

Practici **de** Audit

Camera Auditorilor Financiari din România

Anul IV, Nr. 3(15)/2015

EDITORIAL

Cum înclină comportamentul etic balanța încrederii în audit

INTERVIURI

Mihai Daraban,
președintele Camerei de Comerț
și Industrie a României
Cosmin Șerbănescu,
președintele Institutului de Control Intern

IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

Controlul calității în cabinetele de audit – *experiența franceză*

Documentarea participării la activitatea de inventariere - *aplicație practică*

Diferențe conceptuale între viitorul standard IFRS 15 și actualul IAS 11

Reflecții privind ISA 805 din perspectiva auditului fondurilor europene 2014-2020

TENDINȚE INTERNAȚIONALE

Sunt profesioniștii contabili pregătiți pentru viitor?

La Braşov va avea loc al IV-lea Congres al Profesiei de Auditor Financiar din România

În ziua de 23 octombrie 2015, Camera Auditorilor Financiar din România organizează la Braşov cel de-al IV-lea Congres, având drept temă: **Provocările profesiei de auditor financiar – acţiuni pentru implementarea reglementărilor europene.**

Congresul se înscrie într-o arie de preocupări ancorate în realitate și își propune ca, prin participarea unor profesioniști recunoscuți din țară și din străinătate, ai unor reprezentanți ai organismelor profesionale, ai autorităților de reglementare, ai mediului academic și de afaceri, a unor membri ai organizației noastre profesionale, să contureze o percepție corectă și productivă asupra modului de aplicare a noilor reglementări europene, să asigure cunoașterea celor mai bune interpretări și practici în domeniu, să pună în evidență cele mai bune soluții pentru asimilarea și implementarea acestora.



Congresul va fi și un bun prilej pentru a marca sărbătorirea Zilei Naționale a Auditorului Financiar și de a aduce cuvenitul omagiu membrilor acestei profesii, care se bucură de un binemeritat prestigiu în societatea românească.

**Agenda de desfășurare a Congresului în plen și pe ateliere,
modalitățile de înscriere și de participare cu comunicări, precum și alte detalii
se regăsesc pe site-ul <http://congres.cafr.ro/>**

SUMAR

ANUL IV, NR. 3 (15)/2015



EDITORIAL

Cum înclină
comportamentul
etic balanța
încrederii în audit

Ciprian Mihăilescu,
prim-vicepreședinte al Consiliului
CAFR

3

REPORTAJ

Deschiderea Reprezentanței
regionale Vest la Timișoara

Cristina Radu, CAFR



7

INTERVIURI



Mihai Daraban,
președintele Camerei
de Comerț și Industrie
a României:

Un audit financiar
corect și obiectiv este
un serviciu adus comunității
de afaceri și interesului public

12

Cosmin Șerbănescu,
președintele Institutului
de Control Intern:

Controlul intern
fiabil și eficient
- punct de sprijin
în misiunea de
audit financiar



16

IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

Controlul calității
în cabinetele de audit

Janin Audas,
Brigitte Guillebert,
01 Audit Assistance

21



Documentarea
participării
la activitatea
de inventariere
- aplicație practică

Mihai Grigore,
auditor financiar

26



Diferențe conceptuale între viitorul standard IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” și actualul IAS 11 „Contracte de construcții”

Monica Ștefan,
Alexandra Mutulescu,
Soter & Partners



35

Reflecții privind ISA 805
din perspectiva auditului
fondurilor europene
2014-2020

Alexandru Șuteu, *auditor financiar*

43



PROVOCĂRI
ȘI TENDINȚE
INTERNAȚIONALE

Sunt profesioniștii
contabili pregătiți
pentru viitor?

Adriana Spiridon



52

Practici de
Audit

Revistă editată de
Camera Auditorilor Financiari
din România



Colegiul editorial

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

Consultant științific:

prof. univ. dr. Eugeniu Țurlea

Adresa: Str. Sirenelor nr. 67-69, sector 5, București, Telefon: 021.410.74.43, interior 120,
Fax: 021.410.03.48, e-mail: revista@cafr.ro.
ISSN: 2284-6689; ISSN on-line: 2284-6697

Tipar: Universal Color SA, Str. Victoriei, Complex Fortuna - parter,
Pitești, Jud. Argeș, tel.: 0248/215 788; e-mail: universal@universalcolor.ro

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

Redacția

Cristiana Rus
– redactor șef

Corneliu Cârlan
– senior editor

Cristina Radu
– secretar de redacție

Nicolae Login
– prezentare grafică
și tehnoredactare

Flavia Cioriceanu,
Adrian Popescu,
Diana Săndulescu,
Adriana Spiridon,
Daniela Ștefănuț,
Angela Tudor

Dr. **Ciprian Mihăilescu**,
prim-vicepreședinte al Consiliului CAFR



Cum înclină comportamentul etic balanța încrederii în audit

Etica reprezintă un subiect tentant pentru orice condei. S-au scris și se vor mai scrie tone de articole, comentarii, lucrări de cercetare, acumulate în timp în istoria umanității.

De ce? Poate că, deosebit de aspectul său morfologic sau intelectual, omul se distinge de regnul din care s-a desprins pe parcursul evoluției prin comportament, deci prin atitudinea față de ceea ce îl înconjoară, de mediul cu care inter-relaționează și în primul rând față de semenii. De aici ideea că, dincolo de conformația și interesele unui individ sau ale unei organizații, nevoia de etică în comportamentul uman derivă din cerințele de supraviețuire și dezvoltare ale societății de care aparțin.

Să depășim totuși această digresiune, făcând pasul spre etica în profesia noastră cea de toate zilele – auditul financiar. Cred că cititorii vor fi de acord cu aserțiunea că etica – sau mai exact comportamentul etic, recunoscut și acceptat al profesiei contabile și reunit într-un cod de norme – nu reprezintă în totalitate un rod al inspirației divine. Mai degrabă, este vorba de un proces complex, evoluat istoric, pe baza experienței umane în afaceri și a cerințelor specifice ale fiecărei epoci și a rezultantei vectorilor uneori contradictorii ai intereselor factorilor implicați în profesie. Spre a ne feri de abstractizări să aducem în atenție o observație pertinentă, regăsită în literatura de specialitate și anume faptul că, deși interesele de ordin financiar ale auditorilor nu

... deși interesele de ordin financiar ale auditorilor nu coincid întotdeauna cu interesul public, etica constituie soluția de eliminare a asperităților, liantul dintre cele două feluri de interese, canalizând munca auditorilor pentru ca aceasta să răspundă nevoilor societății

coincid întotdeauna cu interesul public, etica constituie soluția de eliminare a asperităților, liantul dintre cele două feluri de interese, canalizând munca auditorilor pentru ca aceasta să răspundă nevoilor societății. Prin această prismă capătă înțeles și deplină justificare atât girul de încredere, cât și pretenția exigentă din partea utilizatorilor de informații față de activitatea – deopotrivă profesionistă, dar în aceeași măsură și etică – a auditorilor financiari. Deci dacă auditorilor financiari li s-a încredințat un mandat social, apoi aceștia poartă și răspunderea îndeplinirii corecte a acestuia, pe măsura așteptărilor celor care le-au dat credit.

Se discută, pe bună dreptate, despre independența auditorului. Desigur, nimeni nu ar trebui să influențeze exprimarea opiniei auditorului asupra raportărilor financiare examinate. Dar auditorul nu trăiește într-un glob de sticlă: dincolo de normele tehnice pe care este obligat să le respecte – Standardele Internaționale de Audit – el are și constrângeri și îndrumări de comportament, formulate în Codul etic al profesioniștilor contabili. Conformarea cu aceste norme reprezintă, așadar, cea mai bună garanție pentru faptul că auditorul își îndeplinește rolul social de a contribui la moralizarea mediului de afaceri, a mediului social în general, în care acționează.

Tema încrederii în onestitatea și profesionalismul auditorilor a intervenit adesea pregnant în atenție pe plan internațional în ultimele decenii, pe fondul unor fraude financiare la care s-a asociat

comportamentul lipsit de etică al unor firme repute. De aici și tendința de întărire a monitorizării profesiei contabile în general, inclusiv a celei de audit, prin înființarea unor organisme de supraveghere și prin elaborarea unor reguli mai stricte – prin Directiva Europeană 43/2006, urmată de încă două Directive Europene 34/2013 și 56/2014, precum și de un Regulament al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public, a căror transpunere în legislația națională reprezintă o preocupare majoră a instituțiilor cu drept de inițiativă legislativă a perioadei în care ne aflăm.

În materie de comportament, cartea de căpătâi pe care a adoptat-o încă de la bun început Camera Auditorilor Financiari din România a fost Codul etic al profesioniștilor contabili emis de IFAC, inclusiv toate versiunile ulterioare. La fel ca și Standardele Internaționale de Audit, în ale căror secțiuni regăsim adesea referiri la etică. Prin urmare se poate spune că respectarea cerințelor Codului Etic al profesiei constituie o componentă intrinsecă a procedurilor de audit.

Chestiunea asupra căreia dorim să vă reținem atenția și să o comentăm pe scurt se referă la relația existentă între auditorul financiar și organizația profesională care îl reprezintă – Camera Auditorilor Financiari din România, în domeniul respectării și aplicării comandamentelor de ordin etic în activitatea profesională. Deloc întâmplător, aspecte de această natură au revenit pregnant în dezbaterile de la Conferința CAFR din septembrie 2014 și au fost reiterate în dezbaterile la Conferința care a avut loc recent. Fie că a fost pus în atenție comportamentul incorect al unor auditori sau firme de audit cu ocazia licitațiilor pentru atribuirea unor contracte de servicii de audit specifice profesiei noastre, care au generat o concurență neloială pe piață, fie că au fost puse în evidență unele constatări ale departamentelor de resort ale Executivului, respectiv Departamentul de monitorizare și competență profesională și cel de Etică, conduită profesională și investigații, fie alte aspecte care pun în cauză atât comportamentul profesional, cât și cel etic.

În esență, s-a constatat faptul că unii auditori/firme de audit s-au abătut de la aplicarea cu strictețe a principiilor fundamentale de etică - integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate, comporta-

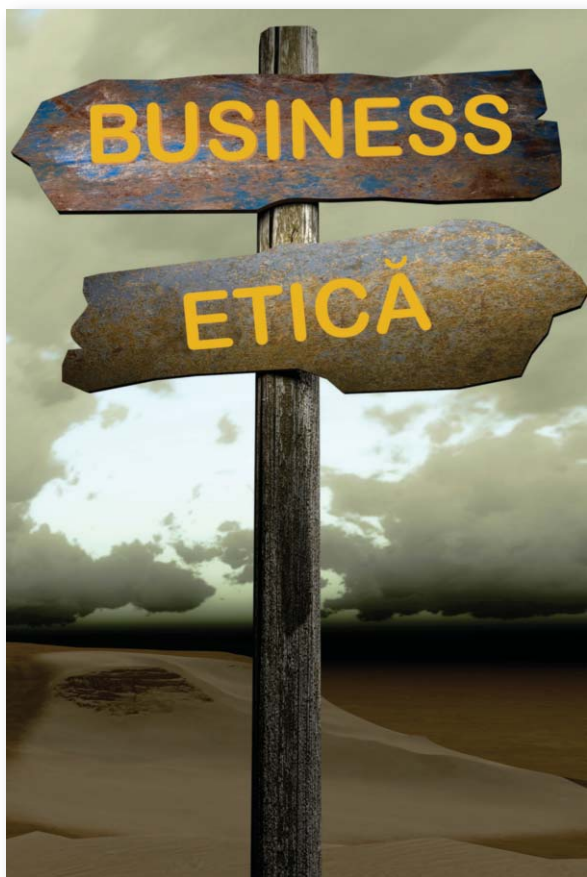
ment profesional - atunci când desfășoară misiuni de audit, emițând rapoarte de audit în care opinia exprimată nu este suficient de bine fundamentată pe baza concluziilor obținute ca urmare a derulării procedurilor pe care le presupune o misiune de audit sau opinia enunțată prin raportul de audit este viciată, din cauza adoptării unor soluții necorespunzătoare cu privire la identificarea, reducerea sau eliminarea efectivă a amenințărilor la adresa conformității cu principiile eticii.

Ni s-a părut nefiresc să constatăm noi, cei care am fost aleși de curând la conducerea Camerei, că în cazurile în care se ivesc situații neobișnuite în aplicarea cerințelor specifice din Cod, ce dau posibilitatea de apariție a unor rezultate disproporționate sau care nu sunt în interesul public, auditorul/firma de audit nu se consultă decât arareori cu organismul profesional (CAFR) sau cu autoritatea de reglementare a domeniului. De ce? Ne întrebăm și dacă în asemenea împrejurări nu este vorba și despre o lipsă de încredere a unor auditori în organismul lor profesional, în capacitatea acestuia de a-i ajuta efectiv.

În alte situații auditorii financiari/firmele de audit nu reușesc ca în procesul de negociere cu clientul să definească în mod clar natura misiunii de audit ce urmează a fi solicitată și executată, aria de cuprindere, precum și cerințele standardelor de audit aplicabile în identificarea celor mai relevante probe de audit, motiv ce concură la distorsionarea onorariilor percepute pentru serviciile efectuate.

Au fost multe sau puține asemenea probleme? Nu acest lucru este important. Ceea ce contează este faptul că noul Consiliu ales în Conferința din septembrie 2014 a cuprins în programul său strategic propuneri și idei formulate cu această ocazie și a inclus în agenda sa cotidiană acțiuni de rezolvare a chestiunilor de această natură din sfera eticii și deontologiei. Deci se știe ce și mai ales cum și unde este necesar să se acționeze.

Astfel, s-a considerat că este nevoie să se acorde o mai mare atenție formării și consolidării culturii organizaționale, scop în care aspectele de ordin etic, deontologic au căpătat o mai mare consistență practică în programele de pregătire profesională, pornind de la stagii și continuând cu pregătirea continuă. Pe de altă parte, prin reorganizarea inspecției de profil s-a asigurat cadrul ca Departamentul de monitorizare și com-



petență profesională să devină mai eficient, mai dinamic și riguros.

În același timp, situații punctuale, în care s-au aflat unii membri sau stagiați, cărora nu li se găsisse rezolvare, trenau sau deveniseră presante au fost rând pe rând puse pe făgașul normal.

