
Unitatea:	SOCIETATEA SA			Subunitatea:	[-]
Exercițiul:	2014				
Obiectiv și indicații:					
Verificarea soldurilor din balanță cu situația analitică a stocurilor. Se va obține o bază de date de la Societatea client care va conține următoarele date, referitoare la stocurile existente în gestiune la 31 decembrie:					
Cont	Denumire stoc	Cantitate	Preț (lei)	Valoare	Data intrării

În urma prelucrării acestei baze de date se va face reconcilierea soldurilor din balanță cu cele din baza de date.

Cont	Sold baza de date	Sold balanță	Diferențe	Explicații
301	12.775.563,70	12.775.563,70	-	
3022	288.687,67	288.687,67	-	
3023	-	3.193,21	(3.193,21)	nesemnificativ, nu se ține evidența în analitic
3025	-	389.990,65	(389.990,65)	nesemnificativ, nu se ține evidența în analitic
303	-	10.982,46	(10.982,46)	nesemnificativ, nu se ține evidența în analitic
331	1.152.435,67	1.152.435,67	-	
341	8.556.764,00	8.556.764,00	-	
351	735.526,64	735.526,64	-	
354	4.264.364,00	4.264.364,00	-	
371	4.364.320,00	4.364.320,00	-	
TOTAL		32.541.828,00	(32.541.828,00)	

Concluzii:
Baza de date obținută de la client și care, din cauza dimensiunilor, este prezentată în Foaie de Lucru separată, se reconciliază cu valorile din balanță cu excepțiile care sunt considerate "nesemnificative", iar evidența nu se ține în analitic, pe fiecare cod de stoc în parte.

2. Lista sintetică a stocurilor aferente exercițiului curent și anterior

T G1.4: Lista sintetică a stocurilor aferente exercițiului curent și anterior

Unitatea: SOCIETATEA SA	Subunitatea: [-]
Exercițiul: 2014	
Obiectiv și indicații: În urma completării acestui test se vor totaliza datele din balanță în vederea preluării în situațiile financiare. De asemenea, se va analiza și variația stocurilor, atât direct (coloana 4), cât și prin viteza de rotație în cifra de afaceri (coloana 7). În cazul în care creșterile sau descreșterile, comparativ cu perioada precedentă, sunt semnificative, se vor solicita Societății explicații. Se va prezenta un comentariu care să explice componența soldurilor stocurilor în comparație cu exercițiul precedent și trendul așteptat. Se selectează conturile de auditat și se abordează politica de constituire a ajustărilor pentru deprecieri.	

lei

Cont	Sold inițial	Sold final	Variație %	Viteza de rotație an precedent	Viteza de rotație an curent	VR_curentă/ VR_precedentă	Observații
1	2	3	4	5	6	7	8
Materii prime și materiale consumabile							
301	20.734.276	12.775.564	-38,38%	143,73	181,81	26,49%	ieșiri de combustibil/păcură; consum
3022	288.688	288.688	0,00%	2,00	4,11	105,50%	fără mișcare
3023	3.193	3.193	0,00%	0,02	0,05	150,00%	fără mișcare
3025	416.011	389.991	-6,25%	2,88	5,55	92,71%	ieșiri nesemnificative
303	10.982	10.982	0,00%	0,08	0,16	100,00%	fără mișcare
351	956.185	735.527	-23,08%	6,63	10,47	57,92%	fără impact semnificativ; confirmări terți
Total	22.409.334	14.203.944	-36,62%	155,34	202,13	30,12%	
Producția În Curs De Execuție							
331	768.290	1.152.436	50,00%	5,33	16,40	207,69%	verificare cost de producție; evaluare
341	5.704.509	8.556.764	50,00%	39,54	121,77	207,97%	verificare cost de producție; evaluare
354	2.842.909	4.264.364	50,00%	19,71	60,69	207,91%	verificare cost de producție; evaluare
Total	9.315.709	13.973.564	50,00%	64,57	198,86	207,98%	
Produse Finite Și Mărfuri							
371	2.909.547	4.364.320	50,00%	20,17	62,11	207,93%	evaluare; valoare realizabilă netă; deprecieri
Total	2.909.547	4.364.320	50,00%	20,17	62,11	207,93%	
Avansuri Pentru Cumpărări De Stocuri							
Total	-	-	Sold nou	0,00	0,00	-	N/A
T_stoc	34.634.590	32.541.828	-6,04%	240,08	463,10	92,89%	
Total SF	34.634.590	32.541.828					teste de detaliu și proceduri analitice
Diferențe	-	-					
Concluzii: Ultimul rând T_stoc corespunde cu valoarea din situațiile financiare. În coloana 8 au fost trecute principalele abordări a fi aplicate în testare ca urmare a analizei vitezei de rotație, riscurilor identificate și a raționamentului profesional al auditorului. După cum se observă, viteza de rotație a crescut, ceea ce oferă indicii asupra faptului că nu este necesară o ajustare suplimentară pentru deprecieri, aspect ce va fi confirmat sau infirmat în urma aplicării procedurilor specifice de deprecieri, corelate cu politicile contabile ale societății.							

3. Revizuirea fișelor de stoc

T G1.7: Revizuirea fișelor de stoc

Unitatea: SOCIETATEA SA

Exercițiul: 2014

Subunitatea: [-]

Obiectiv și indicații:

Auditorul va selecta, prin sondaj, din baza de date a stocurilor (vezi T G1.3), reperele pentru care va verifica / reconcilia:

- intrările din fișele de stoc, prin compararea înregistrărilor din contabilitate cu facturile și a facturilor aferente cu notele de recepție;
- elementele extraordinare, adică acele elemente care nu trebuie deținute în mod normal de Societate;
- dacă se folosește metoda de calcul a costului la ieșirea din gestiune care este specificată în politicile contabile.

Vor fi selectate repere care fac parte din conturile de auditat, stabilite conform T G1.4.

Se vor obține și verifica (în testele următoare) fișe de stoc (intrări, ieșiri, elemente extraordinare), eșantionul fiind cel stabilit în Secțiunea B. De asemenea, eșantionul va asigura prin verificare 80% din cele semnificative ca mărime și 20% din cele mai mici.

Pentru selectarea elementelor de stoc ce urmează a fi testate, a fost folosită metoda de eșantionare MUS (Monetary Unit Sampling), care oferă veridicitate eșantionului conform principiului 80/20, astfel:

- conform B7.2 a fost stabilită mărimea eșantionului (40 de elemente pentru testări cantitative și 59 de elemente pentru testări valorice)
- intrări: au fost selectate 40 elemente
- ieșiri: au fost selectate 40 elemente
- pricing: au fost selectate 59 elemente
- inventariere: au fost selectate 59 elemente, distribuite 30/29 scriptic-fizic (sheet to floor) respectiv fizic-scriptic (floor to sheet)
- independența exercițiilor: au fost selectate 40 elemente, egal distribuite 20/20 înainte și după finele exercițiului auditat.

Concluzii:

Prin urmare, fișele de magazie permit verificarea metodei de evaluare a costurilor la ieșire și pot fi relaționate cu alte documente contabile (NIR, notă contabilă etc.). Prin interogarea programului informatic de evidență contabilă se poate identifica în fișa de magazie inclusiv prețul de intrare pentru stoc inițial, final precum și pentru intrările din cursul anului. Reconcilierile au fost realizate în cadrul fiecărui test incluzând și concluziile aferente.



4. Verificarea prețurilor din listele finale de inventariere (baza de date)

T G1.8: Verificarea prețurilor din listele finale de inventariere (baza de date)

Unitatea: SOCIETATEA SA

Exercițiului: 2014

Obiectiv și indicații:

Pentru reperele selectate anterior (conform T G1.3, T G1.7), auditorul va verifica:

- dacă prețurile și cantitățile din listele finale de inventariere/baza de date (în funcție de metoda de selecție) concordă cu valorile din facturile de achiziții ale stocurilor (și invers).

Se vor obține și verifica intrările, eșantionul fiind cel stabilit în Secțiunea B.

De asemenea, eșantionul va asigura prin verificare 80% din cele semnificative ca mărime și 20% din cele mai mici.

Nr. crt.	Denumire reper	Cod reper	UM	Liste de inventar/Baza de date			Factură						Diferențe (Bază de date - Factură)		Explicații diferențe	
				Cantitatea	Preț unitar (lei)	Valoare (lei)	Furnizor	Nr. factură	Data factură	Cantitatea	Preț unitar (lei)	Valoare (lei)	Valoare (lei)	Preț unitar (lei)		Valoare (lei)
1	Reper1	MC00131	KG	400,00	351,12	140.448,00	Furnizor1	324	15.04.2014	220,00	351,12	77.246,40	180,00	-	63.201,60	custodie;TG1.15
2	Reper2	MC00363	BUC	245,00	781,71	191.518,95	Furnizor2	52654	03.05.2014	245,00	781,71	191.518,95	-	-	-	-
3	Reper3	MC00477	KG	18,00	10.628,00	191.304,00	Furnizor3	333	31.12.2014	12,00	10.628,00	127.536,00	6,00	-	63.768,00	nerecepționate;TG2.1 1,2
4	Reper4	MC00604	LT	1,00	192.021,00	192.021,00	Furnizor4	9765	15.04.2014	1,00	192.021,00	192.021,00	-	-	-	-
5	Reper5	MC00620	BUC	40.356,00	7,92	319.619,52	Furnizor5	8775	31.12.2014	-	7,92	-	40.356,00	-	319.619,52	nerecepționate;TG2.1 1,2
6	Reper6	MC00623	BUC	36.535,00	3,65	133.462,36	Furnizor6	5367	04.05.2014	36.535,00	3,65	133.462,36	-	-	-	-
...						-						-	-	-	-	-
59			-						-	-	-	-	-
TOTAL						1.168.373,83						721.784,71	40.542,00	-	446.589,12	

Concluzii:

Din selecția a 59 de elemente, au fost constatate 3 repere pentru care cantitățile din liste/baza de date diferă față de cantitățile din factură. Diferența este semnificativă și vor fi aplicate proceduri suplimentare în cadrul testelor următoare.

Diferențele provin din materiale aflate în custodie și care, din câte se pare, au fost scoase din contabilitatea Societății; acestea vor fi testate prin confirmare. De asemenea, există produse nerecepționate încă la finele perioadei auditate.

Vor fi propuse ajustări în vederea reflectării valorii reale și a alocării contabile corecte a stocurilor la data situațiilor financiare.

5. Verificarea intrărilor din NIR-uri și reconcilierea acestora cu valorile din facturile de achiziție

T G1.8.1: Verificarea intrărilor din NIR-uri și reconcilierea acestora cu valorile din facturile de achiziție

Unitatea: SOCIETATEA SA

Exercițiul: 2014

Subunitatea: [-]

Obiectiv și indicații:

Pentru reperele selectate anterior (conform T G1.3, T G1.7), auditorul va verifica:

- reconcilierea valorilor și cantităților intrărilor între facturile de achiziție și NIR-uri.

Se vor obține și verifica calculele din NIR-uri, eșanșionul fiind cel stabilit în Secțiunea B.

Va fi realizată reconcilierea dintre valorile și cantitățile din facturi cu cele din NIR-uri (vor fi solicitate explicații pentru diferențe).

De asemenea, eșanșionul va asigura prin verificare 80% din cele semnificative ca mărime și 20% din cele mai mici.

Nr. crt.	Furnizor	Denumire reper	UM	Q	Pu	Nr. factură	Data factură	Valoare (fără TVA)	Nr. NIR	Depozit/ Magazie	Data NIR	Valoare NIR	Dif	Preț vânzare	Adaos	Cota%
1	Furnizor1	BARA BRONZ D34mm	BUC	10	176	7109587	10.11.2014	1.763,10	4025052	-	14.11.2011	1.763,10	0,00	1.974,67	211,57	10,71
2	Furnizor2	TABLA ZN	BUC	1.000	167	7781	11.11.2014	166.630,00	4025053	Reparații1	14.11.2011	166.630,00	0,00	201.622,30	34.992,30	17,36
3	Furnizor3	BANDA IZOLATOARE PVC	BUC	387	870	7781	11.11.2014	336.500,37	4025053	Electrice1	14.11.2011	336.500,37	0,00	329.770,36	-6.730,01	-2,04
4	TOTAL FACTURĂ															
								504.893,47				504.893,47	0,00	533.367,33	28.473,86	5,34

Concluzii:

Se constată că valorile din facturi sunt preluate fără diferențe în NIR. Se observă că, pentru elementul de la nr. crt. 3, prețul de vânzare/cu care este dat în producție (din punct de vedere al contabilității de gestiune) este inferior prețului de achiziție.

Prin urmare, se impune o procedură analitică specifică pentru acest tip de produs sau chiar pentru acest tip de testare a marjei de adaos comercial, dacă Societatea vinde în pierdere sau are costuri ascunse de producție.

6. Verificarea calculului din fișele de stoc și a metodei contabile de calcul a costului la ieșirea din gestiune

T G1.8.2: Verificarea calculului din fișele de stoc și a metodei contabile de calcul a costului la ieșirea din gestiune

Unitatea: SOCIETATEA SA

Exercițiul: 2014

Subunitatea: [-]

Obiectiv și indicații:

Pentru reperele selectate anterior (conform T G1.3, T G1.7), auditorul va verifica:

- dacă se folosește metoda de calcul a costului la ieșirea din gestiune care este specificată în politicile contabile.

(Se verifică calculul din fișele de stoc pentru fiecare reper selectat).

Se vor obține și verifica calculele din fișele de stoc, eșanșionul fiind cel stabilit în Secțiunea B.

Va fi realizată reconcilierea dintre costul calculat de Societate și cel calculat de auditor (vor fi solicitate explicații pentru diferențe).

De asemenea, eșanșionul va asigura prin verificare 80% din cele semnificative ca mărime și 20% din cele mai mici.

Si	Preț	Val. Initiala	Cantitate intrată	Cantitate ieșită	Preț	Valoare intrată/ieșită	Valoare stoc final	Calculat		Societate	Diferență
								Stoc final	Preț unitar		
	1,00	4.009,94	1,00	0,00	4.500,00	4.500,00	8.509,94	2,00	4.254,97	0,00	0,00
		4.009,94	0,00	1,00	4.009,94	4.009,94	4.500,00	1,00	4.500,00	4.009,94	4.009,94
		4.009,94	1,00	0,00	4.312,00	4.312,00	8.812,00	2,00	4.406,00	0,00	0,00
			0,00	1,00	4.500,00	4.500,00	4.312,00	1,00	4.312,00	4.500,00	4.500,00

Concluzii:

Aplicarea procedurii de revizuire a fișelor de stoc și a metodei contabile de calcul a costului la ieșirea din gestiune nu a condus la diferențe față de înregistrările contabile.

7. Verificarea clauzelor privind reținerea titlului de proprietate de către furnizori

T G1.13: Verificarea clauzelor privind reținerea titlului de proprietate de către furnizori

Nume client: SOCIETATEA SA

Subunitatea: [-]

Perioada contabilă: 2014

Obiectiv și indicații:

Se vor verifica stocurile care, conform clauzelor contractuale, pot fi returnate în cazul în care Societatea nu își poate plăti datoriile.

Cont debit	Cont credit	Furnizor	Valoare		lei
3024	40801.3120079	PROPRIETAR GALATI PIESE	1.749.819		
4428	40801.3120079	PROPRIETAR GALATI PIESE	332.466		
1174.01	3024	PIESE DE SCHIMB	1.749.819		
40801.31200791		PROPRIETAR GALATI PIESE	3.397.436	Diferența față de contract	-0,02
	09.02.2014				
	31.12.2014				
	0,06%				
nr. zile întârziere			325		
Valoare de provizionat			662.500,01		
	6812	1518	662.500,01		

Concluzii:

În baza prevederilor contractului și a anexelor la contractul nr. 1111/03.03.2013, încheiat cu PROPRIETAR SRL, a fost livrată începând cu data de 18.03.2013 o cantitate de piese de schimb recuperate în valoare de 1.098.686,37 euro. În exercițiul financiar 2014 nu au mai fost consumate piese. A fost înregistrată valoarea consumului până la contravaloarea sentinței comerciale nr. SC/21.10.14, 3.397.435,94 lei plus penalități de neplată, de 0,06% pe zi de întârziere de la data de 09.02.2014.

8. Reconcilierea "ieșiri de stocuri - cheltuieli"

T G1.30: Reconcilierea "ieșiri de stocuri - cheltuieli"

Nume client: SOCIETATEA SA

Subunitatea: [-]

Perioada contabilă: 2014

Obiectiv și indicații:

Reconcilierea ieșirilor de stocuri cu cheltuielile aferente.

În cazul în care vor exista diferențe, se vor solicita explicații pe care auditorul le va analiza într-o foaie de lucru și va stabili corectitudinea acestora. Tabelul de mai jos va fi adaptat în funcție de planul de conturi și de specificul Societății.

lei

Cont (rulaj debitor)	Valoarea	Cont (rulaj creditor)	Valoarea	Diferențe	Explicații
601	144.709.570	% 301 308	144.709.570 2.943	(2.943)	Descărcare prin 605
6021	1.908.311	% 3021 308	- 1.877.536 2.943	27.832	471.03 - Purilite, bunuri cu folosință îndelungată - 28.525 lei.
6022	1.474.482	% 3022 308	- 1.768.384 2.943	(296.845)	Transfer la subunități prin 481. Nu s-a corectat rulajul. Este ok.
6023	-	% 3023 308	- - 2.943	(2.943)	ok
6024	4.540.503	% 3024 308	- 4.981.950 2.943	(444.390)	Transfer în 371 308.023 lei, 481 107.912 lei; 56.332 și alte mai mărunte (607, 231; 482).
6025	-	% 3025 308	- - 2.943	(2.943)	ok

6026	-	% 3026 308	- - 2.943	(2.943)	ok
6028	2.827.194	% 3028 481 308	3.231.952 3.229.009 - 2.943	404.758	Transfer in 371 91.819 lei, 481 - 210.446 lei; 623 - 300.707 lei, 2312 - 25.347 lei, 6588 - minus la inventar 780 lei.
603	176.553	303	180.073	3.520	
608		381		-	

Concluzii:

În vederea reconcilierii diferențelor a fost solicitată și verificată cartea mare pentru conturile cu diferențe semnificative. De asemenea, au fost obținute copii ale documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitatea Societății. Pentru realizarea echilibrului bilanțier, pentru conturile unde au fost descoperite diferențe nejustificate vor fi realizate ajustări (60X=30X sau 30X=60X).

9. Lista stocurilor deținute de terți în numele Societății

T G1.15: Lista stocurilor deținute de terți în numele Societății

Unitatea: SOCIETATEA SA

Exercițiul: 2014

Subunitatea: [-]

Obiectiv și indicații:

Identificarea stocurilor care aparțin Societății, dar sunt deținute de terți.

Auditorul va urmări obținerea confirmării soldurilor pentru valorile semnificative.

Se vor urmări în acest scop, următoarele:

- obținerea listei complete a stocurilor deținute de terți în numele Societății; și
- obținerea confirmării stocurilor semnificative.

lei

Terț	Articol	Denumire articol	UM	Cantitate		Preț unitar		Valoare		Diferență
				Scriptică	Confirmată	Scriptic	Confirmat	Scriptică	Confirmată	
Terț1	41010009	Abur tehnologic	MC	10.000,00	5.000,00	120,00	120,00	1.200.000	600.000	(600.000)
Terț2	30010062	Agent termic	MC	3.752,00	3.752,00	125,00	125,00	469.000	469.000	-
Terț3	30010062	Agent termic	MC	21.934,00	21.934,00	118,00	118,00	2.588.212	2.588.212	-
TOTAL								4.257.212	3.657.212	(600.000)

% confirmat

balanță

diferența

85,91%

4.264.364

(7.152) nesemnificativ

Concluzii:

A fost realizată, cu ocazia inventarierii anuale, confirmarea completă a listei produselor aflate la terți (cont 354). În baza unor contracte pe care Societatea le are încheiate cu agenți terți locali de furnizare, produsul finit este înregistrat astfel de la livrare și până la momentul întocmirii documentelor contabile în vederea asigurării continuității activității operaționale.

Diferența între balanță și listele analitice a fost considerată nesemnificativă și nu a mai fost investigată. În ceea ce privește valorile confirmate, se pare că diferența provine dintr-o problemă de independența exercițiilor (cut-off issue) pe care Terț1 nu a recunoscut-o în contabilitate. În aceste condiții, vor fi aplicate proceduri suplimentare asupra intrărilor și ieșirilor de stocuri de la finele exercițiului financiar auditat (ultimele respectiv primele tranzacții), precum și stocuri neexpediate sau nerecepționate. În cazul de față, se impune recunoașterea unei ajustări prin diminuarea contului de produse aflate la terți.

10. Verificarea prețurilor de vânzare

T G1.31: Verificarea prețurilor de vânzare

Nume client: SOCIETATEA SA

Subunitatea: [-]

Perioada contabilă: 2014

Obiectiv și indicații:

Verificarea prețului de vânzare și a costului de producție/costului de achiziție în vederea depistării eventualelor situații în care s-a vândut sub costul de achiziție sau costul de producție, caz în care această diferență se consideră cheltuială nedeductibilă.

Denumire produs	Cost producție/ cost achiziție	Factura		Preț vânzare	Diferențe nefavorabile	Observații
		nr.	data			
Agent termic livrat populație	330,19	11003958	30.11.2014	197,28	(132,91)	Diferențe subvenționate prin Consiliul Local
Agent termic livrat industrial	181,78	11003961	30.11.2014	126,70	(55,08)	Diferențe subvenționate prin Consiliul Local
TOTAL					(187,99)	

Concluzii:

Acestea sunt cele două categorii de produse vândute de Societate. Diferența nefavorabilă de preț este suportată de către Consiliul Local prin subvenționare pe bază de borderou (a se vedea verificarea subvenției în secțiunea H Debitori. Din cauza faptului că subvenția este considerată venit impozabil, atunci și cheltuiala aferentă, în totalitate, adică inclusiv diferența nefavorabilă, este considerată cheltuială deductibilă.

11. Verificarea inventarierii

T G2.1: Verificarea inventarierii

Nume client: SOCIETATEA SA	Subunitatea: [-]
Perioada contabilă: 2014	
Obiectiv și indicații: În acest test auditorul va face referiri cu privire la respectarea prevederilor legale la inventariere (organizare și desfășurare). În coloana 3 "Obținut/realizat" se va completa cu Da, Nu sau N/A, iar unde este cazul se vor atașa copii (acestea pot fi atașate la nota cu privire la participarea la inventariere).	

Nr. Crt.	Probe de audit	Obținut/Realizat	Observații
Organizarea inventarierii/Activități pregătitoare			
1	Copie după decizia de inventariere.	Da	Anexată la dosar.
2	Graficul de desfășurare a inventarierii	Da	Desfășurarea activității de inventariere este menționată în Decizia de inventariere - Anexa nr. 2.
3	Comisia de inventariere este compatibilă?	Da	Nu au fost constatate cazuri de incompatibilitate.
4	Decizia are specificată o dată de referință?	Da	Comisia începe activitatea în data de 31.12.2014.
5	Evidența tehnico-operativă la gestiuni și în contabilitate este operată la zi?		Au fost constatate unele plusuri pentru care, în această fază, nu se poate concluziona dacă sunt într-adevăr plusuri sau reprezintă documente neoperate în contabilitate. A SE URMĂRI ÎN CADRUL ACTIVITĂȚII DE AUDIT.
6	Bunurile depozitate sunt grupate pe sorto-tipo-dimensiuni, codificate și identificate prin etichete de raft?	Da	
7	Asigurarea personalului și a dotării necesare identificării, manipulării și comensurării bunurilor inventariate.	Da	Personalului i s-au pus la dispoziție mijloace necesare identificării bunurilor Societății.
8	Asigurarea protecției membrilor comisiei de inventariere și a securității incintei.	Da	Au fost asigurate mijloacele de protecție necesare (fizică, fonică etc.).
9	Declarația scrisă a gestionarului înainte de începerea inventarierii.	Nu	Declarația scrisă a gestionarului ne-a fost furnizată la sfârșitul inventarierii.
10	Identificarea locațiilor (încăperilor) de depozitare.	Da	S-a dispus schița de împărțire a platformei pe secțiuni - Anexa nr. 2 la Raport participare inventariere.
II. Desfășurarea inventarierii			
11	Au participat toți membrii comisiei de inventariere?	Nu	Nu au fost prezenți toți membrii specificați în decizie.
12	S-a procedat la sigilarea și închiderea spațiilor de depozitare în momentul întreruperii operațiunii de inventariere?	N/A	Activitatea de inventariere nu a fost întreruptă, fiind finalizată în aceeași zi.
13	Fișele de magazie au fost barate și semnate, la ultima operațiune, având menționată data inventarierii?	Da	Ultimele documente de intrare/ieșire sunt atașate declarației gestionarului - Anexa nr. 4.
14	Au fost descoperite și vizate documentele care privesc intrări sau ieșiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate?	Da	Se dispune înregistrarea acestora în fișele de magazie și în contabilitate, astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea. AU FOST ÎNTOCMITE LISTE SEPARATE. A SE URMĂRI ÎN ACTIVITATEA DE AUDIT.
15	Instrumentele și aparatele de măsură sau de cântărire au fost verificate și sunt în bună stare de funcționare?	N/A	
16	În timpul desfășurării inventarierii s-a procedat la sistarea operațiunilor de intrare și ieșire a bunurilor?	Da	Activitatea a fost sistată, partenerii fiind notificați printr-o adresă de informare și prin mijloace de transmitere electronice - Anexa nr. 6.

17	În timpul inventarierii nu a fost sistată activitatea	N/A	Nu se impuneau mențiuni pe documente.
18	Programul și perioada inventarierii au fost afișate la loc vizibil?	Nu	Programul și perioada inventarierii nu au fost afișate.
19	Stabilirea stocurilor factice se face prin:		
	- numărare;	Da	
	- cântărire;	N/A	
	- măsurare sau cubare;	Da	Au fost măsurate bunuri pentru verificarea criteriilor menționate în listele de inventariere.
20	- calcule tehnice.	N/A	
	Inventarierea pentru următoarele elemente de imobilizări		se face prin:
	- imobilizări necorporale;	Da	Constatarea existenței și apartenenței, precum și pe baza titlurilor de proprietate sau a altor documente doveditoare.
	- terenuri;	N/A	
20	- clădiri;	Da	Identificare pe baza titlurilor de proprietate și a dosarului tehnic.
	- imobilizări corporale aflate în afara Societății, plecate în cursă, date spre reparații etc.;	Da	Confirmare scrisă primită de la entitatea unde acestea se găsesc. Vezi anexe la Raport participare inventariere, precum și confirmările primite.
21	Toate bunurile care se inventariază se trec în listele de inventariere pe locuri de depozitare, gestiuni sau categorii de bunuri?	Da	Bunurile inventariate se regăsesc în listele de inventariere tipărite pentru fiecare loc de depozitare - Anexa nr. 5.
22	Se întocmesc liste separate pentru toate categoriile de bunuri menționate în legislație și în procedurile proprii de inventariere?	Nu	Nu au fost întocmite liste separate pentru toate categoriile - TEST G2.9
23	Plusurile de inventariere se înregistrează la valoarea justă?		DE URMĂRIT LA ACTIVITATEA DE AUDIT.
24	Minusurile constatate, imputabile, sunt imputate la valoarea lor de înlocuire?		DE URMĂRIT LA ACTIVITATEA DE AUDIT.
25	În cazul lipsurilor neimputabile au fost îndeplinite condițiile de compensare a minusurilor cu plusurile?		DE URMĂRIT LA ACTIVITATEA DE AUDIT.
26	Rezultatele inventarierii au fost înregistrate în contabilitate în termen de 3 zile de la data aprobării procesului verbal de către conducătorii Societății?		DE URMĂRIT LA ACTIVITATEA DE AUDIT.
III. Finalizarea participării la inventariere			
27	S-a întocmit un raport cu privire la participarea la inventariere care să facă referire cel puțin la aspectele de mai sus, precum și la alte constatări din timpul inventarierii?	Da	MEMO/RAPORT privind participarea la inventariere.