Desigur, sunt și cazuri ce implică aspecte etice care depășesc sfera relațiilor cu membrii și țin îndeosebi de funcționarea pieței de audit financiar. Măsurile în acest domeniu au în vedere cunoașterea mai bună a acestei piețe și dezvoltarea ei. În această direcție pot fi menționate eforturile care se depun în colaborare cu Ministerul Fondurilor Europene pentru perfecționarea mecanismului de certificare a auditorilor financiari calificați pentru a presta servicii de audit aferente proiectelor europene, dar și pentru stabilirea unor responsabilități clare pentru persoanele implicate în procesarea documentației aferente fondurilor europene, pentru eliminarea unor neconcordanțe, ambiguități și prevenirea unor disfuncții sau practici deficitare. În esență, așadar, obiectivul urmărit este de a asigura atât calitatea prestațiilor auditorilor în acest segment de piață, dar și corectitudinea, moralitatea contractelor de servicii aferente.

De altfel, Consiliul Camerei are în vedere o formulă posibilă de monitorizare a pieței serviciilor de audit, firește cu mare atenție și grijă pentru a nu se aduce atingere regulilor concurențiale prevăzute de lege.

Până la urmă scopul pe care îl urmărim este să asigurăm în mediul de afaceri un climat de încredere în profesionalismul, dar și în comportamentul etic demonstrat în practica auditului. Și, totodată, să clădim încrederea membrilor în disponibilitatea și capacitatea Camerei de a-i sprijini atunci când au nevoie.

În acest sens, Consiliul a promovat și va promova perseverent un comportament constructiv, civilizată în relațiile cu celelalte instituții și organizații, cum sunt Consiliul pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiiei Contabile sau Ministerul Finanțelor Publice, cu care putem adopta căi și metode de conlucrare corectă și eficientă, inclusiv în domeniul promovării conduitei etice în activitatea profesiei.

Este locul să amintim aici că la nivelul organizațiilor profesionale internaționale se fac eforturi mari pentru îmbunătățirea continuă a Standardelor tehnice de audit, de calitate, de etică în funcție de rolul și locul acestora în plan internațional, regional sau național.

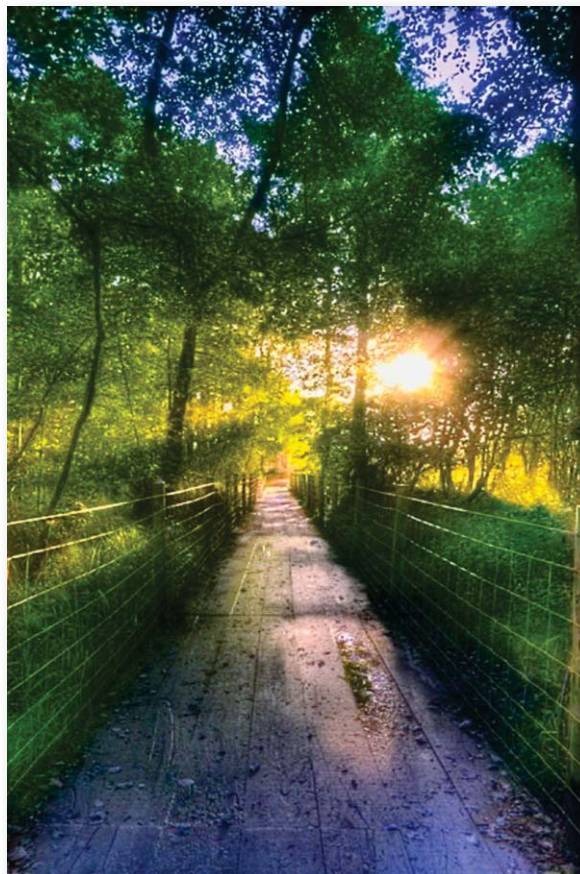
Am amintit anterior de noile reglementări de reformare a auditului, adoptate la nivel european prin Directiva 2014/56/UE și Regulamentul 537/2014 al UE. Schimbările aduse de noile reglementări se referă în principal la integritatea, independența, obiectivitatea, responsabilitatea, transparența și fiabilitatea auditorilor statutari și ale firmelor de audit și la necesitatea elaborării unor reglementări distincte cu privire la auditul entităților de interes public, în vederea aplicării uniforme a normelor de către auditori și firme de audit. De asemenea, se are în vedere garantarea faptului că onorariile de audit nu sunt condiționate în nicio împrejurare, pentru a nu se ajunge la executarea unor misiuni de audit de proastă calitate și pentru evitarea în toate situațiile date a conflictelor de interese, elaborându-se cerințe imperative care să contribuie la eliminarea tuturor aspectelor care periclitizează independența. În fine, este prevăzută transparentizarea rapoartelor întocmite de auditorii statutari și de firmele de audit prin furnizarea informațiilor financiare complete necesare factorilor interesați.

În mod concret, credem că ar fi de interes să vă supunem atenției câteva noutăți în pregătire în materia eticii profesionale. În cadrul Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA) se depun în acest moment eforturi pentru revizuirea Codului etic al profesioniștilor contabili, în ideea de a apropia cerințele acestuia de prevederile celorlalte standarde. Astfel, se dorește creșterea nivelului de înțelegere a noului Cod de către toți utilizatorii, cât și preluarea facilă în legislația și reglementările naționale a unui nou produs, definit ca Standardele Internaționale de Etică, a cărui construcție să fie realizată pe scheletul ISA (în capitole, obiective, dispoziții sau cerințe de aplicare și alte materiale explicative și – acolo unde este cazul – anexe, în cadrul fiecărei secțiuni, care la rândul lor vor fi reasezate). Limbajul utilizat va fi mai simplu, cu expresii și fraze mai puțin complexe, iar termenul audit va cuprinde și misiunile de revizuire, acordând conceptului de independență o dimensiune sporită. Procedurile de control al calității la nivelul firmelor de audit vor fi astfel elaborate încât să asigure o implementare adecvată a acestora și să degaje informații pertinente cu privire la identificarea persoanei/persoanelor cu autoritatea necesară și care se fac responsabile pentru adoptarea măsurilor corespunzătoare privind controlul calității, în concordanță cu prevederile Codului Etic. Se are în vedere asigurarea respectării acestor prevederi de către persoanele relevante din cadrul firmei, comunicarea amenințărilor și încălcarea independenței către persoanele responsabile să acționeze corespunzător în numele firmei, în concordanță cu cerințele Codului, în vederea luării măsurilor de protecție adecvate.

La nivelul organizațiilor internaționale există speranța – și se consideră că există și premisele – că procesul de clarificare, revizuire și reformulare a Standardelor Internaționale de Audit și a Codului Etic va conduce la sporirea eficienței acestora, elaborându-se obiective și cerințe mai clare, pentru ca auditorii/firmele de audit să realizeze prestarea unor servicii de asigurare de un înalt nivel calitativ, pentru o gamă tot mai largă de stakeholderi.

*

Consecvent liniei sale de comunicare transparentă, deschisă cu membrii și stagiarii Camerei, Consiliul a pus și va pune și mai pregnant în perioada care urmează accent pe consultare și



dialog. Există toată deschiderea pentru dezbaterea problemelor de natură etică, inclusiv pentru sesizarea amenințărilor la adresa profesiei, a independenței și integrității ei, pentru receptarea oricăror idei și opinii ce pot ajuta la acest demers. Contăm în același timp și pe înțelegerea, sprijinul și chiar pe implicarea membrilor Camerei pentru îndeplinirea obiectivelor pe care ni le-am propus.

Într-un interviu acordat recent revistei „Practici de Audit” o reputată profesionistă, **Eileen Rae**, director financiar ACCA, întrebată fiind dacă, în condițiile unor schimbări previzibile în profilul profesiei, etica va trebui să se adapteze noilor realități, a opinat: „Principiile etice vor rămâne valabile. Ar trebui să fim cu toții conștienți de Codul de Etică al IFAC pentru profesioniștii contabili și să îmbunătățim pe deplin spiritul codului. Interesant este că dintre cele mai multe poziții de conducere într-o organizație, probabil doar profesionistul contabil are un astfel de cod.”

Oare de ce? – ne întrebăm. Simplu: pentru că, până la urmă, profesia noastră dă reperele de încredere în viața socială.

O percepție care ne onorează, dar mai ales ne obligă!

Deschiderea Reprezentanței regionale Vest la Timișoara

La 19 iunie 2015, la Timișoara, a fost inaugurată cea de a patra reprezentanță regională a Camerei Auditorilor Financiarți din România, cele înființate anterior având sediile la Iași, Brașov și Cluj-Napoca.

La eveniment au luat parte membri ai Consiliului CAFR, ai Comitetului de Excelență, ai Comisiei de Audit Statutar, auditori de onoare, auditori financiarți din județele aflate în zona noii reprezentanțe: Arad, Caraș-Severin, Hunedoara și Timiș, reprezentanți ai organismului de supraveghere CSIPPC, ai organismelor profesionale din regiunea Vest, primarul municipiului Timișoara –

Nicolae Robu, reporteri ai posturilor locale de televiziune – TVR Timișoara și Digi 24 Timișoara.

În cuvântul de deschidere, lect. univ. dr. **Gabriel Radu**, președintele Camerei Auditorilor Financiarți din România, a salutat invitații și membrii Camerei prezenți și a mulțumit personalităților locale care au fost alături la acest eveniment important din viața profesiei.

A urmat momentul tăierii panglicii inaugurale de către președintele Gabriel Radu și primarul municipiului Timișoara, **Nicolae Robu**, care a declarat:





„Mă bucur să fiu alături de dumneavoastră la acest moment inaugural. Doresc să adresez un călduros «Bun venit la Reprezentanța regională Vest Timișoara a Camerei Auditorilor Financieri din România» oaspeților noștri. Este un sediu frumos, modern și sunt încântat că

are și va avea parte de condiții foarte bune de lucru aici. Cred că în Timișoara și în zona de vest a țării este mult de lucru pentru dumneavoastră, auditorii financieri, pentru că vorbim despre un oraș cu un puls economic foarte sănătos, despre o regiune puternică din punct de vedere economic și rolul dumneavoastră este unul extrem de important.

Vă urez mult succes în activitatea dumneavoastră și vă asigur de toată deschiderea mea pentru acțiunile pe care le veți întreprinde în viitor la Timișoara.”

În continuare **Adela Pleșa**, director în cadrul Consiliului pentru Supravegherea în Interes Public al Profesiei Contabile, a transmis un mesaj de salut din partea președintelui **Corneliu Cazacu**, în care se spune:

„Îmi face o deosebită plăcere să adresez un salut călduros tuturor participanților la inaugurarea unei noi reprezentanțe teritoriale, cea de-a patra deschisă de Camera Auditorilor Financieri din

România, respectiv Reprezentanța regională Vest de la Timișoara.

Având în vedere experiența anterioară în funcționarea reprezentanțelor teritoriale din Iași, Brașov și Cluj, sunt sigur că se va reuși, în cadrul noii reprezentanțe, asigurarea unei comunicări eficiente cu membrii



din această zonă, consultarea acestora asupra celor mai importante probleme ale organismului profesional, în special și ale profesiei de audit, în general, precum și diseminarea rapidă a celor mai recente și importante noutăți și cerințe profesionale.

Suntem convinși că, odată cu înființarea noii reprezentanțe, membrii Camerei vor beneficia prompt de avantajul unei legături mai operative pentru rezolvarea aspectelor de interes pentru aceștia.

Un aspect foarte important în acest moment îl constituie Directiva 56/2014 de modificare a Directivei europene care reglementează activitatea de audit statutar (Directiva 43/2006) deoarece proiectul de transpunere a acestei directive urmează să intre în vigoare cel mai târziu la data de 17 iunie 2016. Ca urmare a acestor modificări, organismul de supraveghere - Consiliul pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile sau CSIPPC - va avea competență sporită pe toate domeniile de activitate desfășurate de CAFR: autorizare, formare profesională, inspecții etc. În proiectul actual de modificare a legislației în domeniu, organismul de supraveghere are posibilitatea să delege Camerei Auditorilor Financieri din România atribuțiile pentru care este prevăzută în directivă posibilitatea delegării, în condițiile în care competent va rămâne CSIPPC.

CSIPPC este un organism de supraveghere creat în urma cerințelor Uniunii Europene și are rolul de a asigura îmbunătățirea activității de audit și, prin urmare, de a contribui semnificativ la creșterea credibilității situațiilor financiare auditate, având, prin urmare, același obiectiv ca și auditorul.

În calitate de președinte al organismului de supraveghere aș dori, cu această ocazie, să îmi exprim 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 mare pentru un dialog deschis, profesional, contribuind la dezvoltarea unor relații cu adevărat constructive și folositoare auditorilor din România.

Îmi exprim speranța că dialogul și colaborarea dintre CSIPPC și CAFR vor fi, în continuare, la fel de fructuoase, în interesul profesiei de audit din România, în special și al economiei României, în general.

„În încheiere, adresez tuturor participanților la acest eveniment, membrilor Camerei Auditorilor Financiari din România, mult succes și realizări cât mai mari.”

De asemenea, reprezentanți ai mediului universitar și ai altor organisme profesionale cu care CAFR are încheiate protocoale de colaborare au ținut să formuleze calde aprecieri la ideea organizării acestei reprezentanțe și au subliniat interesul pe care atât mediul academic, cât și cel de afaceri îl acordă profesiei de auditor financiar.

Conf. univ. dr. **Ovidiu Megan** – decan, *Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea de Vest Timișoara*



„Bună ziua și bine ați venit la acest eveniment fericit pentru profesia de auditor și pentru profesia din această regiune de vest. Cu certitudine, deschiderea unei reprezentanțe regionale este foarte importantă din punct de vedere administrativ pentru dumneavoastră toți și, de asemenea, pentru promovarea profesiei pe piața de muncă, precum și pentru studenți care, o bună parte dintre ei, și aici vorbim de Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, se orientează spre domeniul contabilității, iar cea de auditor financiar este una dintre cele mai atractive.

Cu siguranță, parteneriatul pe care noi îl implementăm în acest moment se va dezvolta în acest context și vă vom sprijini cu tineri care să ajute la activitățile de aici și felicit echipa de management a Camerei Auditorilor Financiari din România.

Vă doresc succes.”