12. Inventarierea pe liste separate

T G2.9: INVENTARIEREA PE LISTE SEPARATE

Unitatea: SOCIETATEA SA	Subunitatea: [-]
Exercițiul: 2014	
Obiectiv și indicații: În acest test auditorul verifică dacă au fost respectate prevederile legale cu privire la întocmirea de liste separate/distincte de inventariere. În coloana 3 "Obținut/realizat" se va completa cu Da, Nu sau N/A, iar unde este cazul	

Nr. Crt.	Probe de audit/Liste de inventar separate	Pct. prevedere legală	Obținut/Realizat	Observații
1	Materialele și utilajele primite de la beneficiari pentru montaj și neincorporate în lucrările aflate în curs de execuție (pentru imobilizări necorporale și corporale) se inventariază separat.	13	N/A	
2	În listele separate de inventariere a imobilizărilor necorporale și corporale, aflate în curs de execuție , se menționează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la fața locului: denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, pe baza valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii?	13	N/A	

3	Investițiile puse în funcțiune total sau parțial , cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale, se înscriu în liste de inventariere separate. De asemenea, lucrările de investiții care nu se mai execută, fiind sistate sau abandonate , se înscriu în liste de inventariere separate, arătându-se cauzele sistării sau abandonării, aprobarea de sistare sau abandonare și măsurile ce se propun în legătură cu aceste lucrări.	14	N/A	
4	Inventarierea bunurilor aflate asupra angajaților la data inventarii (echipament, cazarmament, scule, unelte etc.) se înscriu în liste separate, specificându-se persoanele care răspund de păstrarea lor. În cadrul evidențierii acestora pe formații și locuri de muncă, bunurile vor fi centralizate și comparate cu datele din evidența tehnico-operativă, precum și cu cele din evidența contabilă.	17	N/A	
5	Inventarierea bunurilor aparținând altor unități (închiriate, în leasing, în custodie, cu vânzare în consignatie, spre prelucrare etc.) se înscriu în liste separate. Listele de inventariere pentru aceste bunuri vor conține informații cu privire la numărul și data actului de predare-primire și ale documentului de livrare, precum și alte informații utile.	19 (1)	Nu	Pentru bunurile aflate în custodie NU au fost întocmite liste de inventariere separate. Acestea sunt depozitate separat de celelalte bunuri.
6	Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mișcare ori greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate , precum și pentru creanțele și obligațiile incerte ori în litigiu se întocmesc liste de inventariere separate sau situații analitice separate, după caz.	20	Da	Pentru bunurile depreciate au fost întocmite liste de inventariere separate.
7	Inventarierea bunurilor aflate în expediție se realizează de către unitățile furnizoare, iar bunurile achiziționate aflate în curs de aprovizionare se inventariază de unitatea cumpărătoare și se înscriu în liste de inventariere separate.	22	N/A	Nu s-au regăsit bunuri achiziționate în curs de aprovizionare. Societatea a sistat activitatea pe durata inventarii
8	Inventarierea bunurilor aflate în expediție se realizează de către unitățile furnizoare, iar bunurile achiziționate aflate în curs de aprovizionare se inventariază de unitatea cumpărătoare și se înscriu în liste de inventariere separate.	22	N/A	
9	Inventarierea materiilor prime, materialelor, prefabricatelor, pieselor de schimb, semifabricatelor etc., aflate la locurile de muncă și nesupuse prelucrării , nu se consideră producție în curs de execuție. Acestea se inventariază separat și se repun în conturile din care provin, diminuându-se cheltuielile, iar după terminarea inventarii acestora se vor evidenția în conturile inițiale de cheltuieli.	25 (1)	N/A	
10	La entitățile care au activitate de construcții-montaj , pe baza constatării la fața locului, se includ în liste de inventariere distincte, pe categorii de lucrări și părți de elemente de construcții la care n-a fost executat întregul volum de lucrări prevăzute în devize, respectiv lucrări executate (terminate), dar nerecepționate de către beneficiar, denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, potrivit valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarii.	26	N/A	
11	Inventarierea lucrărilor de modernizare nefinalizate sau de reparații ale clădirilor, instalațiilor, mașinilor, utilajelor, mijloacelor de transport și ale altor bunuri se face prin verificarea la fața locului a stadiului fizic al lucrărilor. Astfel de lucrări se consemnează într-o listă de inventariere separată, în care se indică denumirea obiectului supus modernizării sau reparației, gradul de executare a lucrării, costul de deviz și cel efectiv al lucrărilor executate.	27	N/A	
12	Pentru inventarierea elementelor de natura activelor care nu au substanță materială, a datoriilor și capitalurilor proprii se întocmesc situații analitice distincte. Totalul situațiilor analitice astfel întocmite se verifică cu soldurile conturilor sintetice corespunzătoare, care se preiau în "Registrul-Inventar" (cod 14-1-2).	34 (4)	N/A	Inventarierea acestora a fost realizată la o dată ulterioară inventarii stocurilor și mijloacelor fixe.
13	Pentru stocurile fără mișcare, de calitate necorespunzătoare, depreciate, fără desfacere asigurată , se întocmesc liste de inventariere separate, la care se anexează procesele-verbale în care se arată cauzele nefolosirii, caracterul și gradul deteriorării sau deprecierei, dacă este cazul, cauzele care au determinat starea bunurilor respective, precum și ajustările sau amortizările suplimentare de înregistrat, după caz.	38	Nu	Pentru bunurile fără mișcare nu au fost întocmite liste de inventariere separate. Acestea se regăsesc așezate în spațiile comune cu celelalte bunuri.

Concluzii:

Activitatea de inventariere a fost conformă cu normele din 2861/2009 privind inventarierea (au fost întocmite liste de inventar separate acolo unde se impunea).

13. Revizuirea listelor de inventar

T G2.5: Revizuirea listelor de inventar

Nume client: SOCIETATEA SA

Perioada contabilă: 2014

Subunitatea: [-]

Obiectiv și indicații:

Se va verifica prin sondaj de către cei care participă la inventarierea dacă număratoarea-test (pentru un eșanțion de elemente din stocul disponibil - Floor to Sheet) coincide cu cea trecută în lista de inventariere de către comisie și invers, dacă valoarea trecută în listă de către comisie (pentru un eșanțion de elemente din listele de inventariere - Sheet to Floor) coincide cu cea de la număratoarea-test.

Selectați un eșanțion de elemente din stocul disponibil (Floor to Sheet)

Denumire stoc	Numărătoare-test auditor		Listă de inventar		Diferențe		Explicații
	U.M.	Cantitate	Valoare	U.M.	Cantitate	Valoare	
MOTORINA EURODIESEL	L	17.328	95.304	L	15.000	82.500	Intrări neoperare; separare exerciții
COMBUSTIBIL CALOR 3 (CLU)	TO	223	512.900	TO	221	508.300	nesemnificativ
ADAPTOR DE DEPLASARE	BUC	345	119.025	BUC	341	117.645	nesemnificativ
ADAPTOR DE FIXARE M22-A	BUC	886	491.730	BUC	190	105.450	Intrări neoperare; separare exerciții

Selectați un eșanțion de elemente din listele de inventariere (Sheet to Floor)

Denumire stoc	Numărătoare-test auditor		Listă de inventar		Diferențe		Explicații
	U.M.	Cantitate	Valoare	U.M.	Cantitate	Valoare	
GARNITURA T1870784231	BUC	417	229.350	BUC	500	275.000	ieșiri neoperare; separare exerciții
GARNITURA T1870784243	BUC	102	45.900	BUC	102	45.900	-
INELE RESORT	BUC	12	27.600	BUC	12	27.600	-
ULEI T90	L	234	772	L	250	825	(53)
ULEIK 150	L	181	815	L	181	815	-

Concluzii:

Numărătoarea test a condus la următoarele diferențe:

1. diferențe nesemnificative; nu vor mai fi investigate;
2. diferențe care pot proveni din neoperarea în contabilitate a ultimelor intrări/ieșiri; se va corela cu testele de separare a exercițiilor prin verificarea ultimelor documente de intrare-ieșire și înregistrările contabile aferente.

14. Analiza vechimii stocurilor

T G2.8: Analiza vechimii stocurilor

Nume client: SOCIETATEA SA

Perioada contabilă: 2014

Obiectiv și indicații:

În urma prelucrării bazei de date a stocurilor puse la dispoziție de către client și a încadrării acestora pe intervale de vechime, auditorul va putea stabili stocurile pentru care este necesară constituirea de ajustări generale pentru depreciere. Ajustarea pentru depreciere va fi constituită conform politicilor contabile ale clientului, dar și raționamentului profesional.

lei

Cont	Denumire cont	Valoarea stocurilor pe intervale de vechime					Sold conform calcul	Sold 31.12.2014 conform balanță	Diferență bază date - balanță	Total ajustări propuse
		<90 zile	91-180 zile	181-270 zile	271-365 zile	>365 zile				
301		12.733.851,12	4.927,44	5.373,61	4.743,57	26.667,96	12.775.563,70	-	34.144,30	
3022		5.294,23	20.868,06	180.055,06	9.554,89	72.915,43	288.687,67	-	175.326,14	
3023		863,69	131,44	2.198,08	-	-	3.193,21	-	1.131,90	
3025		136,01	55,55	-	-	389.799,09	389.990,65	-	389.812,98	
303		2.031,34	3.614,46	5.336,66	-	-	10.982,46	-	3.571,95	
331		-	396,44	100,00	1.150.884,55	1.054,68	1.152.435,67	-	864.367,20	
341		12.894,86	9.804,64	20.670,02	8.506.353,14	7.041,34	8.556.764,00	-	6.399.592,36	
351		691.212,61	25.371,72	14.916,41	386,31	3.639,59	735.526,64	-	17.730,46	
354		4.258.801,05	3.069,74	755,24	-	1.737,97	4.264.364,00	-	2.883,03	
371		-	4.362.631,24	-	-	1.688,76	4.364.320,00	-	1.092.346,57	
Total		17.705.084,90	4.430.870,73	229.405,09	9.671.922,46	504.544,82	32.541.828,00	-	8.980.906,89	

% ajustare politici ctb

0%

25%

50%

75%

100%

100%

Ajustare totală calculată	
6814	%
8.980.906,89	391
34.144,30	3921
569.842,97	393
864.367,20	3941
6.399.592,36	3953
17.730,46	3956
2.883,03	397
1.092.346,57	

Ajustare constituită (Sold BALANȚĂ)	
6814	%
7.548.677,00	391
12.666,00	3921
547.547,00	393
1.234.567,00	3941
5.553.467,00	3953
-	3956
56.784,00	397
100.000,00	

Ajustare de constituit/reluat	
6814	%
1.432.229,89	391
21.478,30	3921
22.295,97	393
(370.199,80)	3941
846.125,36	3953
17.730,46	3956
(53.900,97)	397
992.346,57	

Concluzii:

Ca urmare a calculului efectuat în conformitate cu politicile contabile ale Societății și comparând valoarea rezultată cu soldul ajustărilor pentru deprecierea stocurilor înregistrat în contabilitate, rezultă înregistrarea unei cheltuieli suplimentare în valoare de 1.432.230 lei. Dacă Societatea nu va efectua această ajustare stocurile vor fi supraevaluate în situațiile financiare.

15. Separarea exercițiilor (Verificarea ieșirilor de stocuri la sfârșitul exercițiului auditat și începutul exercițiului următor)

T G2.10: Separarea exercițiilor (Verificarea ieșirilor de stocuri la sfârșitul exercițiului auditat și începutul exercițiului următor)

Nume client:	SOCIETATEA SA	Perioada contabilă:	2014	Subunitatea:	
Obiectiv și indicații:					
În acest test se vor verifica documentele justificative de ieșire din ultimele 5 documente justificative ale exercițiului auditat și primele 5 documente justificative din exercițiul următor, completându-se tabelul de mai jos pentru conturile: 301, 302, 303, 351, 361, 371, 381, dacă au existat ieșiri în acea perioadă, pe fiecare sintetic de gradul II.					
Verificarea va fi efectuată prin sondaj conform eșantionului stabilit la Secțiunea B5 - <i>Pragul de semnificație</i> .					
Pentru eșantion a fost aplicat procedeul MUS pentru conturile semnificative de stocuri. Stocurile nesemnificative sau care prezintă un grad redus de denaturare ca urmare a aplicării celorlalte proceduri, au fost excluse din baza de selecție.					
Concluziile cu privire la respectarea principiului separării exercițiilor la intrările de stocuri se preiau de la Secțiunea J - <i>Creditori</i> .					

lei

Denumire produs	Destinația (unitate sau trecere pe cheltuieli)	Document justificativ Nr./Data	Cantitate (U/M)	Valoare	Data înregistrării în contabilitate	Nr. notă contabilă	Cont stoc	Cont corespondent
Ieșiri în ultimele 5 documente justificative din decembrie 2014								
T650H11E	Magazia1	4025993	1	4.362,00	29.12.2014	117521	3021	481
T079140	Magazia1	4025994	1	6.472,20	29.12.2014	117523	3023	481
T079240	Producție2	4025995	1	79.024,12	29.12.2014	117533	302	602
T079340	Producție2	4025996	1	59.231,01	29.12.2014	117535	3025	602
T079440	Client1	4025997	1	25.602,72	29.12.2014	117546	321	301
Ieșiri în primele 5 documente justificative din ianuarie 2015								
C7972A	Producție2	120000002	1	1.235,00	09.01.2014	12	3028	602
40Y6797	Producție2	120000003	2	45.426,00	10.01.2014	15	3024	602
665D691	Client1	120000003	3	23.444,00	10.01.2014	21	371	607

Concluzii:

Ca urmare a selecției realizate, au fost testate ultimele documente de intrare/ieșire a stocurilor înainte și după finele exercițiului financiar. Rezultatele au fost prelucrate și coroborate cu cele aferente participării la inventariere (roll-forward). Pentru diferențele constatate au fost propuse ajustări în exercițiul auditat.

16. Mărfuri neexpediate

T G.11.1: Mărfuri neexpediate

Nume client:	SOCIETATEA SA	Subunitatea:	[-]
Perioada contabilă:	2014		
Obiectiv și indicații:			
Completați tabelul de mai jos pentru toate stocurile pentru care documentele de ieșire și/sau înregistrarea ieșirii în evidența contabilă s-au realizat în exercițiul 2014, dar care nu au ieșit din unitate până la 31.12.2014.			

lei

Client	Nota contabilă de înregistrare a ieșirii		Date despre livrare (numărul și data facturii emise)	Valoare (preț vânzare stoc, exclusiv TVA)
	Nr.	Data		
Client1	16	26.12.2014	Proces verbal de custodie, conform aviz nr. 510.624688/ 26.12.2014	543.129,00
Client2	17	30.12.2014	Proces verbal de custodie, conform aviz nr. 510.624743/ 30.12.2014	123.873,00
Total				667.002,00

Concluzii:

Mărfurile neexpediate reprezintă vânzări pentru care documentele au fost întocmite, dar, fizic, se află în magazia Societății (mărfuri aflate în custodie). Auditorul va testa dacă aceste mărfuri au fost scoase din evidența contabilă a Societății și înregistrate, în baza PV de custodie, în conturi în afara bilanțului – 8033 *Valori materiale primite în păstrare sau custodie*.

Concluzia generală

Articolul a prezentat o metodologie de abordare a auditului adaptată specificului activității societății client. În funcție de acest specific, abordarea auditului poate fi adaptată și dezvoltată, în așa fel încât să asigure furnizarea de probe de audit suficiente și adecvate în vederea obținerii unei asigurări rezonabile asupra stocurilor și producției în curs a respectivei societăți auditate.

Baza pentru opinia contrară (extras)

Având în vedere aspectele prezentate anterior, suntem de părere că există o incertitudine semnificativă cu privire la capacitatea Societății de continuitate a activității și, prin urmare, cu privire la realizarea activelor și descărcarea datoriilor în cursul normal al activității.

Opinia contrară

În opinia noastră, din cauza semnificației aspectelor prezentate în paragrafele aferente „Bazei opiniei contrare”, situațiile financiare anuale auditate nu prezintă fidel poziția financiară a Societății,

așa cum se prezintă aceasta la data de 31 decembrie 2014, performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie, pentru exercițiul financiar încheiat la această dată, întocmite în conformitate cu OMFP 3055.

Bibliografie

Arens, Alvin A.; Loebbecke, James K., *Audit: O abordare integrată*, Ediția 8, Editura ARC, Chișinău, 2003

Țurlea, Eugeniu, *Procedurile Analitice – Exemple Practice*, http://restant2012.cafr.ro/files/1513/6183/5519/eugeniu_turlea.pdf, accesat la data de 10.01.2015

Wampler, Bruce; McEacharn, Michelle, *Monetary-Unit Sampling Using Microsoft Excel*, May 2005, www.cpajournal.com/download/unit.xls, accesat la data de 20.01.2015

ICAS în colaborare cu CAFR, *Ghid pentru un Audit de Calitate*, Print Group, 2012

IFAC, traducere din limba engleză de către CAFR, *Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexă* – Ediția 2012, București 2013

Kaplan Financial Limited, *ACCA Paper F8*, Kaplan Publishing UK, 2013

OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 și 766 bis din 10 noiembrie 2009, cu modificările și completările ulterioare



Venituri ❖ Cheltuieli ❖ Datorii

Auditarea

datoriilor/creditorilor

– aplicație practică



Ana Dincă,
Managing partner



Alexandru Stelea,
Junior auditor

SC Audit One SRL - Moore Stephens Ltd

Sub genericul „Venituri. Cheltuieli. Datorii”, în numerele precedente ale revistei au fost prezentate aplicații practice ale secțiunilor N - Auditarea vânzărilor și veniturilor și O - Auditarea achizițiilor și cheltuielilor din *Ghidul pentru un Audit de Calitate*.

În ultima parte a acestei rubrici se face referire la Secțiunea J - Auditarea Datoriilor/Creditorilor. În acest scop se vor prezenta testele efectuate la societatea **Exemplu SA** în vederea obținerii asigurării rezonabile că informațiile prezentate în situațiile financiare încheiate la 31.12.2013 referitoare la venituri, cheltuieli și creditori nu conțin denaturări semnificative.

Prin testele de detaliu efectuate s-a urmărit obținerea unei asigurări asupra existenței, evaluării corecte, apartenenței și prezentării conturilor contabile aferente acestei secțiuni.

APLICAȚIE PRACTICĂ: Auditul creditorilor la societatea **Exemplu SA**

Client: Exemplu SA

Perioada auditată:

01.01.2013 – 31.12.2013

Întocmit: XX

Data: 21.01.2014

Revizuit: YY

Data: 22.01.2014

A. Extras din secțiunea aferentă cunoașterii clientului

Prezentare generală

Societatea **Exemplu SA** activează pe piața industriei de îmbrăcăminte din anul 2000. Noi am fost numiți să audităm situațiile financiare ale anului încheiat la 31 decembrie 2013, întocmite în conformitate cu Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009. Clientul a fost auditat anterior de societatea „Beta SRL”, însă pentru anul 2013 a dorit schimbarea auditorului pentru a evita pericolul de familiaritate, lucru care ar reduce încrederea utilizatorilor situațiilor financiare.

În acest sens, în etapa de planificare vom desfășura proceduri de comunicare cu auditorul precedent în vederea primirii de informații utile cu privire la auditul anului anterior.

Principalul obiect de activitate al societății auditate îl constituie fabricarea de obiecte vestimentare pentru bărbați și femei: costume, pantaloni, cămăși, rochii etc.

Piața de desfacere a produselor finite și a mărfurilor este în mare parte formată din țări din Uniunea Europeană (70% din cifra de afaceri). De asemenea, societatea vinde și către clienți interni persoane juridice (20% din cifra de afaceri) și prin intermediul a două magazine proprii destinate persoanelor fizice (10% din cifra de afaceri).

Principalii furnizori de materii prime ai societății provin în mare parte din țări din Uniunea Europeană, dar și din afara acesteia (80% din achizițiile de materii prime și materiale). De asemenea, societatea achiziționează materii prime necesare și de la furnizori interni (20% din achiziții). Politica societății este de a achiziționa de la aceiași furnizori, care sunt selectați și evaluați în funcție de gradul și capacitatea de inovare, dar și în funcție de reducerile comerciale pe care aceștia le acordă.

Societatea dorește ca produsele sale să fie de calitate superioară, aspect ce implică prețuri mai ridicate ale materiilor prime față de costurile practicate în România.

Unul din obiectivele pe termen scurt ale conducerii este de a se concentra pe îmbunătățirea designului produselor. Societatea dispune de un departament de design, în care lucrează persoane calificate în domeniu care colaborează cu designeri renumiți din țări cu tradiție: Italia, Spania, Franța.

Informații financiare legate de activitatea din anul curent (2013)

Din informațiile financiar - contabile primite de la client am reținut următoarele detalii referitoare la finalul anului 2013:

→ Total venituri – **255.000.000 lei**

→ Cifra de afaceri – **251.000.000 lei**, din care:

- Venituri din vânzarea produselor finite – **240.000.000 lei**;
- Venituri din vânzarea mărfurilor – **10.000.000 lei**
- Venituri din activități diverse – **1.000.000 lei**

→ Total cheltuieli – **240.000.000 lei** din care:

- Cheltuieli din exploatare: **220.000.000 lei**;
- Cheltuieli financiare: **20.000.000 lei**;

→ Total datorii – **118.980.586 lei**, din care:

- datorii comerciale – **104.123.323 lei**;
- împrumuturi de la părțile afiliate – **10.933.162 lei**;
- dobânzi aferente împrumuturilor – **3.860.015 lei**;
- alte datorii – **64.086 lei**.

→ Număr mediu de salariați - **490**;

→ Profit net: **15.000.000**.

Notă: Pragul de semnificație a fost stabilit pentru faza de planificare de către partenerul de audit la valoarea de 2.500.000 lei, reprezentând 1% din cifra de afaceri.

Pragul de semnificație funcțional ce va fi utilizat în efectuarea testelor de audit este calculat ca fiind de **75%** din materialitatea totală și se ridică la suma de **1.875.000 lei**.

Politici contabile

Veniturile din vânzările de bunuri sunt recunoscute în momentul în care societatea a transferat cumpărătorului principalele riscuri și beneficii. În situațiile financiare ale anului 2013, veniturile sunt prezentate la valoarea brută.

Cifra de afaceri reprezintă sumele facturate și de facturat, fără TVA, pentru bunuri livrate terților.

Cheltuielile societății **Exemplu SA** reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri;
- lucrări executate și servicii prestate de care beneficiază entitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligații legale sau contractuale etc.

Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice și pot rezulta sau nu ca urmare a desfășurării activității curente a societății **Exemplu SA**. Acestea nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli. În cadrul cheltuielilor exercițiului financiar societatea a evidențiat, de asemenea, cheltuielile cu provizioane, amortizări și ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare.

Contabilitatea cheltuielilor se ține atât pe elemente de cheltuieli, conform clasificăției din planul de conturi, cât și pe tipuri de activități.

Împrumuturile pe termen scurt și lung sunt înregistrate la suma primită. Datoria cu dobânda aferentă împrumuturilor se înregistrează anual și se plătește la sfârșitul perioadei de creditare. Partea pe termen scurt a împrumuturilor pe termen lung este clasificată în datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an.

Datoriile comerciale sunt înregistrate la valoarea sumelor care urmează a fi plătite pentru bunurile sau serviciile primite.

B. Identificarea și evaluarea riscurilor (ISA 315)

Vom efectua teste de parcurgere și refacere a controalelor pe fluxul operațional aferent achizițiilor și plăților pentru a ne informa dacă există un mediu de control și dacă acesta funcționează. Vom verifica dacă în cadrul acestui flux există controale și dacă acestea se respectă în totalitate. Prin urmare, vom utiliza concluziile noastre în vederea stabilirii riscului de control și a minimizării riscurilor de audit.

Mai jos am sintetizat riscurile identificate și evaluarea acestora:

Risc identificat: Riscul de fraudă

Evaluare: Risc scăzut

Răspunsul auditorului: Nu avem cunoștințe despre posibile fraude la nivelul societății sau angajaților

Risc identificat: Supraevaluarea veniturilor

Evaluare: Risc mediu

Răspunsul auditorului: Vom desfășura proceduri de reconciliere a unui eșantion de tranzacții cu documentația justificativă.

Risc de control: mediu – Nu vom efectua 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 articolelor ce vor fi examinate din populația conturilor de cheltuieli.

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

C. Cerințe de informații ale auditorului

Pentru a putea efectua testele de audit aferente celor trei secțiuni am solicitat și primit următoarele informații:

- ➔ Componentele conturilor de datorii comerciale: 401, 404, 408, 419, 462 la 31.12.2013;
- ➔ Detalierea soldurilor de datorii comerciale exprimate în valută;
- ➔ Detalierea împrumuturilor contractate de societate, care să cuprindă minim următoarele elemente: terțul de la care a fost

contractat împrumutul, numărul și data contractului de împrumut, moneda împrumutului;

- ➔ Situația dobânzilor datorate aflate în sold la 31.12.2013, precum și calculația și modul de înregistrare a acestora;
- ➔ Raportul plăților către furnizori de la începutul anului 2014 pentru datoriile aflate în sold la 31.12.2013;
- ➔ Registrul jurnal, pe baza căruia se vor stabili eșantioane pentru tranzacțiile semnificative și neobișnuite pentru care vom solicita și documente suport: facturi, anexe, contracte etc.;
- ➔ În cazul în care un registru jurnal nu poate fi furnizat, vom solicita fișele aferente conturilor de cheltuieli/ venituri;
- ➔ Acordul clientului pentru comunicarea cu auditorul precedent.

* * *

6. Auditarea datoriilor/ creditorilor

6.1. Aspecte teoretice privind auditul creditorilor

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

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

În conformitate cu prevederile „**Ghidului pentru un Audit de calitate**”, emis de CAFR, auditarea secțiunii de creditori are ca obiective asigurarea că:

- ➔ toți creditorii sunt prezentați fidel în situațiile financiare, în conformitate cu legislația adecvată și cu standardele contabile aplicabile;
- ➔ acei creditori cu termen de plată până la un an și mai mare de un an sunt corect identificați și prezentați în situațiile financiare;
- ➔ datoriile și angajamentele sunt corect identificate și prezentate în situațiile financiare;
- ➔ toate contractele de leasing și obligațiile de cumpărare cu plata în rate au fost corect contabilizate și prezentate în situațiile financiare, în conformitate cu standardele contabile;
- ➔ toți creditorii, așa cum sunt prezentați în situațiile financiare, reflectă toate sumele datorate terților de către companie, la finele exercițiului;
- ➔ sumele incluse în categoria creditelor, la finele exercițiului, reprezintă datorii certe ale companiei;
- ➔ a fost efectuată o separare corectă între achiziții și stocurile aferente perioadei curente și cele aferente exercițiului viitor;
- ➔ angajamentele au fost corect înregistrate (ex. venituri în avans).

6.2. Stabilirea planului de audit ca răspuns la riscurile evaluate la punctul B

Reconcilierea informațiilor obținute

Vom obține ultima bilanță de verificare și componentele soldurilor de datorii la 31.12.2013. Vom reconcilia aceste informații și astfel vom testa **completitudinea** conturilor aferente datoriilor.



Circularizare

Pentru a ne asigura asupra **existenței, valorii și realității** sumelor din cadrul conturilor de creditori, pe baza balanței analitice de furnizori vom selecta cei mai importanți furnizori pentru care vom solicita confirmări de solduri. Eșantionul nostru va fi compus din 7 furnizori interni, 5 furnizori externi și 2 furnizori de imobilizări, reprezentând o proporție de aproximativ 91% din soldul creditor al contului 401 și 100% din soldul contului 404 de la închiderea exercițiului financiar auditat.