Conf. univ. dr. **Ovidiu Bunget** – *președintele Filialei Timiș a CECCAR*

„Am venit aici cu mare bucurie, fiind sigur că această reprezentanță a unui organism profesional de talia Camerei Auditorilor Financiari din România se alătură Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, filiala Timiș, din perspectiva faptului că, în opinia mea,

dacă suntem mai mulți, dacă suntem onești, dacă suntem uniți putem crea o imagine puternică în piața serviciilor de contabilitate și audit și consider că întotdeauna dezideratele CECCAR, respectiv știința, independența, moralitatea, vor face față cu cinste zonei noastre, zona de vest, pentru că aici sunt și colegii CECCAR din Arad, din Hunedoara și din Caraș-Severin.

Felicitări Camerei Auditorilor Financiari din România, felicitări Consiliului și tuturor celor care au depus mult efort pentru înființarea acestei reprezentanțe în zonă.”

Dionisie Bojin – *reprezentant al Asociației Naționale a Evaluatorilor din România, filiala vest Timișoara*

„Mă bucur că am fost invitați la acest eveniment, invitație care se datorează colaborării care există între ANEVAR și CAFR. Pe de altă parte și noi, evaluatorii, am invitat Camera la conferințele și întâlnirile noastre și apreciez că există o colaborare foarte bună între cele două organisme profesionale.

Văd că sunt prezente în sală foarte multe persoane cu care am avut contacte în domeniul profesional de-a lungul timpului și vreau să vă transmit că mă simt aproape de dumneavoastră.

Vă doresc succes și ne dorim colaborare foarte bună și în continuare.”

În contextul acestui eveniment lect. univ. dr. **Gabriel Radu**, președintele CAFR, și lect. univ. dr. **Mirela Păunescu**, vicepreședinte al Consiliului, au acordat interviuri posturilor locale de televiziune – TVR Timișoara și Digi 24 Timișoara, în care au relevat importanța deschiderii repre-



zentanței de la Timișoara pentru permanenta apropiere față de membri prin sporirea eficienței comunicării cu aceștia și consultarea lor asupra celor mai importante probleme ale organismului nostru profesional. Nu în ultimul rând cei intervievați au subliniat existența multor proiecte pentru Timișoara și pentru celelalte reprezentanțe extrem de interesante și de utilitate maximă pentru auditorii financiari.

Lect. univ. dr. **Gabriel Radu**, pentru TVR Timișoara:

„Suntem astăzi, împreună cu dumneavoastră, la un eveniment foarte important pentru profesia de auditor și anume deschiderea reprezentanței de Vest Timișoara a Camerei Auditorilor Financiari din România. Dorim să precizăm că, în conformitate cu strategia Camerei Auditorilor Financiari, organism profesional înființat de 16 ani, dorim să fim aproape de membri și să venim în întâmpinarea lor prin înființarea acestor reprezentanțe. Conform hotărârilor Consiliilor din perioada anterioară există un plan de deschidere în teritoriu a unor noi reprezentanțe. Astăzi am ajuns să inaugurăm reprezentanța Timișoara, destinată unui număr de peste 265 de auditori financiari și unui număr important de firme de audit.

Până în prezent profesioniștii noștri apelau la celelalte sedii, fie la București, fie la Cluj-Napoca, Brașov sau Iași.

Anul viitor, cu ajutorul colegilor, vom înființa încă două reprezentanțe, conform planului Consiliului, care s-a propus în anul 2014, respectiv Craiova și Constanța, și astfel vom închide acest cerc de reprezentare pe zone geografice.”

Lect. univ. dr. **Gabriel Radu**, pentru Digi 24 Timișoara:

„În momentul de față, prin deschiderea reprezentanței din Timișoara, am venit în sprijinul colegilor și mai ales a zonei de business, pentru a fi cât mai apropiați de auditori. La nivelul profesiei, chiar se dorește ca, prin discuții, prin conferințe sau alte întâlniri comune cu reprezentanții profesiei de contabil, de evaluator și de auditor, să se poată explica mult mai clar și mai deschis despre acest tip de servicii profesionale.”

Lect. univ. dr. **Mirela Păunescu**, pentru TVR Timișoara:

„Avem foarte multe proiecte pentru Timișoara și pentru celelalte reprezentanțe. În ultima perioadă Camera Auditorilor Financiari din România a semnat o serie de protocoale cu diverse instituții

sau cu alte organisme profesionale, în baza cărora va veni în sprijinul auditorilor din țară și din București cu diverse evenimente, cum ar fi cursuri de pregătire profesională, mese rotunde sau întâlniri, în care membrii noștri să poată schimba opinii și să poată afla ultimele noutăți relevante pentru ei.

Proiectele pe care le-am gândit sunt extrem de interesante și sperăm să fie de utilitate maximă pentru colegii noștri auditori. În acest moment nu rămâne decât să așteptați să vedeți ce punem în practică și cum ne descurcăm.”

Lect. univ. dr. **Mirela Păunescu**, pentru Digi 24 Timișoara:

„Având în vedere existența protocoalelor încheiate între CAFR și diverse universități, printre care și universitățile din Timișoara, avantajul pentru absolvenții și studenții facultăților cu profil economic care urmează cursurile unor programe de master agreeate de Cameră, îl reprezintă faptul că pot începe drumul spre profesie, fiind scutiți de examenul inițial de stagiu”.

De asemenea, presa scrisă locală, precum și cea on-line a relatat despre acest eveniment în publicațiile „Ziua de Vest”, „Glasul Aradului”, „Vip Tim” și „Actualitatea”.

La finalul evenimentului lect. univ. dr. Gabriel Radu, președintele CAFR, a mulțumit tuturor celor prezenți și a împărtășit câteva gânduri legate de semnificația acestui moment important din viața profesiei:

„Sunt onorat să mă aflu în mijlocul dumneavoastră, unde, ca și la prima vizită pe care am făcut-o la sfârșitul anului trecut, după alegerile de la CAFR, cu ocazia consultării fiecărei zone pentru a identifica prioritățile și a construi strategia Consiliului pentru mandatul 2014-2017, m-am bucurat de deschiderea cu care am fost primit și m-am simțit ca acasă.

În programul Consiliului Camerei privind deschiderea de noi reprezentanțe prioritatea a fost Timișoara și s-au alocat resursele necesare, mai ales financiare, pentru a putea fi prezenți astăzi aici.

Mă bucur să regăsesc în această împrejurare mulți dintre colegii auditori care au fost prezenți anul trecut și care au solicitat deschiderea acestei reprezentanțe.

Un alt motiv de bucurie și emoție îl reprezintă faptul că se realizează prima inaugurare a unei reprezentanțe de către actualul Consiliu într-o

zonă foarte importantă cum este Timișoara, care este o poartă importantă de intrare, atât pentru investiții, cât și pentru mediului economic în România și nu numai, constituind un reper pentru tot ce înseamnă profesionalismul, dar mai ales independența și calitatea serviciilor pe care membrii noștri, auditorii financiari, le prestează.

Tot astăzi a avut loc ședința Consiliului Camerei la sediul noii reprezentanțe și, în aceeași măsură, am avut emoțiile unei astfel de întâlniri.

Pentru anul următor în programul Consiliului sunt prevăzute să se deschidă și celelalte reprezentanțe, respectiv Craiova și Constanța, pentru că, așa cum am spus și cu alte ocazii, intenționăm să vă fim aproape și îmi doresc ca sediile teritoriale să fie locul în care dumneavoastră să vă întâlniți, să discutați probleme profesionale și să vă simțiți ca acasă.

Consiliul Camerei vă garantează că veți avea multe subiecte de discuție și dezbateri, pentru că această locație va avea și destinație de sală de cursuri.

Vreau să mulțumesc în numele Consiliului și al meu personal tuturor celor care s-au implicat direct, pentru efortul depus în vederea deschiderii acestei reprezentanțe, în special domnului **Ioan Minda**, membru al Consiliului, domnului director **Marius Burdușel**, alături de colegii din

Executiv și mai ales Consiliului pentru alocarea resurselor financiare.

Firește, ne vom bizui în activitatea noii reprezentanțe pe sprijinul unor profesioniști cu experiență, deopotrivă practicieni, dar și universitari, precum și al autorităților locale, împreună cu care intenționăm să organizăm în viitor manifestări profesionale de prestigiu și de utilitate semnificativă atât pentru membrii noștri, cât și pentru viața socială a zonelor în care auditorii noștri își desfășoară misiunile în scopul satisfacerii interesului public, legat de asigurarea unui mediu de încredere în afaceri.

Vă dorim succes, vă dorim să realizați indicatorii pe care vi i-ați propus și să ne revedem la evenimentele viitoare, inclusiv la Congresul profesiei de auditor financiar organizat la Brașov, în luna octombrie.”

Sediul Reprezentanței Vest Timișoara:
str. Piața Consiliul Europei nr. 1
(clădirea ASIROM)
Telefon: 0731. 031.028
Telefon/fax: 0256/374.159
e-mail: centru.timisoara@cafr.ro

A consemnat,
Cristina Radu



Un audit financiar corect și obiectiv

este un serviciu adus comunității de afaceri și interesului public

Care apreciați că sunt, în momentul de față, principalele provocări cu care se confruntă mediul de afaceri și cum vă implicați pentru a sprijini rezolvarea acestor probleme?

Camera de Comerț a încercat dintotdeauna să fie un sprijin pentru mediul de afaceri din România. Sunt încă multe probleme de care se lovesc agenții economici, pe care încercăm să le rezolvăm având discuții susținute atât cu reprezentanții mediului de afaceri, cât și cu oficialii guvernamentali. În acest context, Camera de Comerț și Industrie a comandat chiar un studiu pentru a afla problemele reale și urgente pe care le înfruntă mediul de afaceri. Am constatat astfel că 38% dintre agenții economici reclamă fiscalitatea ridicată și 14% consideră că este foarte dificil să găsească clienți. Totodată, circa 11% dintre companii consideră că o piedică majoră este legislația. În mod evident, Camera de Comerț și Industrie are ca prioritate rezolvarea a cât mai multe dintre aceste probleme, prin dialog deschis și transparent cu Guvernul.

Ați adoptat o poziție clară, de susținere a promovării unor măsuri fiscale bine gândite, de natură să stimuleze o activitate

economică predictibilă și profitabilă, poziție relevantă și de studiu lansat de CCIR referitor la viziunea mediului de afaceri asupra economiei. Ce ați întreprins în acest sens, cum vă argumentați demersul?

Încă de când am fost ales președinte al Camerei de Comerț și Industrie am declarat că dorim să fim parteneri ai decidenților politici în zona de politică economică. Dialogul real este cheia unui parteneriat viabil cu mediul decizional – Executivul și Legislativul. Suntem susținători ai măsurilor de relaxare fiscală și atenția noastră se îndreaptă către întreprinderile mici și mijlocii, care reprezintă 99,7% din totalul companiilor din România. Camera de Comerț și Industrie recomandă aplicarea unui prag minim de impozitare pentru toate IMM-urile, indiferent de numărul de angajați. În plus, considerăm că este absolut necesară, pentru consolidarea sistemului fiscal, eficientizarea aparatului public. Este foarte importantă în acest sens dezvoltarea administrației publice în sistem on-line. De asemenea, creșterea gradului de profesionalizare a angajaților din sistemul fiscal ar duce la crearea unei culturi de conformitate a agenților economici cu obligațiile fiscale pe

care le impune legislația în vigoare. Evident, nu trebuie să uităm de evaziunea fiscală. Efectele nocive ale acestui fenomen se răsfrâng nu doar asupra bugetului de stat, ci și asupra performanțelor companiilor care își plătesc cu conștiinciozitate taxele și impozitele. Astfel, Camera de Comerț recomandă toleranță zero la evaziunea fiscală și, mai mult, identificarea sectoarelor cu potențial ridicat în sfera evaziunii fiscale și aplicarea unui control mai strict, în vederea asigurării conformării cu obligațiile fiscale.

Referitor la nivelul de încredere al întreprinzătorilor față de instituțiile statului, dar și de alte entități de interes public, precum băncile, societățile de asigurări, bursa de valori, ce aprecieri pot fi formulate în această privință și ce ar trebui întreprins pentru îmbunătățirea relațiilor în acest cadru?

Trebuie să subliniez faptul că relația între mediul de afaceri și statul român s-a îmbunătățit. Și în fiecare an încercăm să găsim un numitor comun în ceea ce privește legislația, fiscalitatea. Dar mai avem un drum lung până să putem afirma că există o relație bazată pe încredere absolută între mediul de afaceri, bănci sau societăți de asigurări și stat. Este

Mihai Daraban, președintele CCIR

Mihai Daraban a fost ales președinte al Camerei de Comerț și Industrie a României în iunie 2014, după mai multe mandate în calitate de președinte al Camerei de Comerț, Industrie, Agricultură și Navigație Constanța (începând cu 2002) și de vicepreședinte al CCIR (2002-2007, 2011-2014).

De formație inginer, absolvent al Universității Politehnica București, Facultatea de Mecanică, secția: Mașini și Echipamente Termice, studii completate prin Specializarea în Shipmanagement, în cadrul Academiei Norvegiene de Shipping din Oslo. Totodată, este absolvent al Cursului de Management al Întreprinderilor din cadrul Programului TEMPUS pentru Europa de Est și al Colegiului Național de Apărare. În această calitate a coordonat echipe de implementare în diverse proiecte cu finanțare europeană. În prezent este membru al Asociației Generale a Inginerilor din România și președinte al organizației județene (AGIR).

În funcția de Președinte al CCINA Constanța, a contribuit la consolidarea comunității de afaceri din județ, prin stimularea contactelor economice, comerciale și investiționale cu organizații reprezentative ale mediului de afaceri – camere de comerț, la nivel regional și global.