Observare, inspecție și interogare

În vederea asigurării asupra **existenței** relațiilor comerciale dintre societatea auditată și furnizorii acesteia, vom selecta spre analiză un eșantion compus din contractele aferente celor mai mari 5 furnizori aflați în sold la finalul anului 2013. Vom discuta cu reprezentanții societății legat de modificările semnificative față de anul 2012 și, de asemenea, vom verifica autenticitatea și valabilitatea contractelor selectate.

Verificarea alocării corecte la perioada la care se referă

Pentru a ne asigura de **acuratețea și valoarea** corectă a datoriilor prezentate în bilanț la 31.12.2013, vom verifica respectarea principiului separării exercițiilor. Astfel, vom verifica dosarele de facturi de servicii achiziționate în luna ianuarie 2014. De asemenea, vom selecta spre verificare un eșantion de înregistrări din componența soldului **contului 408 - „Furnizori - facturi nesosite”**, care va fi reconciliat cu documentele justificative și analizat din punct de vedere al perioadei la care documentele fac referire, precum și dacă acesta a fost reflectat corespunzător în contabilitate.

Realizare proceduri analitice

Pe baza bilanțelor de verificare de la finalul anilor 2012 și 2013, vom stabili variațiile semnificative ale soldurilor de furnizori din anul auditat comparativ cu anul precedent. Vom obține explicații de la reprezentanții societății cu privire la aceste variații.

6.3. Teste de audit

Testul J.1 - Reconcilierea componentelor de sold cu balanța de verificare

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

Obiectiv:

Să ne asigurăm asupra completitudinii soldurilor de datorii la sfârșitul perioadei auditate.

Activitate efectuată:

Societatea auditată ne-a pus la dispoziție balanța de verificare la 31.12.2013. Am preluat soldurile inițiale și soldurile finale ale conturilor de datorii.

Am solicitat și am primit de la client componentele soldurilor de datorii la 31.12.2013, pe care le-am reconciliat în cadrul acestui test cu soldul din balanța de verificare de la finalul perioadei auditate.

Pe baza pragului de materialitate funcțional am stabilit conturile semnificative pentru care se vor efectua teste de detaliu și analize în cadrul procedurilor din această Secțiune.

Rezultat:

Am centralizat rezultatele reconcilierii menționate anterior în tabelul de mai jos:

Materialitate 1.875.000 lei

Toate sumele în lei, dacă nu se specifică altfel:

Cont	Denumire	SI	SF	Variații	Sold detaliu	Diferențe	Sold
		(1)	(2)	(3)=(2)-(1)	(3) = Detaliu	(4)=(2)-(3)	material
166	DATORII CARE PRIVESC IMOBILIZĂRILE FINANCIARE	10.877.162	10.933.162	56.000	10.933.162	0	material
168	DOBÂNZI AFERENTE ÎMPRUMUTURILOR ȘI DATORIIILOR ASIMILATE	3.284.896	3.860.015	575.119	3.860.015	0	material
401	FURNIZORI	87.388.448	101.883.364	14.494.916	101.883.364	0	material
404	FURNIZORI DE IMOBILIZĂRI	29.760	1.286.163	1.256.403	1.286.163	0	nematerial
408	FURNIZORI - FACTURI NESOSITE	620.021	953.795	333.775	953.795	0	nematerial
419	CLIEȚI - CREDITORI	58.204	43.586	300.200	43.570	16	nematerial
462	CREDITORI DIVERȘI	123.690	20.500	847	20.400	100	nematerial
TOTAL		102.382.181	118.980.586		118.980.586	0	

După cum se poate observa din tabelul de mai sus, la 31.12.2013 societatea deținea în soldul contului 166 împrumuturi în valoare de 10.933.162 lei, primite din partea Afiliat SA, după cum urmează:

1. credit de investiții în valoare de 1.000.000 Euro;
2. credit de investiții în valoare de 3.607.300 lei;
3. credit furnizor în valoare de 2.841.162 lei.

Diferențele identificate în urma reconcilierii componentelor soldurilor conturilor de datorii cu sumele prezentate în balanța de verificare la data încheierii perioadei auditate, nu sunt semnificative și au fost aduse la cunoștință responsabililor societății pe parcursul desfășurării misiunii de audit la sediul clientului.

Variațiile absolute și procentuale ale conturilor de datorii comparativ cu anul anterior au fost analizate în cadrul etapei de planificare și cunoaștere a clientului.

În urma calculării variațiilor absolute și procentuale ale conturilor de analizat în cadrul secțiunii de datorii aferente anului 2013, comparativ cu anul precedent, am identificat trei conturi cu solduri materiale și un cont cu variație semnificativă.

Datoriile către furnizori au cunoscut o creștere cu 17% în perioada auditată, comparativ cu anul precedent. Această creștere se datorează, în principal, diferențelor de curs valutar rezultate ca urmare a înregistrării în contabilitate a achizițiilor destocuri de la furnizorii externi și, implicit, a datoriilor către furnizorii în valută.

Datoriile către furnizorii de immobilizări au crescut cu 1.256.403 lei față de anul 2012, datorită faptului că în timpul perioadei auditate societatea a achiziționat o serie de terenuri și clădiri.

La finalul anului auditat, societatea a încadrat corespunzător cheltuielile, în perioada în care acestea fac referire, utilizând contul 408, care prezenta un sold de 953.795 lei, în creștere cu 54% comparativ cu anul precedent. Pentru mai multe detalii, a se vedea procedura [J.5](#).

Soldurile conturilor 419 și 462 sunt nesemnificative raportate la pragul nostru de materialitate, astfel că nu vom efectua teste de detaliu cu privire la acestea.

Concluzie:

În urma verificărilor efectuate în acest test ne-am asigurat asupra completitudinii soldurilor de datorii la sfârșitul perioadei auditate. Nu am identificat diferențe semnificative între componentele conturilor de datorii și soldurile finale ale conturilor corespondente din balanța de verificare. Pentru conturile cu variații semnificative am solicitat și am primit explicații din partea conducerii societății auditate.

Testul J.2 - Circularizare solduri furnizori la finalul perioadei auditate

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

Obiectiv:

Să ne asigurăm asupra existenței și evaluării soldurilor principalilor furnizori, precum și asupra unui eșantion din soldurile celorlalți furnizori la închiderea exercițiului financiar auditat.

Activitate efectuată:

Am obținut de la client detaliul conturilor de furnizori la sfârșitul perioadei auditate, pe care l-am reconciliat cu soldul din balanța de verificare la 31.12.2013 în procedura [J.1](#).

Pe baza soldurilor furnizori și a rulajelor semnificative ale acestora, utilizând raționamentul profesional, am selectat un eșantion alcătuit din 7 furnizori interni, 5 furnizori externi și 2 furnizori de imobilizări, reprezentând o proporție de aproximativ 91% din soldul creditor al contului 401 și 100% din soldul contului 404 de la închiderea exercițiului financiar auditat.

Pentru populația selectată anterior am transmis scrisori de confirmare, iar răspunsul primit la aceste scrisori a fost prezentat în acest test

Rezultat:

Mai jos am centralizat furnizorii pentru care s-au transmis confirmări de sold la sfârșitul perioadei auditate și pentru care am reconciliat răspunsurile primite, după cum urmează:

Cont 401		Toate sumele în lei, dacă nu se specifică altfel:				
Cont	Tip	Descriere	Sold 31.12.2013	Sold confirmat	Diferențe	Referința
40112 201	Interni	AA	425.127	425.127	0	J.2.1
40115 104	Interni	BB	522.930	522.930	0	J.2.2
40115 133	Interni	CC	309.582	309.582	0	J.2.3
40117 015	Interni	DD	628.465	628.465	0	J.2.4
40117 160	Interni	EE	321.438	321.438	0	J.2.5
40117 333	Interni	FF	13.863.416	13.863.300	-116	J.2.6
40117 777	Interni	GG	853.141	853.141	0	J.2.7
40121 077	Externi	HH	68.584.961	68.584.961	0	J.2.8
40121 119	Externi	II	1.973.600	1.973.600	0	J.2.9
40121 124	Externi	JJ	2.346.015	2.346.015	0	J.2.10
40121 126	Externi	LL	2.106.739	2.106.739	0	J.2.11
40122 229	Externi	NN	899.168	898.160	-1.008	J.2.12
Total			92.834.582	92.833.458	-1.123	

Cont 404		Toate sumele în lei, dacă nu se specifică altfel:			
Cont	Descriere	Sold 31.12.2013	Sold confirmat	Diferențe	Referința
4041 333	RR	1.196.932	1.194.171	-2.761	J.2.13
4041 CCE	SS	89.231	89.231	0	J.2.14
Total		1.286.163	1.283.402	-2.761	

După cum se poate vedea din tabelul anterior, nu am identificat diferențe semnificative sau care să nu poată fi explicate între evidențele contabile ale societății și sumele confirmate de parteneri.

Am transmis spre confirmare către terți un procent reprezentând aproximativ 91% din soldul final al contului 401 și 100% din soldul final al contului 404.

Cont 401	Toate sumele în lei:
Sold 401	101.883.364
Eșantion	92.834.582
Confirmat	92.833.458
Grad acoperire eşantion	99,99%
Grad acoperire sold	91%

Cont 404	Toate sumele în lei:
Sold 404	1.286.163
Eșantion AO	1.286.163
Confirmat	1.286.163
Grad acoperire eşantion	100%
Grad acoperire sold	100%

Pentru contul 401 gradul de acoperire al eşantionului este de 99,9%, ceea ce reprezintă 91% din totalul soldului la 31.12.2013. Pentru contul 404, proporția de acoperire a eşantionului și a soldului este de 100%. Considerăm satisfăcătoare rata de răspuns a partenerilor, aceasta conferindu-ne o asigurare rezonabilă asupra soldurilor furnizori.

Concluzie:

În urma verificărilor efectuate în cadrul acestui test ne-am asigurat asupra existenței și evaluării soldurilor principalilor furnizori. Nu am identificat diferențe semnificative între soldurile furnizori înregistrate în evidențele clientului și răspunsul terților la finalul exercițiului auditat. Rata de răspuns la confirmări a fost satisfăcătoare și astfel am reconciliat 91% din soldul datoriiilor către furnizori și 100% din soldul furnizorilor de imobilizări.

Testul J.3 - Inspectia principalelor contracte

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

Obiectiv:

Să ne asigurăm asupra existenței principalilor creditori atât din perioadă anterioară, cât și din cea auditată.

Activitate efectuată:

Am obținut de la client detaliul conturilor de furnizori pentru anul curent, pe care l-am reconciliat cu balanța de verificare la 31.12.2013 în procedura **J.1.**

Pe baza soldurilor de la sfârșitul anilor 2013 și 2012 am selectat un eşantion cuprinzând cele mai mari 5 solduri de furnizori din anul curent (perioada auditată) respectiv anul precedent.

Pentru furnizorii selectați anterior am inspectat contractele și am centralizat informațiile esențiale: perioada de valabilitate a contractului, tipul de bunuri achiziționate, reducerile primite și alte dispoziții speciale.

Am efectuat o analiză privind variația soldurilor de furnizori în cele două perioade analizate și am solicitat explicații pentru fluctuațiile semnificative.

Rezultat:

Situația celor mai mari solduri aferente furnizorilor în 2013 comparativ cu 2012 și schimburile de poziții ale celor mai reprezentativi furnizori în decursul anului se prezintă astfel:

Toate sumele în lei:			Toate sumele în lei:			
Nr crt.	Denumire furnizor	Sold final la 31.12.2013	Nr. crt.	Denumire furnizor	Sold final la 31.12.2012	Variație %
1.	HH	68.584.961	1.	HH	45.168.239	52%
2.	FF	13.863.416	2.	FF	12.453.678	11%
3.	JJ	2.346.015	3.	CC	2.010.400	
4.	LL	2.106.739	4.	EE	1.910.258	
5.	II	1.973.600	5.	LL	1.504.123	31%

← intrat în top în 2013 (pentru HH și FF)

← intrat în top în 2013 (pentru JJ)

În cele ce urmează am centralizat elementele semnificative cu privire la contractele semnate de societate cu cei mai importanți 5 furnizori: perioada de valabilitate, bunurile achiziționate, discounturile primite.

Toate sumele în lei, dacă nu se specifică altfel:

Nr crt.	Furnizor	Contract nr. din data	Semnături	Perioadă valabilitate	Bunuri achiziționate	Discount acordat de furnizor	Referința	
1.	HH	Ctr./ 01.02.2006	da	valabil pe o perioadă de 5 ani, cu prelungire automată dacă niciuna din părți nu solicită rezilierea	stofă	1,5%*cantitatea achiziționată lunar	J.3.1	
2.	FF	cu acest furnizor se lucrează pe bază de comandă						J.3.2
3.	JJ	Ctr. de agent / 02.01.2002	da	valabil pe o perioadă de 1 an, cu prelungire automată dacă niciuna din părți nu solicită rezilierea	vânzarea produselor aferente industriei textile în regiunea Prato din Italia	Obs: comisionul acordat agentului este de 1,58% din total cantitate	J.3.3	
4.	LL	Ctr/ 03.11.2011	da	03.11.2011 - 02.11.2013	furnituri		J.3.4	
5.	II	cu acest furnizor se lucrează pe bază de comandă						J.3.5

În cadrul acestui test am efectuat o analiză asupra principalilor furnizori din anul curent (2013) și anul precedent (2012), în funcție de soldul de la sfârșitul fiecărui an. În perioada auditată, ca și în anul precedent, principalul furnizor este HH, de la care societatea auditată achiziționează materie primă (stofa utilizată pentru pantalonii "Bussines"), care se menține în continuare pe locul întâi, în ceea ce privește sumele pe care Exemplu SA le datorează acestui furnizor.

În ceea ce privește cel de-al doilea furnizor din clasamentul anului 2013, obiectul contractului este același ca și în cazul majorității clienților și anume achiziția de materii prime utilizate pentru producerea articolelor vestimentare.

Societatea are încheiate și contracte de agent, prin intermediul cărora este facilitată intrarea pe piețe de desfacere din Europa.

Am procedat la reconcilierea facturilor primite în cadrul contractelor încheiate cu cei mai importanți clienți. În secțiunea de Cheltuieli a fost reconciliat cu documente suport un eșantion de 30 de facturi de achiziție. De asemenea, au fost avute în vedere și contactele încheiate cu clienții și respectarea condițiilor contractuale. În urma verificărilor efectuate am constatat că societatea respectă termenii contractuali în relația cu partenerii de afaceri.

Concluzie:

Apreciem că trebuie prezentată către conducere următoarea atenționare:

În timpul analizelor efectuate asupra contractelor încheiate cu furnizorii, am identificat faptul că în anul 2013 entitatea auditată a desfășurat relații comerciale cu partenerii, deși contractul încheiat cu LL a expirat în luna noiembrie. Am identificat faptul că nu sunt încheiate contracte cu toți furnizorii de materii prime, existând și situații în care se lucrează pe bază de comandă.

Recomandăm încheierea contractelor cu furnizorii sau actualizarea acestora prin acte adiționale de prelungire, pentru a evita eventuale litigii sau situații în care cheltuielile să nu fie considerate deductibile.

În urma verificărilor efectuate în cadrul acestui test ne-am asigurat asupra existenței principalilor furnizori atât din perioadă anterioară, cât și din cea auditată. Am identificat în cadrul testului furnizori cu care societatea a desfășurat tranzacții în cursul perioadei auditate și am centralizat condițiile contractuale aferente tranzacțiilor desfășurate cu aceștia. Din cauza creșterii cererilor pentru produse complexe au scăzut sumele de încasat de la clienți, ceea ce a generat o creștere a datoriilor către furnizori la 31.12.2013.

Testul J.4 - Testarea principiului independenței exercițiilor - servicii

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

Obiectiv:

Să ne asigurăm cu privire la completitudinea, existența, evaluarea și acuratețea soldului contului 408 la sfârșitul perioadei auditate.

Activitate efectuată:

Am obținut din partea societății auditate detaliul contului 408 - "Furnizori - facturi nesosite" la finalul perioadei auditate, pe care l-am reconciliat cu balanța de verificare în cadrul procedurii [J.1](#).

Am obținut dosarele de facturi de servicii primite de la furnizori în luna ianuarie 2014 și am analizat cele mai semnificative documente.

Am selectat un eșantion de înregistrări reprezentând 93% din sold și l-am reconciliat cu documentele justificative în tabelul următor.

Eșantionul selectat a fost analizat din punct de vedere al perioadei la care documentele fac referire, precum și dacă acestea au fost reflectate corespunzător în contabilitate.

Totodată, pentru soldurile în valută, am recalculat valoarea la sfârșitul anului analizat. Astfel ne-am asigurat că societatea a utilizat ratele de schimb publicate de BNR la închiderea exercițiului financiar.

Rezultat:

În tabelul de mai jos am realizat reconcilierea eșantionului aferent contului 408 cu documentele suport regăsite în dosarele fizice de facturi furnizori de servicii din luna ianuarie 2014, după cum urmează:

Toate sumele în lei:

NC	Data	Furnizor	Explicație	Valoare (euro)	Valoare (lei)	Valoare conform document	Diferențe	Observații	Referința
82863	31.12.2013	GB	diferență contract audit 2013	5.440	24.397	24.397	0	servicii de audit aferente an 2013	J.5.1
82320	31.12.2013	KU	factura 4000004 / 31.12.2013	98.015	98.015	97.800	-215	apă potabilă, canalizare, servicii evacuare apă meteorică perioada 25.11.2013 - 18.12.2013	J.5.2
82851	31.12.2013	OL	diferențe asigurare 2013	19.294	86.527	86.527	0	cheltuieli cu primele de asigurare = 0,32% din total vânzări clienți asigurați an 2013	J.5.3
82544	31.12.2013	MT	autofactură decembrie 2013 MT	81.768	366.706	366.895	189	comision agent MT decembrie 2013, procent din valoarea vânzărilor efectuate și încasate de Exemplu SA prin acest agent	J.5.4
82542	31.12.2013	QR	autofactură decembrie 2013 QR	23.751	106.515	106.515	0	comision agent QR decembrie 2013, procent din valoarea vânzărilor efectuate și încasate de Exemplu SA prin acest agent	J.5.5
82390	31.12.2013	OM	factură 9210001859 / 31.12.2013	117.975	117.975	116.458	-1.517	energie electrică perioada decembrie 2013	J.5.6
82296	30.12.2013	SP	tichete de masă	65.890	65.890	65.890	0	tichete de masă aferente lunii decembrie 2013	J.5.7
Total				422.018	889.519	889.519	-1.543		
				Balanța 408	953.795				
				Grad de acoperire	93%				

La finalul perioadei auditate, societatea a inclus în soldul contului 408 valoarea comisionelor datorate către agenți, calculată ca procent din valoarea vânzărilor efectuate de Exemplu SA prin agenți și încasate până la finalul lunii. Comisionul este datorat agentului doar dacă vânzarea a avut succes. Comisionul este negociat în funcție de prețul și de cantitatea pe care agentul reușește să o vândă. Din valoarea comisionului se scad cheltuielile de transport și eventualele note de credit.

Am identificat o serie de facturi care fac referire la anul 2013, însă au fost înregistrate în anul 2014. Pentru acestea, vom propune ajustări de audit:

Toate sumele după cum se specifică:

Număr factură	Data factură	Furnizor	Valoare (euro)	Valoare (lei)	Observații	Referința
1064	07.01.2014	AT	8.960	40.183	cheltuieli apă și canalizare decembrie 2013	L.5.8
1070	07.01.2014	AT	3.410	15.293	chirie aferentă luna decembrie 2013	L.5.9
TOTAL			12.370	55.476		

Referitor la achizițiile de servicii, așa cum se poate observa din tabelele anterioare, am reconciliat cu documente justificative 93% din soldul contului 408 la 31.12.2013 și, cu excepția sumelor menționate anterior, cheltuielile au fost încadrate corespunzător în cadrul exercițiului financiar la care fac referire.

În ceea ce privește verificarea respectării principiului independenței exercițiului, pentru achizițiile de stocuri, acesta a fost verificat în cadrul secțiunii aferente.

Concluzie:

Ajustări de audit

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

Sumă debit	Cont debit	Cont credit	Sumă Credit	Explicație
40.183	605	408	40.183	Înregistrare cheltuieli apă și canalizare aferente an 2013
15.293	612	408	15.293	Înregistrare cheltuieli cu chiria aferente an 2013

În urma verificărilor efectuate am reconciliat 93% din soldul contului 408 pe bază de documente justificative. Apreciem ca fiind satisfăcătoare componența contului și nu sunt omisiuni semnificative în ceea ce privește costul aferent anului 2013. În urma analizei efectuate asupra respectării principiului independenței exercițiului, am constatat costuri aferente perioadei analizate înregistrate în anul următor, pentru care am propus ajustări de audit. În urma discuției finale cu clientul nostru, acesta a acceptat preluarea ajustărilor propuse de noi.

Testul J.5 - Solduri debitoare de furnizori

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

Obiectiv:

Să ne asigurăm asupra existenței, evaluării și acurateții soldurilor debitoare de furnizori și, dacă este cazul, să propunem reclasificarea acestora în contul 409 "Furnizori-debitori".

Activitate efectuată:

Pe baza componenței soldurilor de furnizori de la sfârșitul perioadei auditate am selectat spre analiză valorile soldurilor debitoare, în vederea identificării și propunerii spre reclasificare în contul 409 „Furnizori-debitori”.

Rezultat:

În urma analizelor efectuate asupra soldurilor aferente furnizorilor am identificat un sold creditor negativ în valoare de 150.000 lei. Această sumă reprezintă un avans facturat de un furnizor, aferent unui bun achiziționat în luna decembrie 2013.

Concluzie:

Ajustări de audit

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

Sumă debit	Cont debit	Cont credit	Sumă credit	Explicație
150.000	409	401	150.000	Reclasificare sold debitor furnizor

În urma verificărilor efectuate în cadrul acestui test ne-am asigurat asupra existenței soldurilor debitoare de furnizori. Am identificat un sold creditor negativ în valoare 150.000 lei și am propus reclasificarea acestuia în contul 409 - "Furnizori debitori". Ca urmare a discuției finale cu clientul nostru, acesta a acceptat preluarea ajustării propuse de noi.

Testul J.6 - Reevaluarea soldurilor în valută

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

Obiectiv:

Să ne asigurăm cu privire la evaluarea, completitudinea și acuratețea soldurilor de furnizori, ca urmare a reevaluării soldurilor furnizori în valută la finele exercițiului financiar auditat.

Activitate efectuată:

Am obținut componentele soldurilor de furnizori în lei și valută la 31.12.2013 pe care societatea le are înregistrate în evidențele contabile la 31.12.2013.

Am verificat dacă sunt corect prezentate soldurile de furnizori în valută la finele exercițiului financiar auditat.

Pentru aceasta, am utilizat cursurile valutare comunicate de BNR valabile la data încheierii exercițiului financiar și am procedat la recalcularea lor.

Rezultat:

Reevaluarea soldurilor conturilor de furnizori în valută a fost realizată în cadrul tabelului de mai jos.

Cursurile de schimb utilizate în vederea verificării reevaluării conturilor de furnizori în valută la 31.12.2013 au fost următoarele:

Curs euro 31.12.2013	4,4847 lei
Curs USD 31.12.2013	3,2551 lei

Materialitate	1.875.000 lei
---------------	---------------

Toate sumele după cum se specifică:

Nr. crt.	Denumire client	Sold în valută	Sold în lei	Tip valută	Curs valutar	Reevaluare audit	Diferențe
		(1)	(2)				
1.	HH	15.293.099	68.584.961	Eur	4,4847	68.584.961	0
2.	II	440.074	1.973.600	Eur	4,4847	1.973.600	0
3.	JJ	523.115	2.346.015	Eur	4,4847	2.346.015	0
4.	LL	469.761	2.106.739	Eur	4,4847	2.106.739	0
5.	NN	200.497	899.168	Eur	4,4847	899.168	0
6.	TT	382.742	1.245.862	USD	3,2551	1.245.862	0
7.	WW	285.320	928.745	USD	3,2551	928.745	0
8.	XX	269.188	876.234	USD	3,2551	876.234	0
9.	ZZ	130.833	425.876	USD	3,2551	425.876	0
Total			79.387.200			79.387.200	0

După cum se poate vedea în tabelul de mai sus, societatea a utilizat cursul valutar corespunzător în vederea reevaluării datoriilor în valută aflate în sold la 31.12.2013.

Concluzie:

În urma verificărilor efectuate ne-am asigurat cu privire la evaluarea, completitudinea și acuratețea soldurilor de furnizori, ca urmare a reevaluării soldurilor în valută, la finele exercițiului financiar auditat. Nu am constatat diferențe între soldurile reevaluate de client și recalculul nostru.

Testul J.7 - Împrumuturi

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

Obiectiv:

Să ne asigurăm de completudinea, existența, valoarea și acuratețea soldurilor de împrumuturi la sfârșitul exercițiului financiar auditat.

Activitate efectuată:

Pornind de la balanța de verificare, am obținut o situație a împrumuturilor primite de la părțile afiliate și a dobânzilor aferente acestor împrumuturi.

Pentru anii anteriori societatea ne-a pus la dispoziție contractele de împrumut încheiate cu părțile afiliate (a se vedea **Dosar permanent**), iar pentru anul auditat am primit actele adiționale de prelungire cu încă un an a acelor contracte (**J.7.1 - J.7.3**).

Pe baza prevederilor din contracte și a verificărilor efectuate privind plățile de dobânzi din cursul anului, am stabilit valoarea dobânzii aferente anului de înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar și am comparat-o cu soldul contului 168.

Am transmis și primit din partea Afiliat SA confirmarea de sold aferentă împrumuturilor acordate către Exempu SA, care include: sold împrumut, valoarea dobânzii, data rambursării (**J.7.4**).

Am centralizat confirmarea primită și am agreat-o cu situația împrumuturilor din evidența dientului.

Am verificat reevaluarea conturilor de împrumuturi în valută la 31.12.2013.

În funcție de rezultatele obținute în urma analizei împrumuturilor, am verificat evidențierea corespunzătoare a acestora în situațiile financiare.

Rezultat:

Societatea are contractate trei împrumuturi de la Afiliat SA. Soldul acestora la sfârșitul anului 2013 este de 10.933.162 lei, sold confirmat și de către Afiliat (a se vedea **J.7.4**).

În tabelul de mai jos am centralizat valoarea împrumuturilor de la părțile afiliate, evidențiate de societate în balanța de verificare la 31.12.2013 și am reconciliat-o cu valorile menționate în confirmarea primită din partea terțului:

Toate sumele în lei:

Cont	Denumire	Sold balanță	Confirmat	Diferențe	Referința
166	Datorii legate de participații	10.933.162	10.933.162	0	J.7.4

În cele ce urmează am reconciliat valoarea dobânzii în an aferentă fiecăruia dintre cele trei împrumuturi cu confirmarea de sold primită din partea Afiliat SA:

Toate sumele după cum se specifică:

Nr. crt	Val împrumut	Dobânda/an	Val dob. în euro	Val dob. în lei	Confirmat	Diferențe	Referința
1.	€ 1.000.000	6%	€ 60.000	269.082	269.082	0	J.7.4
2.	3.607.300 lei	5,25%-4,00%		171.199	171.199	0	
3.	2.841.162 lei	5,25%-4,00%		134.838	134.838	0	
Total				575.119	575.119	0	

În tabelul următor am recalculat **dobânda aferentă anului 2013** pentru creditele în lei, în valoare de **3.607.300 lei** și **2.841.162 lei**:

Prin contract, dobânda aferentă acestor credite se calculează trimestrial, în funcție de dobânda de referință a BNR. Începând cu 1 septembrie 2011, rata dobânzii de referință a Băncii Naționale a României este rata dobânzii de politică monetară.