Ca vicepreședinte al CCIR a reprezentat comunitatea de business în relația cu decidentul politic și organismele internaționale, prin demersuri de lobby și advocacy pe lângă principalele instituții cu impact asupra mediului de afaceri. Eforturile sale au avut drept scop asigurarea condițiilor optime dezvoltării afacerilor românești, prin creșterea vizibilității comunității de afaceri și impulsivitatea oportunităților de cooperare pe plan extern. În calitate de președinte al CCIR și-a propus să reorienteze Sistemul Cameral românesc către nevoile reale ale antreprenoriatului. Prioritățile mandatului său vizează: poziționarea CCIR drept factor de moderație între decidentul politic și comunitatea de afaceri, lansarea companiilor românești pe piața externă, creșterea nivelului comerțului intern și extern, relansarea învățământului profesional, proiectarea Romexpo drept lider al industriei de târguri și expoziții din România. Noua strategie de dezvoltare a CCIR include proiecte în sprijinul companiilor românești și urmărește diversificarea portofoliului de servicii camerale, instrumente necesare antreprenorilor pentru a-și crește competitivitatea pe piața internațională. Totodată, scopul asumat este acela de a reprezenta interesele comunității de afaceri în relație atât cu autoritățile centrale, cât și cu alte organizații publice sau private, la nivel local și internațional.



foarte important să ajungem însă din ce în ce mai aproape de acest ideal, vital, de altfel, pentru economia românească. Cum spuneam și mai devreme, este nevoie de un efort susținut și din partea statului român atunci când vine vorba despre colaborarea cu agenții econo-

mici. O deschidere mai mare a instituțiilor statului în relația cu mediul de afaceri este primordială. Totodată, se impune o eficientizare a sistemului de colectare a taxelor și impozitelor, astfel încât firmele să aibă convingerea că toți actorii de pe scena economică vor fi taxați

echitabil. Un sistem fiscal sustenabil și predictibil este cheia atragerii de investitori, dar și un boost de încredere pentru companiile care activează deja pe piața din România. Firmele au nevoie de un astfel de sistem pentru a-și putea proiecta afacerea pe mai mulți ani.



Camera de Comerț și Industrie a susținut mereu dialogul cu partenerii, ca factor decizional ce poate duce la o fluidizare a sistemului de afaceri din România. Guvernul trebuie să aibă o orientare pro-business și, de altfel, măsurile luate în ultimul timp au avut ca efect o îmbunătățire a situației economice. Se poate și mai bine și este nevoie de mai bine. În acest sens, consider că este necesară îndreptarea atenției către companiile mici, care au cea mai mare nevoie de ajutor pentru a se dezvolta. Ajutoarele financiare pe care le primesc tinerii care vor să-și deschidă o afacere, garanția statului pentru împrumuturile contractate de companiile mici sunt proiecte care merg destul de bine, dar care pot fi îmbunătățite.

Una din problemele importante ale dezvoltării economice o

reprezintă funcționarea încă prea puțin eficientă a mecanismului de finanțare a unor proiecte din fonduri europene. Care este opinia dumneavoastră în legătură cu acest aspect și cum se implică CCIR, Sistemul Cameral în clarificarea și adoptarea celor mai bune practici în acest domeniu?

România va primi, între 2014 și 2020, fonduri cu 10% mai mari față de alocările din perioada 2007-2013. Este important să ne mobilizăm pentru ca România să înregistreze o absorbție cât mai apropiată de 100% din fondurile europene, în contextul în care avem o rată a absorbției de fonduri structurale europene redusă. Cu toate acestea, potrivit datelor ministerului de resort, sumele încasate de România de la Comisia Europeană în perioa-

da 2013 – 2014 sunt mult mai mari decât cele încasate în perioada 2007 – 2012. Așadar, avem convingerea că se poate și că, în mod cert, antreprenorii și firmele din România sunt dornice să facă performanță, inclusiv în acest domeniu. În plus, pe fondul unei tendințe evidente de îmbunătățire a climatului de afaceri, inclusiv prin extinderea accesului la surse de finanțare, respectiv la fonduri europene, numărul firmelor care au intrat în insolvență a scăzut cu 30% față de 2013, conform datelor Oficiului Național al Registrului Comerțului.

În opinia noastră, a Sistemului Cameral, acestea constituie premise pozitive pentru relansare economică într-un ritm și mai rapid și pentru creșterea absorbției fondurilor europene, cu condiția implementării unor măsuri corective, legate de transparența și predictibilitatea mediului de business din România.

Aș vrea să amintesc implicarea Camerei de Comerț și Industrie a României în a asigura asistență și consultanță pentru membrii săi și antreprenorii români, în accesarea și implementarea proiectelor cu finanțare UE și non-UE, urmărind totodată formarea de consorții și parteneriate naționale și internaționale. În plus, CCIR participă și la elaborarea de studii și analize la nivel european și mondial, inițiate de organismele regionale și internaționale unde este membră, în scopul îmbunătățirii politicilor publice care au impact direct asupra activității agenților economici din România.

Se cunoaște faptul că una din preocupările de bază ale Camerei de Comerț și Industrie a României o constituie promovarea firmelor din România și facilitarea schimbului de informații asupra pieței și, în mod specific, asupra oportunităților

de afaceri. Vă rugăm să treceți în revistă câteva din acțiunile pe care le-ați întreprins până acum.

Anul acesta Camera de Comerț și Industrie a României a găzduit vizitele de lucru a numeroși oficiali, reprezentanți ai țărilor prietene cu care România întreprinde schimburi economice importante pentru dezvoltarea economiei țării noastre, de la ambasadori acreditați la București, până la președinți de stat. Vizitele de lucru ale E.S președintele Republicii Turce, Recep Tayyip Erdoğan și E.S. președintele Republicii Bulgaria, Rosen Plevneliev s-au înscris în paginile de tradiție și istorie a Camerei de Comerț și Industrie a României ca momente memorabile și totodată determinante în demersurile noastre de sprijinire a mediului de afaceri.

Am făcut parte din delegația oficială condusă de primul ministru Victor Ponta, care a întreprins o misiune economică în Golf. Am avut o întrevedere cu Trezorerul Onorific al Camerei de Comerț și Industrie Kuwait, Abdula S.Al Humaidi, cu care am discutat despre importanța orientării României către piețele extracomunitare, respectiv către cele din regiunea Golfului Persic. De asemenea, pornind de la resursele financiare ale partenerilor kuweitieni la care se adaugă și intențiile acestora de a colabora în inițiative economice de amploare în Europa, ne-am întors în țară cu așteptări mari și certitudinea că acestea se vor concretiza în proiecte sustenabile și durabile.

În mesajul pe care l-ați transmis participanților la recenta Conferință Anuală a Camerei Auditorilor Financiar din România, ați apreciat această conlucrare firească dintre CCIR și CAFR. Prin ce acțiuni va fi aplicat în practică



protocolul de colaborare dintre CCIR și CAFR?

Considerăm că atât noi, în calitate de Cameră de Comerț și Industrie națională, cât și Camera Auditorilor Financiar din România, urmărim o serie de obiective comune, de a căror îndeplinire depind în bună măsură sănătatea și configurația mediului de afaceri din România. Mă refer aici la importanța de a avea baze financiare solide în derularea tranzacțiilor comerciale și acces la informațiile de natură financiar-contabilă ale companiilor partenere. Am putea evita astfel, lungul șir al neplăcerilor și disfuncționalități atât de costisitoare, generate de incidentele de plată și am permite restabilirea încrederii în mediul de afaceri românesc.

Ne-am propus prin acest protocol să colaborăm pentru informarea antre-

prezilor în privința rolului și importanței auditului și preluarea bunelor practici și a reglementărilor europene din domeniu.

Știm că un audit financiar corect și obiectiv este un serviciu adus comunității de afaceri, interesului public, pentru că dă încredere finanțatorilor, creditorilor și partenerilor comerciali în legătură cu guvernanta corporativă. Ne-am propus să contribuim la organizarea de cursuri de specializare pentru auditori și vom fi alături de partenerii noștri și în organizarea unor manifestări profesionale, seminarii, conferințe, workshop-uri sau dezbateri. Vă considerăm parteneri foarte serioși și sper să realizăm multe proiecte împreună, pentru a promova interesele mediului de afaceri românesc.

A consemnat,
Cristiana Rus

Controlul intern fiabil și eficient – punct de sprijin în misiunea de audit financiar



Cosmin Șerbănescu,
președintele Institutului
de Control Intern

Este președintele Institutului de Control Intern (ICI) și în același timp trainer, lector la conferințe și evenimente naționale și internaționale. De asemenea, este implicat activ în cercetarea științifică, publicând articole, studii și lucrări profesionale în reviste de specialitate.

Domnul Șerbănescu are o bogată experiență atât în domeniul controlului intern, auditului intern, cât și în cel al auditului extern, deținând certificări emise de organisme profesionale de prestigiu.

Cunoștințele teoretice în domeniul auditului intern, al controlului intern și al managementului riscului sunt dublate de experiența acumulată ca practician.

În mesajul pe care l-a transmis la Conferința anuală a CAFR, din 28 martie a.c., președintele ICI spunea, printre altele: „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.”

Ce reprezintă Institutul de Control Intern și care este scopul pentru care a fost creat ?

Institutul de Control Intern este o organizație profesională, independentă și autonomă, cu personalitate juridică de drept privat, având ca obiectiv principal să promoveze, să reprezinte, să organizeze, să coordoneze și să dezvolte identitatea și recunoașterea publică a profesiei de specialist control intern în România. Membrii Institutului sunt profesioniști în control intern, control intern/managerial, audit intern, audit public intern, audit financiar, controlling, managementul riscului, antifraudă, conformitate și guvernanță corporativă.

Institutul de Control Intern furnizează metodologii de control intern, guidelines-uri, precum și sfaturi practice legate de implementarea de controale interne adecvate și eficiente în cadrul organizațiilor.

Misiunea Institutului de Control Intern este să dezvolte permanent profesia de specialist control intern în România, urmărind să se asigure că viitorii profesioniști în controlul intern respectă cele mai înalte standarde profesionale și de conduită etică.

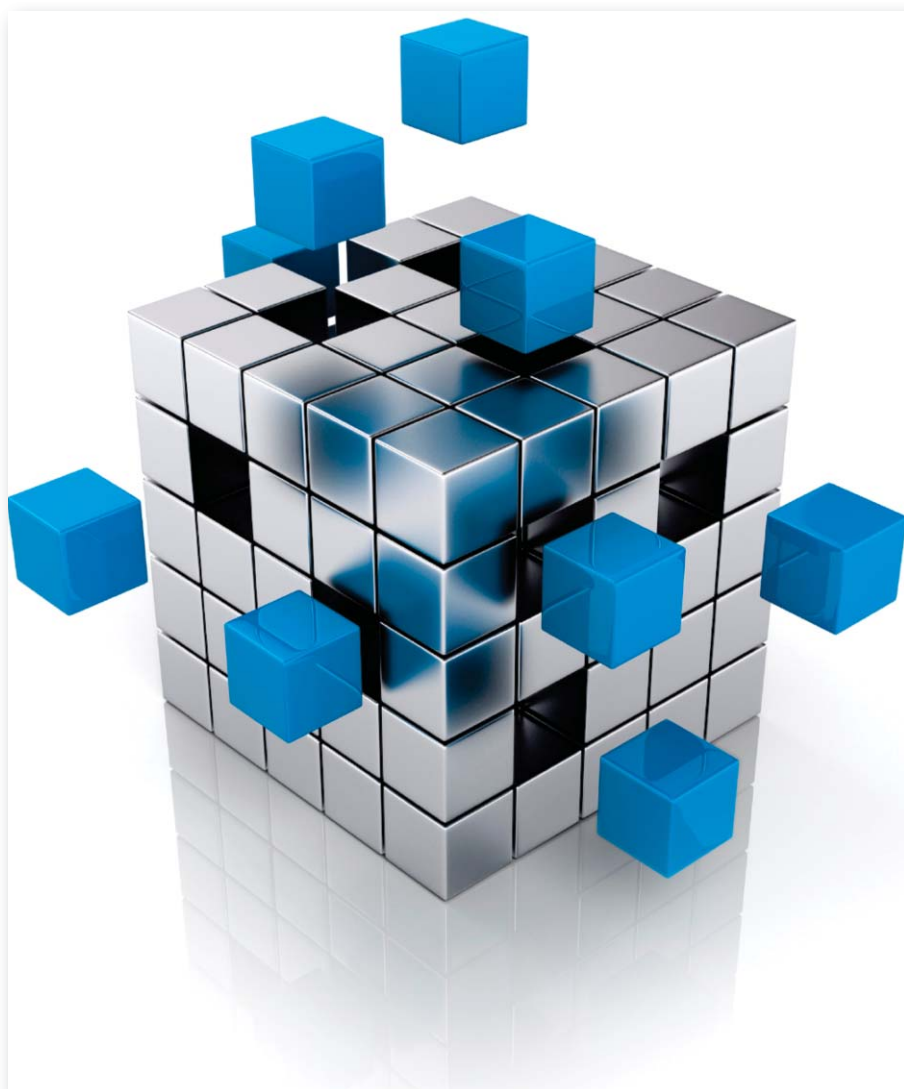
De asemenea, Institutul se preocupă constant ca serviciile de control intern furnizate de specialiștii certificați să crească în calitate, prin dezvoltarea permanentă a sistemului de competențe profesionale, asigurându-se că membrii Institutului și cursanții Academiei de Control Intern participă activ la programe de pregătire și educație profesională.

Ce v-a determinat să vă dedicați promovării controlului intern și dezvoltării competențelor specialiștilor care activează în domeniul controlului intern?

Pentru a răspunde la această întrebare, este necesar să facem un tur de orizont asupra mediului socio-economic din România. Astfel vom sesiza o serie întreagă de factori de risc și de decizii ineficiente economice care se manifestă atât în organizațiile private, cât și în cele publice din țara noastră.

Analizând aceste serii de factori socio-economici, vom constata că specialiștii în control intern, în cele mai multe cazuri, duc o luptă dificilă cu managerii și directorii de instituții în încercarea de a proteja patrimoniul public și privat de risipă și pierderi, de a îmbunătăți și eficientiza constant procese, activități și sisteme de afaceri, de a promova standarde înalte de independență și profesionalism, de a crea o cultură a managementului de risc și a controlului intern, pe scurt de a crea un mediu controlat, foarte bine organizat metodologic, cu scopul realizării obiectivelor și maximizării profitului - dacă ne referim la sectorul privat, respectiv oferirii de servicii optime cetățeanului - dacă ne referim la sectorul public. Aceștia sunt tocmai cei cărora li se adresează Institutul în încercarea comună de a dezvolta competențele și abilitățile necesare.

Nu suntem niște cavaleri ai speranței, dar încercăm, prin eforturi



comune și prin îmbinarea abilităților, cunoștințelor și experienței deținute, să punem bazele unei dezvoltări profesionale și sustenabile a sistemelor de control intern public și privat din România.

Totodată, cadrul legislativ din țara noastră a evoluat constant, astfel că o profesie cum este cea de auditor public intern de exemplu a dobândit atât un statut bine definit, precum și un set clar de competențe profesionale pe care trebuie să le dețină cei care doresc să acceadă în această profesie.

Domeniile de expertiză ale Institutului de Control Intern pot contribui la îmbunătățirea curriculei universitare din România, deficitară

în privința tematicii managementului riscului, controlului intern și guvernantei.

Cum apreciați nivelul actual al controlului intern în companiile private și în instituțiile de stat din România?

Există diferențe reale de înțelegere, abordare și implementare/maturitate a sistemelor de control intern între sectorul privat și cel public din România.

Dacă ne referim la sectorul public, de cele mai multe ori putem constata că sistemele de control sunt implementate formal, mediul public abundând în abordări de genul "forme fără fond". Astfel, sunt simplu de intuit nevoia de perfecțio-

nare a acestor sisteme, precum și nevoia dezvoltării continue a abilităților deținute de capitalul uman responsabil de efectuarea și coordonarea acestor activități pe câteva domenii de interes. Mă refer la implementarea, evaluarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial în vederea conformității cu cerințele standardelor definite prin OMFP 946 / 2005, republicat. Apoi, la managementul riscurilor specifice sistemului financiar-contabil, administrării patrimoniului, achizițiilor publice, mentenanței echipamentelor, derulării contractelor, sistemelor informatice etc. Și, în fine, la aplicarea în instituțiile publice a principiilor performanței și buneii guvernante.

Spre deosebire de sectorul public, sectorul financiar-bancar din România beneficiază de implementarea unor sisteme eficiente și adecvate de control intern. Acest lucru este datorat în mare măsură faptului că băncile mamă ale filialelor din țara noastră au impus și facilitat, prin politicile și procedurile proprii, preluarea celor mai bune practici internaționale în materie de implementare și administrare corespunzătoare a sistemelor de control intern și de management al riscului.

O confuzie des întâlnită în mediul de control intern din țara noastră este cea dintre controlul intern și auditul intern. De cele mai multe ori și cu precădere în sectorul public oamenii se așteaptă ca rolul controlului intern să fie preluat de către auditul intern, fără a i se da acestuia din urmă șansa exercitării sale în mod independent și nepărtinitor.

Există numeroase cazuri în care managerii de instituții private sau publice au așteptări false de la auditul intern, uitând că acesta nu este decât o altă formă a controlului intern, însă cu alt rol, alte caracteristici și alte funcții. Prin programele de pregătire propuse, materialele

editate și lucrările de specialitate ce urmează a fi publicate în viitorul apropiat, Institutul de Control Intern face demersuri pentru o mai bună implementare și cunoaștere a noțiunilor și practicilor eficiente și adecvate de control intern pentru mediul privat și public din România.

În țara noastră sintagma „control intern” s-a impus cu o anumită întârziere și cu dificultate în legislația și în practica tipului de economie reformată după evenimentele din 1989. În ce măsură considerați că acest concept este corespunzător conturat la ora actuală sau mai creează confuzii de înțelegere și interpretare? Altfel spus, în ce măsură considerați că în România există o cultură a controlului intern?

În mediul corporatist din România încă mai sunt confuzii în înțelegerea, interpretarea și aplicarea principiilor solide de control intern. Prin activitățile, cursurile, conferințele și proiectele în care ne implicăm, cu sprijinul constant al membrilor, Institutul de Control Intern contribuie la clarificarea aspectelor teoretice și practice legate de diferențele dintre audit intern și control intern, știut fiind faptul că relația dintre audit intern și control intern este de la parte la întreg.

Profesioniștii în control intern implementează și testează funcționalitatea sistemului de control intern, rolul auditului fiind de monitorizare și supervizare independentă și obiectivă a funcționalității optime a controalelor interne. Constatăm că în foarte multe situații managementul a înțeles utilitatea, necesitatea și beneficiile creării departamentelor de control intern, iar diferențele de înțelegere a rolului celor două funcții de control intern sunt tot mai mici.

Dacă discutăm despre o cultură a controlului intern în România, în prezent ne aflăm în stadiul de creionare și conturare a acesteia. Companiile din sectorul financiar-bancar și corporațiile mari, subsidiare ale unor grupuri transnaționale sunt la un nivel la care putem discuta despre o cultură reală a controlului intern.

Dar și în aceste cazuri încă mai sunt provocări legate de conturarea culturii de control intern, implicarea capitalului uman din toate palierele organizaționale și crearea unui centru de excelență în practica controlului intern.

Se cunoaște faptul că planificarea unei misiuni de audit financiar și, implicit, stabilirea pragului de semnificație, potrivit Standardelor Internaționale de Audit adoptate în România, țin seama de calitatea, de credibilitatea controlului intern dintr-o entitate. Cu alte cuvinte, pentru un auditor este esențial să se edifice în ce măsură se poate sau nu bizui pe controlul intern. Prin această prismă, cum apreciați stadiul de dezvoltare a controlului intern în țara noastră în raport cu cerințele profesionale și eventual în comparație cu situația din celelalte țări membre ale Uniunii Europene?

Relația dintre auditorul financiar și practicianul în control intern este una de simbioză. Standardele internaționale de audit obligă auditorul să evalueze calitatea și credibilitatea sistemului de control intern din cadrul entității auditate. Dacă, în urma evaluării sistemului de control intern, auditorul financiar constată că entitatea auditată a implementat controale interne eficiente și eficiente, managementul a creat un cadru de control intern puternic reglementat și monitorizat adecvat, testele și

eșantioanele auditorului financiar vor fi mai reduse. Acest lucru poate însemna finalizarea angajamentului de audit într-un timp mai scurt și, poate, un cost mai mic pentru entitatea auditată.

Controlul intern în România se află într-un stadiu de dezvoltare etapizată pentru a se alinia celor mai bune practici europene și a se armoniza cu standardele internaționale. Sunt încă mulți pași de efectuat atât la nivel legislativ, cât și la nivel de mental colectiv, mod de acțiune și schimbări/transformatii organizaționale. Chiar dacă lucrurile nu evoluează într-un ritm mai accelerat, se constată un accent tot mai mare care se pune pe întărirea sistemelor de control intern atât în sectorul public, cât și în cel privat.

Există un interes sporit pentru specialiștii în control intern managerial în ceea ce privește actualizarea și modificarea OMFP 946/2005 prin comasarea unor standarde și clarificarea anumitor aspecte tehnice și metodologice legate de implementarea codului controlului intern în entitățile publice din România și alinierea la practica europeană în domeniu.

În contextul specificului economiei românești, care este modelul de control intern pe care îl recomandați entităților, având în vedere costurile, dar și beneficiile implicate?

Fiecare organizație în parte decide individual care este sistemul de control intern pe care dorește să îl implementeze, ținând cont de cadrul intern normativ, legislația aplicabilă, cultura organizațională, maturitatea controalelor interne, eficiența dorită, precum și de tonul dat de managementul senior prin exemplul personal, de politicile și procedurile prin care controlează desfășurarea optimă a activităților operaționale zilnice și monitorizează concretizarea obiectivelor de afaceri. Astfel,



controlul intern diferă de la o organizație la alta ca mod de implementare. Totuși, noțiunile, principiile, standardele și modul de operare sunt comune oricărui sistem de control intern eficient și eficace, constituind fundația pentru o dezvoltare organizațională armonioasă.

Organizațiile cu sisteme de control intern mature și profesioniștii în control intern care le administrează și ajustează corespunzător pot continua călătoria spre excelență în control intern prin a implementa unul din cele trei standarde internaționale de control intern.

Costurile de implementare ale unui sistem de control intern pot varia semnificativ de la o industrie la

alta, în funcție de nivelul de complexitate și de capitalul uman capabil să îl gestioneze. Implementarea și mentenanța unui sistem de control intern se poate face prin resurse umane proprii sau prin apelarea la un consultant extern. Institutul de Control Intern sprijină organizațiile în a implementa, ajusta și monitoriza sisteme de control intern personalizate, inclusiv prin intermediul sistemelor informatice de tipul portalurilor colaborative.

Printre beneficiile implementării unui sistem de control intern adecvat regăsim: maximizarea profitabilității, îndeplinirea țintelor de afaceri, minimizarea fraudelor, administrarea adecvată a riscurilor, asigurarea performanțelor companiilor.

Sintetizând, aş aprecia că obiectivele sistemului de control intern sunt să asigure eficacitatea şi eficienţa operaţiunilor entităţii, credibilitatea raportărilor financiare, precum şi conformitatea cu legile şi reglementările aplicabile.

Nerealizarea oricărui obiectiv dintre cele trei va compromite fără echivoc performanţa unei companii.

Comaniile din România vor conştientiza în această perioadă cu multiple provocări de ordin financiar că, în lipsa unui cadru intern bine definit, prin care să fie promovate obiectivele sistemului de control intern menţionate anterior, nu îşi vor putea păstra credibilitatea în piaţă.

În egală măsură, companiile nu vor putea deţine controlul efectiv asupra rezultatelor dacă nu au evaluat corect riscurile şi nu au definit un plan de remediere a potenţialelor disfuncţionalităţi.

Pentru corporaţiile care doresc să îşi definească sau să îşi perfecţioneze mecanismele de control intern într-un timp relativ scurt, consultanţa din sfera controlului intern, a auditului intern şi a managementului riscului poate fi soluţia imediată în atingerea acestor obiective.

După această succintă trecere în revistă a problematicii controlului intern şi a provocărilor ce stau în faţa acestei activităţi, vă propunem să punctaţi ce strategie şi-a stabilit Institutul de Control Intern?

Un sistem de control intern eficient, implementat adecvat şi monitorizat corespunzător maximizează şansele de concretizare a obiectivelor organizaţiei. Sprijinim constant specialiştii în control intern să implementeze în cadrul organizaţiilor în care îşi desfăşoară activitatea o cultură a controlului intern la cele mai înalte standarde profesionale. Îndeplinim acest deziderat prin mai multe moduri. Astfel, facilităm certifica-

rea profesională a competenţelor şi abilităţilor specialiştilor în control intern, le oferim programe de membership pentru a ne asigura că profesioniştii în control intern deprind, încă de la începuturile carierei profesionale, acele tehnici şi noţiuni de control intern care să îi transforme treptat în experţi şi consultanţi interni pentru managementul senior.

Toţi membrii Institutului aderă la Codul Etic şi de Conduită, sunt consecvenţi dezvoltării profesionale continue şi atingerii standardelor înalte de excelenţă în activităţile pe care le întreprind.

Certificările profesionale oferite sunt recunoscute de mediul economic şi academic. Categoriile de competenţă profesionale sunt revizuite permanent şi încorporează cele mai noi tendinţe în domeniu.

De asemenea, toate certificările sunt dezvoltate de profesionişti cu vastă experienţă practică, sunt analizate în comisii de specialitate şi se află în concordanţă cu standardul de control intern COSO.

Corpul de lectori al Institutului este atent selectat şi evaluat, astfel încât să asigurăm cea mai bună experienţă de învăţare. În ansamblu, Institutul de Control Intern joacă un rol cheie de lider în creşterea profesiei de control intern în România, în dezvoltarea şi certificarea competenţelor specialiştilor în domeniu şi în construirea încrederii investitorilor şi stakeholderilor.

În ce măsură consideraţi a fi utilă colaborarea cu organizaţii reprezentând profesii înrudite? Ne referim, în speţă, la colaborarea cu Camera Auditorilor Financieri din România. Ce tipuri de acţiuni apreciaţi că pot fi promovate în această conlucrare?

Institutul de Control Intern, în demersurile constante de creştere a profesiei de specialist în control

intern, de dezvoltare a competenţelor membrilor şi profesioniştilor în control intern, precum şi în calitate de organism profesional care coordonează şi organizează profesia de specialist în control intern în România, a încheiat acorduri de colaborare cu organisme profesionale prestigioase, cu scopuri şi obiective asemănătoare. Un acord similar şi o colaborare fructuoasă se întrevăd şi între Institutul de Control Intern şi Camera Auditorilor Financieri din România.

Dorim să furnizăm membrilor comuni ai organismelor noastre profesionale următorul pachet de beneficii, fără a fi limitativ. În primul rând mă refer la **recunoaşterea cursurilor de pregătire şi echivalarea creditelor de educaţie profesională**. Un beneficiu direct al acordului pentru membrii CAFR şi ai Institutului de Control Intern este şi **recunoaşterea reciprocă a cursurilor de formare profesională continuă** şi **echivalarea creditelor de educaţie profesională** între Institutul de Control Intern şi CAFR. Apoi, avem în vedere **participarea la evenimente, conferinţe, workshopuri de lucru pe teme de interes comun**, organizate fie de Institutul de Control Intern, fie de CAFR sau în parteneriat. Suntem interesaţi, de asemenea, de **dezvoltarea programelor de training şi formare profesională continuă**. Astfel, Institutul de Control Intern va colabora cu CAFR în dezvoltarea tematicilor de interes comun şi a programelor de training pentru profesioniştii în domeniu, vom organiza cursuri de formare profesională continuă şi ne vom asigura sprijin reciproc prin lectori specializaţi.

În fine, vom promova un mecanism de **schimb de informaţii de interes comun, de experienţă şi de bune practici**.

A consemnat,
Daniela Ştefănuţ

Controlul calității în cabinetele de audit



Janin Audas



Brigitte Guillebert

„01 AUDIT ASSISTANCE”
Paris, Franța

Delimitări privind noțiunea de control intern

Sistemul de control intern constituie ansamblul politicilor și procedurilor utilizate de conducerea unei entități pentru a asigura, în măsura posibilităților, gestiunea riguroasă și eficientă a activităților sale.

Procedurile de control intern implică respectarea politicilor de gestiune, protecția activelor, prevenirea și descoperirea neregularităților și inexactităților, exactitatea și exhaustivitatea înregistrărilor contabile și obținerea la timp stabilit a infor-

Orice cabinet de audit trebuie să administreze calitatea a ceea ce realizează, adică să aibă în permanență o organizare care să fie capabilă să realizeze ceea ce îl satisface pe client și care răspunde normelor de exercițiu profesional.

Administrarea calității trece prin introducerea unui sistem al calității în cadrul cabinetului. Ea necesită, de asemenea, o bună organizare a cabinetului și a controlului său intern.

mațiilor financiare sau contabile fiabile.

Sistemul de control intern se dezvoltă dincolo de domeniile legate direct de sistemul contabil. El cuprinde mediul general de control intern, care este constituit din ansamblul comportamentelor, gradelor de sensibilitate și acțiunile conducerii privind sistemul de control intern și importanța sa în entitate. Acest mediu are o incidență asupra eficienței procedurilor de control intern specifice. Totuși, mediul de control organizat nu constituie, în sine, o garanție de eficiență a sistemului de control intern.