Toate sumele după cum se specifică:

Data	Rata dobânzii de politică monetară (% p.a.)	Valoare dobândă împrumut 3.607.300 lei	Valoare dobândă împrumut 2.841.162 lei
dec. 2013	4,00	36.369	28.645
sept. 2013	4,50	40.916	32.226
iun.2013	5,25	47.216	37.188
mar. 2013	5,25	46.697	36.779
Total dobândă în 2013		171.199	134.838

Așa cum rezultă din calculele efectuate anterior, dobânda aferentă anului 2013 pe care societatea auditată o datorează către Afiliat pentru cele două împrumuturi în lei este de 171.199 lei, respectiv 134.838 lei, la care se adaugă dobânda aferentă împrumutului în euro, valoarea acesteia pentru anul auditat fiind de 269.082 lei. În total, dobânda aferentă anului 2013 pentru toate cele trei împrumuturi de la afiliat este de 575.119 lei.

După cum se poate observa din calculul de mai sus, valoarea recalculată și estimată de noi a dobânzii pentru cele trei împrumuturi se reconciliază fără diferențe cu valoarea confirmată de Afiliat SA.

Pentru cele trei împrumuturi obținute de la entitatea afiliată am recalculat mai jos **valoarea cumulată a dobânzii**, datorată de Exemplu SA de la data semnării contractelor de împrumut până în prezent:

Împrumut de 1.000.000 euro:		Împrumut de 3.607.300 lei		Împrumut de 2.841.162 lei	
Data contract	10.06.2008	Data contract	08.10.2007	Data contract	31.12.2009
Valoare în lei	4.484.700	Valoare în lei	3.607.300	Valoare în lei	2.841.162
Dob/an	6%/an - se plătește la sfârșitul perioadei de creditare	Dob/an	rata dobânzii de referință a BNR, din ultima lună din trimestru - se va plăti la sfârșitul perioadei de creditare	Dob/an	în funcție de dobânda de referință a BNR valabilă la sfârșitul fiecărui trimestru din an
Dob de plătit la 31.12.2013	1.631.646	Dob de plătit la 31.12.2013	1.582.122	Dob de plătit la 31.12.2013	646.247

Am reconciliat mai jos suma totală, recalculată de noi, a dobânzii de încasat de către Afiliat SA pentru cele trei împrumuturi, inclusiv din anii precedenți, cu valoarea prezentată în confirmare și cu valoarea dobânzii cumulate înregistrată de societate în contul 168:

Dobânda totală - calcul AO	3.860.015
Confirmat Afiliat	3.860.015
Diferențe	0
168 Balanța	3.860.015
Diferențe	0

După cum se poate observa în urma analizelor efectuate, valoarea totală a dobânzii recalculată de noi s-a reconciliat fără diferențe cu cea confirmată de Afiliat SA și evidențiată în soldul contului 168 din balanța de verificare.

Am reevaluat soldul împrumutului în valută la 31.12.2013 și nu am identificat diferențe. Astfel, apreciem că reevaluarea la sfârșitul perioadei auditate este efectuată corespunzător.

După centralizarea confirmărilor de sold primite de la creditori și reconcilierea acestora cu înregistrările societății nu am identificat diferențe semnificative sau omisiuni.

Prezentarea împrumuturilor pe termen scurt în situațiile financiare este conformă cu cea stabilită de noi în urma analizei contractelor de credit analizate.

Concluzie:

În urma verificărilor efectuate ne-am asigurat asupra completitudinii, existenței, valorii și acurateții soldurilor de împrumuturi și dobânzi aferente, de la sfârșitul exercițiului financiar auditat. Valoarea împrumuturilor și a dobânzilor prezentată în evidență clientului s-a reconciliat fără diferențe semnificative cu confirmările primite din partea afiliaților.

Reevaluarea soldurilor de împrumut în valută a fost făcută corespunzător, folosindu-se cursul valutar de la închiderea exercițiului financiar.

Împrumuturile au fost evidențiate corespunzător în situațiile financiare.

7. Concluzie generală

Prin testele de detaliu efectuate de noi în munca de audit (Secțiunile N, O și J) ne-am asigurat asupra existenței, evaluării corecte, apartenenței și prezentării conturilor contabile aferente acestor secțiuni conform cadrului de raportare OMFP 3055/2009.

Problemele expuse sunt numai cele care ne-au atras atenția în timpul auditului nostru și nu sunt neapărat o declarație cuprinzătoare a tuturor punctelor slabe care există sau a tuturor îmbunătățirilor care ar putea fi făcute.

Considerăm că probele de audit obținute au fost suficiente și adecvate pentru exprimarea opiniei cu rezerve asupra poziției de venituri și asupra rezultatului din situațiile financiare ale anului 2013.

Managementul societății nu a agreat înregistrarea ajustărilor propuse de noi referitoare la recunoașterea veniturilor în perioada la care acestea se referă. Având în vedere faptul că sumele depășesc pragul de materialitate, considerăm că acest lucru are impact semnificativ asupra situațiilor financiare.

Prin urmare ne vom exprima o opinie cu rezervă legată de veniturile prezentate și implicit de rezultatul anului 2013.

Baza pentru opinia cu rezerve

În urma testelor efectuate de noi am identificat venituri în valoare de **2.500.000 lei** care nu aparțin perioadei auditate, acestea reprezentând bunuri vândute de entitatea auditată în luna decembrie 2012.

Având în vedere prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 cu privire la principiul separării exercițiilor, suma menționată mai sus trebuia înregistrată în perioada la care aceasta face referire, prin intermediul rezultatului raportat.



Concluzia noastră este că rezultatul curent prezentat în situațiile financiare este supraevaluat cu suma de **2.500.000 lei**, în timp ce rezultatul raportat este subevaluat cu aceeași sumă.

Opinia cu rezerve

În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectelor menționate în paragraful “Bază pentru opinia cu rezerve”

situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, poziția financiară a societății **Exemplu SA** la data de 31 decembrie 2013, performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 cu modificările ulterioare.

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 Financiarți din România, București, 2012
- Institutul Contabililor Autorizați din Scoția în parteneriat cu Camera Auditorilor Financiarți 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.

Diferențe conceptuale între viitorul IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” și actualul IAS 18 „Venituri”



Monica Ștefan,
FCCA, Audit Partner



Alexandra Mutulescu,
ACCA, Senior Audit Manager

Soter & Partners

În numărul anterior am deschis un serial dedicat unui important standard – IFRS 15 – și schimbărilor conceptuale introduse de acesta.

În anul 2002 IASB și FASB au decis să depună toate eforturile pentru a crea o congruență cât mai bună între IFRS și US GAAP. Ar fi impropriu să spunem că eforturile sunt de a alinia cele două seturi de reguli, păreri profesionale fiind că această convergență este cumva „o bătălie pierdută înainte de a fi început” întrucât însăși baza diferă: IFRS este construit pe principii, iar US GAAP pe reguli cât mai detaliate. Eforturile au determinat elaborarea unor noi standarde importante – unele care s-au îndreptat mai mult spre US GAAP și altele care au presupus schimbări în US GAAP mai aproape de IFRS.

Introducere

IFRS 15 are un impact în contabilitate fără doar și poate mai semnificativ decât toate schimbările survenite de cel puțin cinci ani încoace. De ce este mai important? Pentru că se referă la un element vital pentru orice societate, la un criteriu de selecție și de dezvoltare – veniturile. Convingerea clienților de a cum-

păra bunurile sau serviciile oferite și reușita în a face acest lucru se va reflecta în veniturile recunoscute, respectiv în profiturile realizate.

Eforturile de a elabora acest complex nou standard care va înlocui IAS 18 și IAS 11 începând cu 1 ianuarie 2017 au durat mai bine de treisprezece ani, 19 din cei 21 de membri ai Board-ului de Lucru

reușind să cadă de acord asupra celor 129 paragrafe, 327 seturi de paragrafe explicative și 510 paragrafe explicative utilizate ca baze ale concluziilor.

Deși există păreri conform cărora acest standard este foarte „americanizat”, la o citire mai atentă el pare a fi totuși în spiritul tradițional principial al IFRS. Standardul prevede reguli de bază ce se pot aplica în activitatea de zi cu zi, cu mici condiții și restricții, oferind reguli mai clare și mai multe exemple decât standardele anterioare. În secolul prezent al informației și al vitezei de reacție, un standard bazat pe reguli este cu siguranță mai ușor de controlat și de aplicat decât unul principial, bazat pe teoreticul raționament profesional, care ar putea permite oricând interpretări care să „ocolească” criteriile de recunoaștere.

Despre IAS 18 s-a spus în teorie că era mult prea principial, astfel că permitea aplicarea fără probleme în economii unde există o discrepanță mare între ceea ce este „scris” în contract și ceea ce este „promis” în realitate. Practicienii atrăgeau atenția asupra faptului că standardul vechi, emis în 1995, nu oferea practic o îndrumare adecvată de aplicare, lăsând libertatea de decizie asupra interpretării și alegerii manierei de reflectare în contabilitate, care de multe ori putea să ocolească diverse criterii de recunoaștere și mai ales determina divergențe de opinie între contabili și auditori.

Complexitatea pieței și a tranzacțiilor dintre părți însă a evoluat independent de standardul existent și ca atare principiile de recunoaștere necesitau o revizuire. Astfel, IFRS 15 aduce schimbări conceptuale importante, ținând cont de diferența dintre promisiune și probabilitate, de prestarea serviciilor și recuperarea efectivă a creanțelor contractua-

le, legând astfel partea contabilă de cea financiară, legând procesele între ele și respectând de fapt natura standardului în sine, punctându-se evoluția de la un standard „de contabilitate” la un standard de „raportare financiară”, adaptat noilor obiective ale utilizatorilor și așteptări ale investitorilor.

Aspecte practice

În episodul prezent ne dorim să începem o serie de comparații conceptuale, precum și punctarea diferențelor de tratament aduse de IFRS 15 față de standardele existente, în măsura cunoștințelor și interpretării noastre practice. Încurajăm orice comentarii la articolul de față și așteptăm întrebări din partea celor interesați.

Așadar, am punctat în articolul anterior principiile de bază ale IFRS 15, evidențiind astfel diferențele principale dintre cele două standarde:

- ➔ În timp ce IAS 18 se referă la tranzacții, IFRS 15 face referire la contracte cu clienții
- ➔ În timp ce IAS 18 vorbește de riscuri și beneficii asociate proprietății, IFRS 15 pune accentul pe satisfacerea relației contractuale.
- ➔ În timp ce IAS 18 face distincție la recunoașterea veniturilor între bunuri și servicii, IFRS 15 face distincție între momentele temporale de recunoaștere, linia de separare fiind „momentul în timp” versus „pe perioadă” așa cum prevede IAS 18.

Noțiunea de contract

IAS 18 stipulează faptul că venitul este determinat prin acordul dintre vânzător și cumpărător, adăugând că reducerile comerciale sau de volum vor trebui scăzute din suma

respectivă. Deși se face aluzie la contracte, standardul nu discută și nici nu definește în mod explicit noțiunea de „contract”.

În cazul IFRS 15, termenul de „contract” stă la baza tuturor prevederilor, incluzând cinci criterii ce trebuie îndeplinite simultan pentru recunoașterea unui contract și detalii privind interpretarea acestora. Un aspect important este acela că un contract este de obicei scris, dar poate fi și **oral** sau chiar **implicit**. Un acord fără **substanță comercială** nu poate fi considerat contract.

De asemenea, plata trebuie să fie **probabilă**, ceea ce implică, pe lângă raționamentul profesional, și utilizarea instrumentarului intern de analiză și management al contractelor derulate.

Tipuri de tranzacții

În prezent, IAS 18 se aplică veniturilor rezultând din tranzacții ce pot implica vânzarea de bunuri, prestarea de servicii sau utilizarea de active de către terți, excluzând veniturile derivate din tranzacții ce fac obiectul altor standarde – contracte de leasing (IAS 17), contracte de construcții (IAS 11), contracte de asigurări (IFRS 4), schimbări în valoarea justă a instrumentelor financiare (IFRS 9), venituri din active biologice și produse agricole (IAS 41), precum și resurse minerale.

În schimb, IFRS 15 va înlocui atât IAS 18, cât și IAS 11, menționându-se aplicarea sa tuturor contractelor cu clienții, cu excepția celor ce fac obiectul IAS 17, IFRS 4 și IFRS 9, precum și a schimburilor nemonetare între entități din aceeași linie de business în scopul facilitării vânzării către clienți existenți sau potențiali.

Conform IFRS 15, veniturile nu mai sunt recunoscute ca urmare a livrării de bunuri sau prestării de

servicii, ci **în baza îndeplinirii obligațiilor contractuale**. În practică, pentru cele mai multe societăți această diferență va fi **doar de natură semantică**, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii coincidând cu îndeplinirea obligațiilor contractuale.

Însă societățile care au furnizat în trecut bunuri sau servicii „**gratuite**” vor fi nevoite să-și modifice politicile și procedurile. Dacă clienții se consideră îndreptățiți să primească aceste bunuri sau servicii „gratuite” - în condițiile în care sunt prevăzute în contract, implicate în practica obișnuită, promise de un reprezentant de vânzări sau din orice alt motiv - aceste bunuri sau servicii „gratuite” constituie obligații contractuale separate ce trebuie contabilizate ca și când nu ar fi gratuite.

O dificultate de ordin practic în cazul IAS 18 este aceea că standardul nu definește nicăieri noțiunea de „**tranzacție**” și nici nu prevede criterii explicite pentru a diferenția o tranzacție de un schimb care nu reprezintă o tranzacție. În schimb, în cazul IFRS 15 accentul se pune nu pe tranzacție, ci pe contract. Deși pare o diferență semantică, trecerea de la tranzacție la contract va fi importantă pentru anumite societăți.

De exemplu, societățile pentru care o tranzacție a fost un serviciu la care au adăugat incidental un bun „gratuit” (de ex. un handset de telefon) va găsi dificilă împărțirea contractului între cele două componente livrabile (obligații de a presta).