Elementele esențiale care îl constituie sunt următoarele:

- filosofia și stilul de conducere;
- funcția consiliului de administrație și a comitetelor acestuia;
- structura entității și metodele de delegare a puterilor și responsabilităților;
- sistemul de control al conducerii, care cuprinde funcția de audit intern, politicile și procedurile relative la personal, precum responsabilizarea sarcinilor;
- procedurile de control, care desemnează politicile și procedurile definite de conducere în scopul îndeplinirii directivelor specifice ale entității, complementare mediului general de control intern.

Glosar

CNCC - Compania națională a comisarilor de conturi

DDL - Diligențe legate direct de misiunea comisarului de conturi (auditorului)

H3C - Consiliul superior al comisarilor de conturi

NEP - Standarde profesionale

Limitele inerente ale controalelor interne

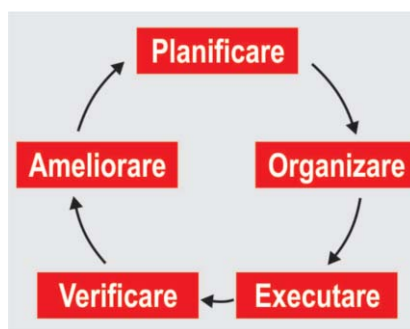
Sistemul de control intern nu oferă conducerii certitudinea că obiectivele fixate sunt îndeplinite și aceasta din cauza limitelor inerente funcționării întregului sistem. Aceste limite sunt:

- ➔ costul unui control intern nu trebuie să depășească avantajele scontate ale acestuia;
- ➔ cea mai mare parte a controalelor interne se referă la operațiunile repetitive și nu la cele nerepetitive;
- ➔ riscul de eroare umană conduce la neglijență, lipsă de atenție, erori de apreciere sau la o înțelegere greșită a instrucțiunilor care nu poate fi total eliminată;
- ➔ posibilitatea de a scăpa controalelor interne prin complicitatea unui membru al conducerii sau a unei alte persoane interne sau externe entității;
- ➔ eventualitatea ca o persoană delegată pentru a realiza un control intern să abuzeze de prerogativele sale, spre exemplu un membru al conducerii fiind exceptat controlului;
- ➔ posibilitatea ca procedurile să nu mai fie adaptate în spiritul evoluției situației și, așadar, ca acestea să nu mai fie aplicate.

Un mijloc de dotare cu un sistem de control intern eficace și performant constă în punerea în funcțiune a unui sistem de gestiune a calității. Acest fapt este adevărat pentru întreprinderi și pentru cabinetele de expertiză contabilă și comisariatele de conturi. Pentru a ilustra propunerea noastră vom relua un demers de gestiune a calității adaptat cabinetelor de audit.

Sistemul de management al calității

Managementul calității constă în organizarea unui cabinet în mod coerent și rațional în scopul ca el să fie în măsură să-și îndeplinească obiectivele fixate de conducere. Revizuirea cu regularitate către amplificarea acestor obiective permite situarea respectivului cabinet într-o spirală de progres numită în general „bucla de ameliorare continuă”:



Pentru a relua o expresie celebră, „controlul calității constă în organizarea cabinetului pentru ceea ce a învățat să facă în fiecare zi mai bine decât ieri și mai puțin bine decât mâine”.

Controlul calității implică:

- ➔ o bună cunoaștere a așteptărilor clienților;
- ➔ o strategie clar definită de către conducere și regăsită în obiectivele urmărite;
- ➔ punerea în funcțiune a unei

organizări interne capabilă să răspundă și unei gestiuni eficace a resurselor materiale și umane;

- ➔ respectarea normelor de exercițiu profesional de audit hotărâte de instituția care le elaborează, în Franța – Garde des Sceaux (NEP), a bunelor practici emise și recunoscute de entitățile specifice de reprezentare, CNCC, respectiv H3C - în cazul Franței, precum și a doctrinei profesionale.

Respectarea normelor profesionale asigură o calitate tehnică a prestațiilor furnizate punând principiul aplicării diligențelor minime în realizarea acestora înainte de a emite o opinie.

Managementul calității nu este orientat spre lucrările efectuate în dosarele în cauză, ci asupra organizării interne a cabinetului care permite realizarea unei prestații conforme exigențelor clientului și regulilor profesionale.

Aplicarea unei norme de calitate în cadrul cabinetului

În prealabil, calitatea este necesar să fi fost considerată ca un element de **strategie a cabinetului** hotărâtă de ansamblul asociațiilor care îl compun.

Aceasta presupune că toți asociații sunt de acord pentru a respecta și aplica norma de calitate care va fi hotărâtă.

Această fază este indispensabilă și este, probabil, ceea ce lipsește actualmente cel mai mult din cadrul cabinetelor.

Norme profesionale = Calitatea efectuării misiunii

Norme de calitate = Calitatea organizării cabinetului



Rolul conducerii cabinetului

Managementul demersului îi revine în acest caz conducerii cabinetului care se află în centrul sistemului de calitate, căruia îi revin câteva îndatoriri:

- să definească o politică de calitate în armonie cu strategia globală a cabinetului;
- să fixeze obiective măsurabile care vor trebui să fie transmise tuturor nivelelor: asociați, semnatari, directori de misiune, șefi de misiune și asistenți;
- să comunice această politică și aceste obiective tuturor colaboratorilor;
- să pună la dispoziție mijloacele necesare pentru a îndeplini obiectivele fixate: competențe tehnice necesare, efectiv suficient, instrumente operaționale, documentație la zi;

- să aplice o politică de ameliorare continuă.

Conducerea are, de asemenea, datoria să vegheze în permanență dacă exigențele clienților sunt bine înțelese de cabinet și respectate, astfel încât să fie compatibile cu normele profesionale. Totodată, îi revine obligația să se asigure de buna aplicare a sistemului de management al calității în cadrul cabinetului și că echipele nu produc „supra-calitate” dincolo de ceea ce așteaptă clientul și de ceea ce solicită normele profesionale; *supra-calitatea constituie o non-calitate care generează un supra-cost nefacturabil.*

Conducerea va proceda la **revizuirii de aplicare a sistemului** pentru a se asigura că acesta este respectat și că rămâne adaptat și eficace.

Managementul resurselor

Cabinetului îi revine sarcina să organizeze afectarea și urmărirea

resurselor necesare realizării obiectivelor, mijloacelor umane și materiale.

Resursele umane

Important este ca personalul care efectuează activitate profesională cu incidență asupra calității produsului să fie competent pe baza formației sale inițiale și profesionale, a abilităților și experienței sale.

Intră deci în atribuțiile cabinetului:

- să determine competențele necesare pentru personalul care efectuează o activitate profesională care are incidență asupra calității prestațiilor oferite;
- să poată să formeze sau să întreprindă alte acțiuni pentru a satisface nevoile sale (politica de recrutare);
- să evalueze eficacitatea acțiunilor întreprinse;
- să se asigure că membrii personalului său au conștiința pertinentei și importanței activităților lor și a manierei în care ei contribuie la realizarea obiectivelor „calitate”.

Mijloace materiale

Cade în obligația cabinetului să determine, să furnizeze și să întrețină infrastructurile necesare pentru a obține conformitatea „produsului”. Ele cuprind:

- localurile, spațiile de lucru și instalațiile asociate;
- instrumentele și echipamentele, materialele și programele asociate procesului;
- serviciile suport, așa cum sunt ghidul de audit, logistica și mijloacele de comunicare.

Realizarea misiunii

Este important ca, după ce a avut loc acceptarea misiunii de audit conform procedurii prevăzute în NEP..., cabinetul să se asigure că

aceasta, definită prin lege, este bine înțeleasă de către client sau că ea intră bine în misiunile posibile conforme unei norme DDL.

După caz, trebuie să se administreze resursele care au incidență asupra calității produsului final și producerea (realizarea misiunii).

Standardele profesionale privind programarea lucrărilor și delegarea și supravegherea răspund perfect exigențelor privind calitatea cabinetelor.

Realizarea misiunii trece prin mai multe etape succesive:

- ➔ atenția acordată nevoilor clientului (discuții cu clientul, scrisoarea de misiune, păstrarea misiunii);
- ➔ concepția misiunii (planificarea misiunii, definirea echipelor);
- ➔ atragerea de eventuali parteneri necesari realizării prestației, experți și/sau colaboratori externi;
- ➔ realizarea misiunii (programarea lucrărilor, delegarea și realizarea misiunii conform definițiilor sale legale sau contractuale - DDL) și în condițiile prevăzute, supervizare și rapoarte);
- ➔ controlul de conformitate (examinarea independenței).

Măsurii, analize și ameliorare

Nu există management al calității fără urmărirea externă a aplicării politicii promovate de conducere: **controlul calității**.

Controlul calității se poate defini ca fiind „*politica și procedurile adoptate de cabinet, în scopul de a asigura, cu un grad de siguranță rezonabil, că toate misiunile efectuate sunt realizate conform principiilor fundamentale care figurează în normele de exercițiu profesional*”.

Cabinetul trebuie, așadar, să planifice și să utilizeze procesele de

supraveghere, măsurare, analiză și ameliorare necesare pentru:

- ➔ a demonstra conformitatea efectuării misiunii (cu normele și regulile profesionale și așteptările clientului);
- ➔ a asigura conformitatea sistemului de management al calității (audituri ale calității interne sau externalizate);
- ➔ a ameliora în permanență eficacitatea sistemului de management al calității (supravegherea și măsurarea proceselor și prestațiilor non-conforme).

Rezultatele diverselor controale: satisfacția clienților, auditul intern, controlul proceselor, controlul prestațiilor, conformitatea prestațiilor și alte surse de informații (sugestiile personalului) trebuie să fie centralizate și analizate, iar indicatorii calității vor fi calculați la interval diferit, ceea ce permite atunci să se întocmească „tabloul de bord al calității” prestațiilor furnizate: calitatea percepută de către client, respectarea termenelor, gradul de implicare a colaboratorilor, performanța sistemului de planificare internă, controlul costurilor de producție, rezultatul pe misiune, dar și pierderea clienților, apariția de noi clienți, evoluția onorariilor pe client...

Analiza ansamblului acestor date trebuie să permită să se aprecieze adecvarea între sistemul de management al calității cabinetului și evoluția proceselor calității prestațiilor efectuate. Această sinteză pregătește controlul conducerii.

Acțiuni preventive, acțiuni corective

Acțiunile preventive (pentru evitarea apariției unui eveniment) și corective (pentru împiedicarea repetării unei erori sau a unei disfuncționalități) sunt două proceduri obligatorii în sistemul documentar al

managementului calității. Aceste acțiuni se inspiră din demersul de audit prin riscuri (cu cât riscul este mai ridicat cu atât mai mult cabinetul trebuie să aplice acțiuni preventive).

Monitorizarea non-conformităților și a acțiunilor instituite pentru remedierea acestora este necesar să fie efectuate în scopul verificării eficacității lor.

Aceste acțiuni pot fi delegate de asemenea unui operator extern.

Sistemul documentar

Nu poate exista un management al calității fără o gestiune a documentației legată de calitate (sub orice formă și sub orice tip de suport).

Documentația sistemului de management al calității cuprinde:

- ➔ expresia documentată a politicii de calitate și a obiectivelor „calitate”;
- ➔ un manual al calității;
- ➔ procedurile documentate;
- ➔ documentele necesare pentru a asigura planificarea, funcționarea și controlul eficacității proceselor.

O procedură documentată presupune ca aceasta să fie stabilă, documentată, aplicată și ținută la zi. Sfera de incidență a documentației sistemului de management al calității diferă de la un cabinet la altul datorită:

- ➔ dimensiunii sale și tipului de activități;
- ➔ complexității proceselor și interacțiunile lor.

Manualul de asigurare a calității

Este util ca, la nivelul cabinetului să se stabilească și să țină la zi un manual al calității care să cuprindă:

- domeniile de aplicare a sistemului de management al calității, inclusiv detaliul și justificarea excepțiilor;
- procedurile documentate stabilite pentru sistemul de management al calității sau referința la acestea;
- o descriere a interacțiunilor între procesele sistemului de management al calității.

Documentația sistemului de management al calității trebuie să fie controlată; nu se poate pretinde controlul calității în lipsa controlului.

O procedură documentată este necesară pentru:

- a aproba documentele în privința adecvării lor înainte de difuzare;
- revederea, actualizarea dacă este necesară și aprobarea din nou a documentelor;
- să asigure că modificările și statutul versiunii în vigoare a documentelor sunt identificate;
- să asigure disponibilitățile asupra locurilor de utilizare a versiunilor pertinente ale documentelor aplicabile;
- să asigure că documentele rămân lizibile și ușor identificabile;
- să asigure că documentele de origine externă sunt identificate și că difuzarea lor este controlată;
- împiedicarea oricărei utilizări nedeliberate de documente perimate, identificarea lor adecvată dacă sunt păstrate într-un scop oarecare.

Pentru a asigura omogenitatea practicilor cabinetului, trebuie ca documentația privind calitatea să fie „la zi” și ca personalul să aibă acces la ultimele versiuni ale documentației definite, care constituie referința lor de lucru.

Controlul înregistrărilor sau documentației lucrărilor

Înregistrările sunt documente particulare care trebuie să fie stabilite și păstrate pentru a constitui proba conformității cu exigențele și funcționarea eficace a sistemului de management al calității. Înregistrările trebuie să fie verificate și să rămână lizibile, ușor de identificat și accesibile. În context se impune a fi stabilită o procedură documentată pentru a asigura identificarea, stocarea, protecția, accesibilitatea, durata de păstrare și eliminarea înregistrărilor.

O înregistrare în materie de calitate constituie un document care oferă probe tangibile ale activităților efectuate sau a rezultatelor obținute. Un suport este cel mai adesea scris, dar poate fi păstrat pe un suport de date. Conservarea informatică este, așadar, acceptabilă, în condițiile existenței protejate și accesibile în orice moment.

În misiunile de audit, dosarul controalelor anuale și cel al datelor permanente răspund obligației de înregistrare.

Controlul calității, o obligație pentru cabinete, dar și un atu concurențial

Noi știm că atunci când întreprindea a pus în funcțiune un sistem de management al calității compatibil cu normele de calitate, sistemul său de control intern va fi foarte sigur eficace și că, în acest caz, auditorul va putea să se sprijine solid pe acest sistem.

În caz contrar, vor fi necesare tehnici de audit complementare și se va recomanda conducătorului misiunii să realizeze un demers în acest sens.