În toate aceste situații, prețul de vânzare al bunului sau serviciului „gratuit” va trebui determinat (sau estimat) și recunoscut separat de cel al bunului sau serviciului care va fi plătit de client.



Valoarea justă a venitului

Deși noțiunea de valoare justă a fost redefinită de IFRS 13, ea se menține în cazul IAS 18, specificându-se faptul că venitul va fi recunoscut la valoarea justă a contravalorii primite sau de primit.

IFRS 15 nu prevede măsurarea venitului la valoarea justă, ci stipulează că acesta este recunoscut la „**prețul tranzacției**”, acesta fiind definit ca fiind „contravaloarea la care entitatea **se așteaptă** să fie îndreptățită ca urmare a transferului bunurilor sau serviciilor promise către client.”

Această interpretare implică faptul că, în conformitate cu IFRS 15, venitul este recunoscut la **valoarea nominală** a sumei încasate sau de încasat. Singura excepție de la această regulă o reprezintă situațiile în care există o „componentă semnificativă de finanțare”, caz în care venitul va fi discountat la valoarea prezentă (*present value*).

Singura situație prevăzută de IFRS 15 în care valoarea justă determină valoarea venitului recunoscut este constituită în special de **contractele de tip barter**.

Transferul proprietății și controlul

Conform IAS 18, venitul din vânzarea bunurilor va fi recunoscut atunci când riscurile și beneficiile semnificative aferente proprietății au fost transferate clientului. IFRS 15 însă stipulează faptul că un activ este transferat în momentul în care clientul obține **controlul** asupra acestui activ.

În contextul IFRS 15, controlul este definit ca „abilitatea de a direcționa utilizarea și de a obține în mod substanțial toate beneficiile rezultate în urma utilizării unui activ. Controlul include de asemenea abilitatea de a împiedica alți terți să utilizeze activul și să obțină în mod substanțial toate beneficiile rămase în urma utilizării acestuia”.

Deși această diferență este mai mult de natură semantică, ea va veni spre exemplu în sprijinul societăților care, în conformitate cu IAS 18, nu puteau recunoaște venitul în lipsa dovezii de livrare sau a acceptanței clientului. În conformitate cu IFRS 15, venitul va fi recunoscut în momentul în care transferul controlului asupra activului va putea fi

Standardul prevede reguli de bază ce se pot aplica în activitatea de zi cu zi, cu mici condiții și restricții, oferind reguli mai clare și mai multe exemple decât standardele anterioare. În secolul prezent al informației și al vitezei de reacție, un standard bazat pe reguli este cu siguranță mai ușor de controlat și de aplicat decât unul principal, bazat pe teoreticul raționament profesional, care ar putea permite oricând interpretări care să „ocolească” criteriile de recunoaștere

IFRS 15 cere, de asemenea, măsurarea credibilă a costurilor aferente unui contract, recomandându-se recunoașterea lor pe măsura recunoașterii venitului respectiv. De asemenea, se specifică faptul că un activ rezultat din capitalizarea acestor costuri va fi amortizat pe o bază sistematică, corespunzătoare cu transferul către client al bunurilor sau serviciilor la care se referă activul respectiv. **Astfel, standardul condiționează recunoașterea costurilor de recunoașterea veniturilor și nu invers.**

Încasarea veniturilor

IAS 18 subliniază faptul că recunoașterea venitului trebuie să se facă numai în măsura în care încasarea acestuia este probabilă. În situația în care încasarea nu este probabilă sau probabilitatea scade imediat după recunoașterea venitului respectiv, se recomandă recunoașterea corespunzătoare a unei cheltuieli mai degrabă decât a unei reversări de venit.

În mod similar, **IFRS 15** prevede faptul că încasarea trebuie să fie **probabilă**, dar se specifică și că o societate nu va reevalua criteriile inițiale de recunoaștere a venitului decât în măsura în care există indicația unei schimbări semnificative a circumstanțelor contractuale. De exemplu, în situația în care bonitatea unui client se deteriorează semnificativ, societatea va trebui să reconsidere dacă încasarea contravalorii la care este îndreptățită este probabilă, iar dacă nu, să ajusteze venitul anterior recunoscut.

Venituri din prestarea de servicii

IAS 18 stipulează faptul că, în situația în care rezultatul unei tranzacții care implică prestarea de servicii poate fi **estimat în mod credi-**

determinat în mod obiectiv, acceptarea de către client fiind considerată o formalitate. De asemenea, noile prevederi vor afecta într-o anumită măsură și recunoașterea veniturilor în cazul aplicării Incoterms.

Cu toate acestea, riscurile și beneficiile nu au fost abandonate în totalitate, ele reprezentând un indicator al controlului, alături de dreptul la plată, titlul de proprietate, posesia fizică și acceptanța clientului.

IAS 18 detaliază o serie de situații în care riscurile și beneficiile semnificative aferente proprietății nu sunt transferate și astfel venitul nu este recunoscut, ca de exemplu obligații și garanții legate de performanță nesatisfăcătoare, venituri contingente legate de revânzare, obligații de instalare sau dreptul clientului de a anula tranzacția.

Prin contrast, IFRS 15 nu cere amânarea recunoașterii venitului în cazul unei obligații de garantare, dar în funcție de situație ar putea cere ca acesta să fie alocat între bunul sau serviciul respectiv și garanție (aceasta fiind văzută ca o obligație contractuală separată).

Deși IFRS 15 nu discută în mod explicit tratamentul veniturilor contingente legate de revânzare sau de situația în care clientul are dreptul de a anula tranzacția, există prevederi legate de contravaloarea variabilă în funcție de evenimente viitoare. Având în vedere că revânzarea de către client sau dreptul de a anula sunt astfel de evenimente, se vor aplica prevederile respective (societatea va estima suma contravalorii variabile la care va avea dreptul în baza contractului).

În ceea ce privește obligațiile de a instala, pune în funcțiune sau testa bunuri, IFRS 15 cere ca acestea să fie considerate obligații contractuale separate și evaluate corespunzător.

Costurile aferente realizării veniturilor

Conform IAS 18, costurile generate sau care urmează a fi generate ca urmare a unei tranzacții trebuie să poată fi măsurate în mod credibil (în mod similar cu prevederile IAS 2, IAS 16 și IAS 38). Această condiție presupune ca recunoașterea veniturilor să fie subordonată recunoașterii costurilor aferente și nu invers.

bil, venitul asociat tranzacției respective va fi recunoscut în funcție de **gradul de finalizare („percentage of completion”)**. Aceleași prevederi sunt incluse în IAS 11 în legătură cu contractele de construcții.

IFRS 15 nu face distincție între livrarea de bunuri și prestarea de servicii și nici nu se face referire la gradul de finalizare al prestării. În schimb, recunoașterea venitului se va face fie **la un anumit moment în timp** fie **pe o perioadă de timp**.

În ceea ce privește situația recunoașterii venitului pe o perioadă de timp, IFRS 15 prevede trei criterii:

1. clientul primește și consumă simultan bunul sau serviciul
2. prestarea efectuată de societate creează sau îmbunătățește un activ controlat de client
3. prestarea efectuată de societate nu creează un activ cu utilizare alternativă, iar societatea este îndreptățită să primească o plată pentru acesta.

Dacă unul dintre aceste criterii este satisfăcut, atunci venitul va fi recunoscut pe o perioadă de timp, iar, dacă nici un criteriu din cele de mai sus nu se aplică, atunci venitul va fi recunoscut la un anumit moment în timp. În primul caz, se specifică faptul că recunoașterea venitului se va face măsurându-se progresul efectuat către îndeplinirea fiecărei obligații contractuale în parte.

În ceea ce privește **gradul de finalizare**, IAS 18 specifică diverse metode pentru determinarea acestuia, precum situații de lucrări, procentul serviciilor prestate până la un moment dat raportat la total servicii și procentul costurilor efectuate până la un moment dat raportat la costul total estimat.



Deși IFRS 15 nu face referire la gradul de finalizare, sunt prezentate diverse metode de a măsura progresul până la îndeplinirea completă a obligațiilor contractuale. Acestea includ: situații de lucrări, evaluări ale rezultatelor, milestone-uri, unități produse, unități livrate etc.

Cu privire la serviciile prestate într-un număr nedeterminat de etape pe o anumită perioadă de timp, noul standard cere ca venitul aferent acestora să fie recunoscut în mod liniar.

De menționat este faptul că IFRS 15 nu face referire la estimarea în mod credibil a rezultatului tranzacției, întrucât dacă nu este cert că societatea va putea finaliza serviciul respectiv sau dacă clientul va plăti, atunci tranzacția respectivă nu îndeplinește criteriile de recunoaștere a unui **contract** prevăzute de noul standard și astfel nu poate fi vorba de o recunoaștere a venitului, respectiv a costurilor aferente în contul de profit și pierdere.

Un alt aspect important este acela că IFRS 15 elimină diferența între serviciile ce fac obiectul IAS 18 și contractele de construcție cărora se adresează IAS 11, tratamentul de mai sus fiind același atât pentru serviciile simple și de scurtă durată în genul reparațiilor auto, cât și pentru cele complexe și de durată, precum construcția de bunuri.

Concluzii

În momentul aplicării teoriei descrise în cele de mai sus, în situații practice, cele mai multe societăți ar trebui să interpreteze diferențele ca fiind mai mult semantice decât de substanță, necesitând relativ puține ajustări ale politicilor și procedurilor contabile.

Unele societăți însă vor avea de făcut față unor schimbări semnificative, ce vor necesita o regândire fundamentală a metodologiei contabile, a sistemelor informatice și a controalelor interne.

Însă pentru cei care deja au implementat politici interne de control intern, sisteme interne de urmărire a contractelor și relațiilor contractuale, analiza atentă a condițiilor de livrare și a momentului/perioadei în care s-a transferat bunul sau s-a prestat serviciul, toate modificările IFRS 15 nu vor fi un cost adițional greu de suportat. Dimpotrivă !

Bibliografie

www.gaap-ifs.org/forum

IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții”, publicat pe www.ifs.org

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, Ediția 2009, editura CECCAR, București

Semnal editorial

Lucrarea „**Calitate și responsabilitate în audit și profesia contabilă**”, apărută la sfârșitul anului 2014, la Editura TipoMoldova, autoare dr. ec. **Ana-Maria Pașcu**, reprezintă rezultatul unui demers de investigare sistematică și intensivă a literaturii de specialitate, orientat spre dezvoltarea unei metodologii complexe, prin intermediul căreia să fie identificați factorii care influențează calitatea în audit și profesia contabilă, precum și conexiunile dintre aceștia.

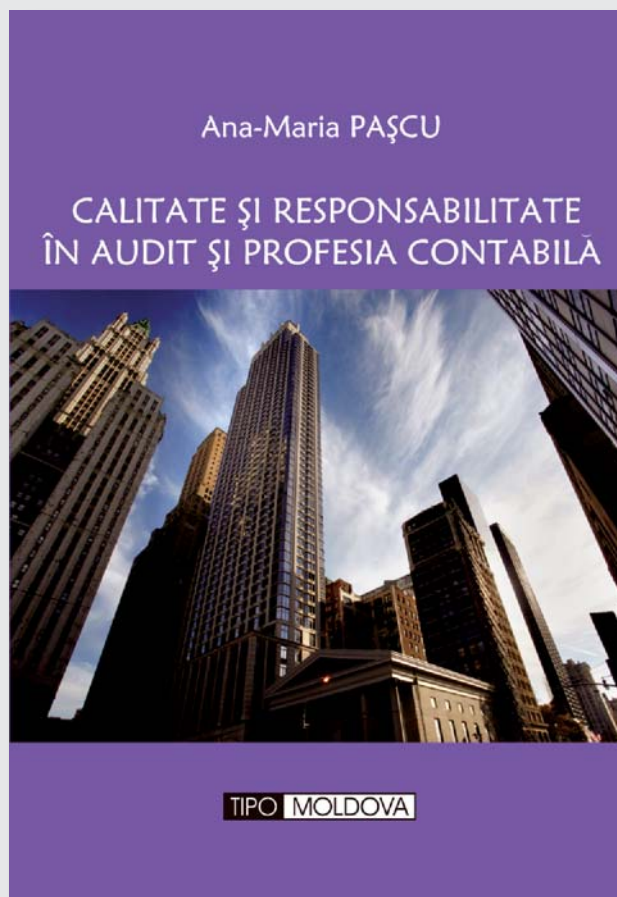
Autoarea, care este și auditor financiar stagiar, a realizat cu rigurozitate o cercetare pe o temă de mare interes și actualitate, intens cercetată, însă puțin argumentată practic în alte lucrări.

Diversitatea abordărilor referitoare la calitatea în audit și profesia contabilă din literatura de specialitate, inclusiv dorința de identificare sau chiar propunerea unor indicatori și modele de cuantificare a acestora reprezintă doar câteva din elementele pe care autoarea le-a surprins în această lucrare.

În carte sunt prezentate o serie de delimitări conceptuale și metodologice privind evaluarea calității și responsabilitatea în audit și în profesia contabilă, precum și studii empirice de natură să evidențieze factorii ce influențează calitatea în audit și profesia contabilă, pe de o parte, și care să testeze relația între cauză - aplicarea principiilor etice și efect - calitatea în activitatea întreprinsă de către profesioniștii contabili, pe de altă parte.

Dintre temele abordate, se remarcă: Comunicarea financiară, între raportare și validare prin audit; Calitatea informării, dimensiune a lumii afacerilor; Repere și evoluție în deontologia profesiei contabile; Factori generatori de calitate în audit și în profesia contabilă, Tendințe și provocări în dezvoltarea profesiei contabile; Raționament profesional, responsabilitate și răspundere în audit și în profesia contabilă; Abordări privind contabilitatea creativă, profesia contabilă și imaginea fidelă a companiei; Evaluarea calității în profesia contabilă; Analiza calității serviciilor prestate de profesioniștii contabili din România; și Abordare empirică a calității în profesia contabilă.

În ansamblul său, lucrarea răspunde necesităților de informare și documentare ale unui cerc larg de utilizatori, fiind în consens cu cerințele și tendințele actuale ale profesiei.





ISSN 2284-6697



9 772284 669006