În mod simetric, cabinetele de audit au de câștigat prin angajarea într-un demers de control al calității; aceasta le va permite să asigure în propria lor structură un control intern fiabil și astfel să câștige în credibilitate, calitate necesară pentru păstrarea mandatelor celor mai importante sau celor mai exigente.

Traducere și adaptare,
prof. univ. dr. **Neculai Tabără**

Referințe bibliografice

Acest articol a fost redactat cu ajutorul următoarelor lucrări, accesate pe site-ul CNCC,

- *Normele CNCC*, <https://www.cncc.fr>;
- *Appréciation du contrôle interne*, Colecția CNCC „Notes d'informations”, <https://www.cncc.fr/resultats.html?cx=009134923892948371859%3A0hond5bwtt&cof=FORID%3A10%3BNB%3A1&ie=UTF-8&q=Notes+d%E2%80%99informations+%&sa=OK>
- *Ordre des Experts-Comptables-AFNOR, Guide de lecture de la norme ISO 9001 à l'usage de la profession comptable libérale*, Colecția «Référentiels de bonnes pratiques», septembrie 2003
- IFAC, Norma de calitate ISQC1, <http://fidef.org/wp-content/uploads/2013/06/Norme-internationale-de-contr%C3%B4le-qualit%C3%A9.pdf>;
- H3C, *Le règlement sur le contrôle qualité de la profession de commissaire aux comptes*, <http://www.h3c.org/publications.htm>.

Documentarea participării la activitatea de inventariere - aplicație practică



Mihai Grigore,
auditor financiar

Din punct de vedere legislativ, o societate are obligația de a efectua inventarierea elementelor de activ, datorii și capitaluri proprii cel puțin o dată pe parcursul unui exercițiu financiar de funcționare și tranzacționare, în conformitate cu prevederile pct. 2 alin. (1) din Anexa 1 la OMFP 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Prezentul articol abordează, din punct de vedere practic, modalitatea de documentare a secțiunii G „Stocurile și producția în curs”, cu obiectivul de realizare a testelor de fond pe bază de participare la inventarierea anuală a societății. Desigur, obiectivul fundamental este de a oferi auditorului asigurarea rezonabilă că stocurile și celelalte elemente patrimoniale observate cu ocazia inventarierii anuale a activelor, datoriilor și capitalurilor proprii nu sunt denaturate semnificativ în situațiile financiare.

Din punct de vedere contabil, cadrul de raportare financiară utilizat de societate pentru întocmirea situațiilor financiare anuale este reprezentat de OMFP 1802/2014 (care a abrogat OMFP 3055/2009) pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

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 1802/2014. Termenii misiunii și responsabilităților vor fi conform Acordului contractual și Declarațiilor conducerii.

Pentru a putea obține probe de audit adecvate și suficiente în vederea oferirii unei asigurări rezonabile asupra activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, termenii misiunii de audit trebuie agreeți și formalizați anterior emiterii deciziei de inventariere și realizării efective a acesteia. Altfel, în funcție de complexitatea activității societății auditate, auditorul se poate afla în imposibilitatea de a aplica prevederile ISA 501, paragraf 7, în sensul

realizării de proceduri de audit alternative care să-i permită obținerea de suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și condiția activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Prin urmare, dacă acest lucru nu este posibil, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul de audit în conformitate cu prevederile ISA 705.

Planificarea și coordonarea

Activitatea de participare la inventariere este planificată de către un manager de audit și coordonată în teren de un senior cu experiență care va realiza revizuirea activității echipei.

Cunoașterea clientului

Societatea are ca principal obiect de activitate realizarea de activități de închiriere și leasing cu mașini și echipamente pentru construcții (sisteme de cofrare, schele, protecție etc. pentru planșee, elemente de sprijin, cățărare etc.).

Imobilizările corporale și stocurile societății reprezintă tehnologie de ultimă generație din punct de vedere inovativ, iar din punct de vedere fizic acestea pot fi utilizate în condiții de eficiență economică ridicată. Politica grupului din care face parte societatea este de a testa, repara și înlocui periodic astfel de active care sunt uzate din punct de vedere moral și, mai ales, fizic și care ar putea pune în pericol activitatea și chiar viața lucrătorilor în construcții.

Prin urmare, nu este necesar a se realiza investiții majore în rețehnologizare pentru eficientizarea activității, ci doar cele planificate și aprobate în conformitate cu politica de securitate și calitate a grupului.

Mecanisme de control

Operațiunea de inventariere fizică a activelor se realizează și prin testa-

rea mecanismelor de control ale clientului care cuprinde: utilizarea sistemului de evidență contabilă electronic STOCKcount SOFT, decizia de inventariere și instrucțiunile anexă, manipularea și supervizarea inventarierii, confruntarea evidenței fizice cu fișele de evidență informatică, controlul listelor și al etichetelor de identificare, verificarea internă și valorificarea rezultatelor inventarierii.

2. Planificarea auditului și evaluarea riscurilor identificate (extras)

Dimensiunea și selectarea eșantionului

Auditorul va determina dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor de observat în cadrul participării la inventariere în conformitate cu procedurile proprii, interne ale acestuia, luând în considerare următoarele elemente: identificarea conturilor semnificative comparativ cu pragul de semnificație, aserțiunile relevante elementelor inventariate (imobilizări corporale și stocuri), procedurile de audit necesare a fi aplicate.

Analizând elementele nominalizate anterior, auditorul a constatat următoarele:

- ➔ nivelul de încredere acordat riscului de control: auditorul nu se va baza pe controlul intern al societății
- ➔ evaluarea riscului inerent: ridicat
- ➔ riscul de audit: scăzut
- ➔ teste/proceduri de fond: teste de detaliu și pe bază de eșantion reprezentativ pentru a răspunde nivelurilor de risc inerent și de audit identificate/cuantificate
- ➔ alte proceduri de fond: orice teste pe bază de eșantion în vederea identificării și cuantificării posibilelor erori materiale

ca răspuns la riscurile semnificative identificate.

Conform metodologiei proprii auditorului, luând în considerare elementele evaluate anterior și aplicând raționamentul profesional, auditorul va stabili dimensiunea eșantionului la valoarea minimă dintre aplicarea unei metode de eșantionare statistică, respectiv 10% din populație sau orice altă metodă bazată pe raționament profesional (top 10 în funcție de prețul unitar, top 10 în funcție de volumul stocurilor, top 10 în funcție de valoarea totală a stocurilor).

În ceea ce privește selectarea elementelor, auditorul va aplica metoda de eșantionare MUS (Monetary Unit Sampling) care oferă veridicitate eșantionului conform principiului 80/20, astfel:

- ➔ inventariere: au fost selectate 59 elemente, distribuite 30/29 scriptic – factic (sheet to floor) respectiv factic – scriptic (floor to sheet).

Testul „floor to sheet” se referă la procedura de audit conform căreia auditorul selectează un eșantion factic de stocuri și îl reconciliază cu evidențele contabile (se asigură că nu există stocuri neînregistrate în sistemul de evidență contabilă).

Testul „sheet to floor” se referă la procedura de audit conform căreia auditorul selectează un eșantion de stocuri de pe lista de inventar (din evidențele contabile) și îl reconciliază cu stocurile existente factic (se asigură că toate stocurile înregistrate pe hârtie există și în realitate).

Notă: Ca metodă alternativă, auditorul poate selecta un număr predefinit de elemente ce urmează a fi testate, spre exemplu 30 sau orice alt număr, în funcție de riscurile și metodologia de audit aplicată de fiecare auditor în parte.

Selectarea eșantionului (extras)

AUDITOR		Realizat de la data de:		Auditor Junior, 29.11.2015		
TEST: Selectarea eșantionului în vederea participării la inventariere		Revizuit de la data de:		Auditor Senior, 29.11.2015		
Cliantul de audit						
Numele		SOCIETATEA SA		Exercițiul financiar		31.12.2015
Natura testului de audit		eșantionarea stocurilor utilizând MUS pentru inventariere				
Populația ce urmează a fi eșantionată (STOCURI)						
Valoarea populației		46.442.437,67		Valoarea elementelor cheie		837.220,52
Dimensiunea populației (elemente)		7.541,00		Cut-off aferent elementelor cheie		131.250,00
				Numărul de elemente cheie		5
Informații despre eșantionul obținut						
Metoda de eșantionare		MUS		Valoarea totală a eșantionului		1.893.754,11
Dimensiunea eșantionului		54		Valoarea pasului de selecție		157.746
Elemente cheie		5		Valoarea de start a selecției eșantionului		139.650
Total elemente care vor fi testate		59		Gradul de acoperire		4,08%
Nr. crt.	Nr. crt. din Sursa de selecție	Cod material	Denumire material	Valoarea	Elemente cheie	Modalitatea de testare
1	11	19018	Șurub hexagonal M20*100 verz DIN 933	221.640,60	DA	scriptic – faptic
2	12	19024	Șurub hexagonal M16x45 verz. DIN 933 8.8	203.079,14	DA	scriptic – faptic
3	13	19026	Șurub hexagonal M20 x140 zincat din 93	194.111,52	DA	scriptic – faptic
4	15	19105	Profil 6x80 verz din	111.037,97	DA	faptic – scriptic
5	16	19150	Șurub cap torbant M10 x 70	107.351,29	DA	faptic – scriptic
6	18	19153	Profil M10x90 verz. din 603	102.982,46	NU	scriptic – faptic
...
30	169	186014000	Placa Construcție 3-SO 21mm 500/50cm	9.396,78	NU	scriptic – faptic
...
32	181	187007000	Placa Construcție 3-SO 27mm 100/50cm	924,91	NU	scriptic – faptic
33	187	189244000	Grinda Construcție H20 N RD 3,59m	12,00	NU	faptic – scriptic
34	193	189701000	Grinda Construcție H20 top P 1,80m	46.376,10	NU	faptic – scriptic
...
59	343	500441005	Țeavă verticală K completă	555,00	NU	faptic – scriptic

Teste privind verificarea inventarierii; observarea fizică; exemplificări și abordări practice

1. Existența și aplicarea instrucțiunilor de inventariere

Ca etapă premergătoare efectuării și participării auditorului la inventariere, SOCIETATEA SA a emis o decizie în acest sens la care a anexat instrucțiuni, conforme cu procedurile grupului, și procesul verbal privind instruirea membrilor echipei de inventariere.

Toate aceste documente au fost puse la dispoziția auditorului cu 5 zile înainte de participarea acestuia la inventariere.

Ca proceduri semnificative enumerăm următoarele:

- ➔ Împărțirea pe secțiuni;
- ➔ Închiderea stocurilor din DESCOS (sistemul de evidență cantitativă a stocurilor utilizat de client) pentru numărarea inventarului;
- ➔ Înmânarea listelor de numărare din DESCOS către Echipă;
- ➔ Distribuirea materialului de scris;
- ➔ Desemnarea echipei pentru secțiuni;
- ➔ Deplasarea prin depozit împreună cu echipele;
- ➔ Numărare și marcare;
- ➔ Control;
- ➔ Documentația;
- ➔ Imprimarea diferențelor de inventar;
- ➔ Corectarea stocurilor;
- ➔ Încheierea inventarului (în DESCOS);
- ➔ Informații privind încheierea inventarului.

Anul 4 - 3/2015

2. Înțelegerea activității societății și abordarea procedurilor de audit a inventarierii

SOCIETATEA SA are două tipuri de activități închiriere, respectiv vânzare de mașini și echipamente pentru construcții (sisteme de cofrare, schele, protecție etc. pentru planșee, elemente de sprijin, cățărare etc.). Datorită acestor aspecte, activitatea și rulajul stocurilor (material oferit spre vânzare) și al imobilizărilor corporale (material oferit spre închiriere) sunt complexe și semnificative, existând riscul apariției erorilor ca urmare a manipulării, înregistrării, recunoașterii, evaluării și inventarierii acestora.

Prin urmare, organizarea activității de inventariere și valorificarea rezultatelor acesteia implică un impact semnificativ asupra activului și datoriilor Societății prin observarea fizică și evaluarea fiecărui element aflat în patrimoniul acesteia. Auditarea procesului de inventariere va implica din partea auditorului obținerea unei asigurări rezonabile asupra observării fizice, evaluării și compilării acestora. În cadrul acestei prezentări, ne vom axa doar pe testele de detaliu referitoare la observarea fizică a inventarierii, evaluarea și compilarea rezultatelor fiind o etapă ulterioară și premergătoare închiderii anuale a conturilor (întocmirea situațiilor financiare).



3. Teste de detaliu: obiective și observarea fizică a inventarierii

Obiectiv urmărit	Proceduri aplicate pentru observarea inventarierii	Comentariile echipei de audit
Stocurile înregistrate în sistem există (existența)	Selectarea eșantionului semnificativ din evidența scriptică și identificarea fizică, pe etichete și caracteristici. Notarea deplasărilor în stoc pe timpul inventarierii (liste separate).	Având în vedere procedura aplicată, auditorii atestă dacă au avut loc mișcări în perioada inventarierii și modul de tratare a lor în contabilitate.
Toate stocurile existente sunt inventariate și etichetate (exhaustivitatea)	Toate stocurile existente pe platformă și depozite să fie etichetate. Notarea deplasărilor în stoc pe timpul inventarierii (liste separate). Alte posibile amplasamente prin interviuarea personalului manipulator și a gestionarului. Verificarea secvenței numerice (nu există întreruperi în numerotare).	Toate stocurile existente sunt etichetate. Nu există întreruperi în secvența de numerotare a stocurilor. Există liste separate pentru stocurile intrate/ieșite pe perioada inventarierii.
Stocurile sunt corect inventariate (exactitate)	Numărarea paralelă a stocurilor pentru obținerea asigurării că echipa de inventariere a numărat corect. Comparația evidenței fizice cu evidența din DESCOS. Numărătoarea echipei de audit este comparată cu cea a echipei de inventariere.	Examinarea fizică a fost realizată adecvat. Obținerea asigurării că nu vor fi realizate modificări ulterioare asupra rezultatelor inițiale (listele auditorului vor fi semnate și recunoscute de către gestionar și echipa de inventariere).
Stocurile sunt corect clasificate pe etichete (clasificarea)	Descrierea de pe etichete trebuie să corespundă cu realitatea fizică.	Clasificarea și încadrarea stocurilor în contabilitate a fost realizată corect.
Cut – off / independența exercițiilor (înregistrarea în exercițiul financiar adecvat)	Se obține prin declarația gestionarului indicând numărul ultimelor documente de intrare, respectiv de ieșire. Se verifică dacă respectivele cantități sunt înregistrate în stoc, respectiv au fost excluse. Existența unor bunuri pentru care au fost întocmite documente de ieșire, dar, fizic, ele se mai află în depozit. Existența unor bunuri pentru care au fost întocmite documente de intrare, dar, fizic, ele nu se află în depozit.	Diferențele constatate vor fi urmărite pentru înregistrare în sistemul DESCOS respectiv în contabilitate. Se va urmări valorificarea rezultatelor inventarierii.
Înregistrarea pe liste separate a articolelor degradate (evaluare la valoare realizabilă netă)	Sunt chestionați manipulatorii, echipa de inventariere, angajații din vânzări. Existența unor bunuri vizibil deteriorate, amplasate în locuri marginale, prăfuite, fără mișcare.	Există liste separate pentru stocurile aflate în această situație. Casările au fost realizate anterior inventarierii.
Proprietatea asupra stocurilor (drepturi și obligații)	Existența unor stocuri aflate în custodie sau care nu au fost ridicate de clienți (nu mai aparțin Societății). Există mențiuni pe anumite ambalaje cu privire la apartenența lor?	Liste separate și documente care să ateste vânzarea respectiv custodia acestora.

4. Verificarea inventarierii (Participarea la inventariere - Extras)

SOCIETATEA SA

Realizat de la data de: Auditor Junior, 30.11.2015
 Revizuit de la data de: Auditor Senior, 30.11.2015

G10.3

Exercițiul financiar scriptic – faptic 31.12.2015

Nr. crt.	Cod material	Denumire material	UM	Ref	Inventar AUDITOR	Ref	Inventar SOCIE-TATEA	Diferență AUDITOR – SOCIE-TATEA	Ref	Evidența DESCOS la 30.11.2015	Diferență SOCIE-TATEA - DESCOS	Preț unitar - lei -	Valoare diferență - lei -	Observații AUDITOR
1	19018	Surub hexagonal M20*100 verz DIN 933	BUC	G10.3.200	434.370	G10.103	434.370	-	G10.3.2	434.782	(412)	0,46	(189,52)	imaterial
2	19024	Surub hexagonal M16x45 verz. DIN 933 8.8	BUC	G10.3.200	73.049	G10.103	73.049	-	G10.3.1	72.541	508	2,21	1.122,68	Evaluare ulterioară
3	19026	Surub hexagonal M20 x140 zincat din 93	BUC	G10.3.200	56.600	G10.103	56.600	-	G10.3.1	56.743	(143)	2,55	(364,65)	imaterial
4	19153	Profil M10x90 verz.din 603	BUC	G10.3.200	15.813	G10.103	15.813	-	G10.3.1	15.928	(115)	3,86	(443,90)	imaterial
...
30	187007000	Placa Construcție 3-SO 27mm 100/50cm	BUC	G10.3.200	821	G10.103	821	-	G10.3.1	1.116	(295)	6,25	(1.843,75)	Evaluare ulterioară
TOTAL													(7.826,48)	

faptic – scriptic

Nr. crt.	Cod material	Denumire material	UM	Ref	Inventar AUDITOR	Ref	Inventar SOCIE-TATEA	Diferență AUDITOR – SOCIE-TATEA	Ref	Evidența DESCOS la 30.11.2015	Diferență SOCIE-TATEA - DESCOS	Preț unitar - lei -	Valoare diferență - lei -	Observații AUDITOR
1	19105	Profil 6x80 verz din	BUC	G10.3.100	3.797	G10.103	3.797	-	G10.3.1	3.798	(1)	2,85	(2,85)	imaterial
2	19150	Surub cap torbant M10 x 70	BUC	G10.3.100	238	G10.103	238	-	G10.3.1	217	21	12,23	256,83	Evaluare ulterioară
3	189244000	Grinda Construcție H20 N RD 3,59m	BUC	G10.3.100	1	G10.103	1	-	G10.3.1	11	(10)	11,88	(118,80)	Evaluare ulterioară
4	189701000	Grinda Construcție H20 top P 1,80m	BUC	G10.3.100	8.856	G10.103	8.856	-	G10.3.1	8.865	(9)	4,49	(40,41)	Evaluare ulterioară
...
29	500441005	Teava verticala K completa	BUC	G10.3.100	249	G10.103	249	-	G10.3.1	263	(14)	1,43	(20,02)	imaterial
TOTAL													2.618,10	

Legendă și acțiuni viitoare:

N/A – acolo unde nu au fost constatate diferențe

Imaterial – pentru reperate unde diferența este imaterială

Evaluare ulterioară – diferențele vor fi urmărite în privința valorificării rezultatelor inventarierii în etapa ulterioară de evaluare a stocurilor, în vederea prezentării în situațiile financiare întocmite la 31.12.2015

5. Cut-off / independența exercițiilor

Pentru a evalua independența exercițiilor, sunt notate ultimele 5 documente de recepție, respectiv de livrare aflate în posesia gestionarului,

având dată anterioară celei de începere a inventarierii, respectiv 30.11.2015.

Înregistrarea în contabilitate a acestor documente va fi urmărită atât pe teren cu ocazia inventarierii, acolo

unde aceste elemente ar trebui să fie înregistrate, dar, mai ales, vor fi luate în considerare cu ocazia procedurilor de audit aplicate la finele perioadei, adică la 31.12.2015, în vederea testării înregistrării acestora în perioada corectă.

SOCIETATEA SA		Realizat de la data de:		<u>Auditor Junior, 30.11.2015</u>		G10.4	
Exercițiul financiar 31.12.2015		Revizuit de la data de:		<u>Auditor Senior, 30.11.2015</u>			
Ultimele 5 Note de recepție (NIR) înainte de inventariere							
Nr. crt.	Tip document	Nr. document	Data document	Furnizor	Descriere	Ref	Observații AUDITOR
1	NIR	2006	29.11.2015	Grup Italia	achiziție	G10.4.6	Evaluare ulterioară
2	NIR	2005	29.11.2015	BRAȘOV	transfer între gestiuni	G10.4.7	Evaluare ulterioară
3	NIR	60508	29.11.2015	Grup Germany	achiziție	G10.4.8	Evaluare ulterioară
4	NIR	60507	29.11.2015	Grup Germany	achiziție	G10.4.9	Evaluare ulterioară
5	NIR	60506	29.11.2015	Grup Germany	achiziție	G10.4.10	Evaluare ulterioară
Ultimele 5 Livrări (AVIZ/Factură) înainte de inventariere							
Nr. crt.	Tip document	Nr. document	Data document	Furnizor	Descriere	Ref	Observații AUDITOR
1	Aviz	171049	29.11.2015	Grup Latvia	vânzări	G10.4.1	Evaluare ulterioară
2	Aviz	158073	29.11.2015	Șos. De Centură	transfer între gestiuni	G10.4.2	Evaluare ulterioară
3	Factură	446291	29.11.2015	Grup Bulgaria	vânzări	G10.4.3	Evaluare ulterioară
4	Factură	446292	29.11.2015	Grup Bulgaria	vânzări	G10.4.4	Evaluare ulterioară
5	Factură	446293	29.11.2015	Grup Bulgaria	vânzări	G10.4.5	Evaluare ulterioară

6. Inventarierea pe liste separate

Având în vedere că în containerul REMAT nu au fost găsite stocuri datorită faptului că operațiunea de casare a fost realizată anterior

inventarierii și nici alte elemente degradate nu au fost descoperite cu ocazia inventarierii, singurele liste separate au fost întocmite pentru bunurile aflate în custodie la SOCIETATEA SA și care aparți-

neau unui partener al societății, PARTENER TRUST CONSTRUCȚII ȘI ECHIPAMENTE SRL.

Notă: Pentru a putea verifica totalitatea elementelor aflate în custodie, echipa de inventariere și echipa de auditori participanți la inventariere au solicitat și verificat Dispoziția de livrare și Nota de recepție în custodie aflate la gestionarul Societății și referențiată cu **G10.5.1.**

Constatarea auditorului este că respectivele materiale concordă atât din punct de vedere scriptic, cât și faptic.



SOCIETATEA SA		Realizat de la data de: Auditor Junior, 30.11.2015		G10.5		
Exercițiul financiar 31.12.2015		Revizuit de la data de: Auditor Senior, 30.11.2015				
Nr. crt.	Descriere material	Ref	Cantitatea conform documentului de custodie	UM	Cantitatea conform AUDITOR	Diferență AUDITOR - DOCUMENT
1	DVP 1 900GR	G10.5.1	144	BUC	144	-
2	DVP 2 400GR	G10.5.1	42	BUC	42	-
3	DVP 2 900GR	G10.5.1	108	BUC	108	-
4	DVP 3 400GR	G10.5.1	42	BUC	42	-
5	DVP 3 900GR	G10.5.1	98	BUC	98	-
6	Expert 1 400GR	G10.5.1	42	BUC	42	-

PARTENER TRUST CONSTRUCȚII ȘI ECHIPAMENTE SRL

7. Independența exercițiilor / livrări ulterioare inventarierii

Pentru a evalua independența exercițiilor, sunt verificate primele documente de livrare din ziua următoare operațiunii de inventariere,

adică 01.12.2015.

După cum se observă, ultimele 4 documente de livrare sunt întocmite ulterior livrării mărfurilor din stoc, ceea ce ar putea crea probleme de independență a exercițiilor dacă livrările nu sunt operate în sistemul DESCOS anterior datei efectuării

inventarierii, adică 30.11.2015.

Prin urmare, respectivele documente și reperi livrate vor fi urmărite în vederea verificării contabilizării lor în evidența cantitativă și valorică la finele exercițiului financiar, în momentul valorificării rezultatelor inventarierii.

SOCIETATEA SA		Realizat de la data de: Auditor Junior, 01.12.2015		G10.7		
Exercițiul financiar 31.12.2015		Revizuit de la data de: Auditor Senior, 01.12.2015				
Bunuri livrate după data inventarierii (30.11.2015)						
Nr. crt.	Tip document	Ref	Număr document	Data document	Client	Observații AUDITOR
1	Aviz	G10.7.1	171850	01.12.2015	PROMETAL S.A.	anulată
2	Aviz	G10.7.2	171851	01.12.2015	ROMEX BETON GRUP	corect
3	Aviz	G10.7.3	171852	01.12.2015	DAVINCI CONSTRUCȚII	data documentului este după data livrării
4	Aviz	G10.7.4	171853	01.12.2015	EPI STRUKTURA S.R.L.	data documentului este după data livrării
5	Aviz	G10.7.5	171854	01.12.2015	MAR AND CONSTRUCT	data documentului este după data livrării
6	Aviz	G10.7.6	171855	01.12.2015	LANZAROTE TRADING	data documentului este după data livrării

8. Concluzii privind participarea auditorului la inventariere pentru exercițiul 2015, conform OMFP 2861/2009

Societatea a organizat activitatea de inventariere în baza prevederilor următoarelor documente:

→ documentele care au formalizat activitatea anuală de inventarie-

re sunt: Decizia nr. 14 privind comisiile de inventariere și Decizia nr. 15 privind inventarierea – inclusiv instruirea comisiilor, modelul de liste de inventar, schița de împărțire a platformei pe secțiuni și a acestora pe echipe de inventariere, precum și Procedura Grupului de inventariere;

→ a fost întocmită declarația inițială a gestionarului (Societatea

are un singur gestionar pentru toată platforma – restul fiind manipulatori responsabili);

→ în calitate de auditori am asistat la inventarierea secțiunilor g (Service Mese, Framax, Frami 1.30/1.40), h (Frami 4.10, Frami accesorii, Paleți h) și k (Hală depozit), notând cantitățile inventariate în paralel cu comisiile.

Echipa auditorului formată din 4 persoane, având în componență 2 juniori, 1 intern și 1 senior coordonator, a concluzionat următoarele în scrisoarea prezentată managerului și partenerului misiunii de audit cu privire la respectarea legislației și a procedurii de inventariere:

- ➔ pe parcursul inventarierii activitatea de livrare a fost sistată, programul și perioada inventarierii fiind afișate la loc vizibil, iar partenerii au fost înștiințați prin anexă la factura lunii anterioare; returnările de la clienți au fost încheiate în sistemul DESCOS în data de 29.11.2015, iar cele ce au sosit la data efectuării inventarierii au fost depozitate într-o zonă tampon și vor fi înregistrate în sistemul DESCOS în prima zi a lunii următoare (decembrie);
- ➔ casările au fost realizate înainte de începerea activității de inventariere, astfel că la data inventarierii containerul CASAT era gol;
- ➔ inventarierea a fost realizată prin numărarea elementelor aflate în gestiune, de la stânga la dreapta, de jos în sus și marcarea celor numărate cu un evidențiator;
- ➔ rezultatele inventarierii au fost consemnate în listele preliminare de inventariere printate din evidențele Societății și care aveau completate numai câmpurile „Art. Nr.” și „Denumire” (fără cantități);
- ➔ bunurile Societății sunt grupate pe sorto-tipo-dimensiuni (uzate și noi dispuse unele în spatele celorlalte), codificate și identificate prin etichete de raft; ca urmare a numărării, rezultatul inventarierii este consemnat în eticheta „INVENTAR luna/anul SOCIETATEA”;
- ➔ rezultatul consemnat în listele preliminare de inventariere este

adunat la stocul confirmat de către terți, care reprezintă stocul aflat pe șantier, și este comparat cu stocul înregistrat în sistemul de evidență cantitativă DESCOS; pentru reperatele la care rezultă diferențe, Societatea realizează o a doua numărare conform procedurii proprii de inventariere; cea de-a doua numărare este realizată de o comisie diferită în componență față de cea care a numărat inițial; listele finale de inventariere vor fi întocmite după comparare și realizarea celei de a doua numărători; diferențele constatate și regularizate în DESCOS sunt reglate în sistemul de evidență cantitativ-valoric SEPHORA, iar apoi sunt introduse manual în sistemul de evidență contabilă (ERP);

- ➔ Societatea are înregistrată ca marfă în custodie, marfă returnată de IGREC SRL conform avizelor de însoțire nr. 100 și 101/21.08.2015; aceasta reprezintă de fapt marfă cumpărată de IGREC SRL de la SOCIETATE și care nu a fost achitată; Societatea anticipează o posibilă acționare în justiție deoarece IGREC SRL are în sold și con-

travaloarea unor facturi de chirie neachitate.

Concluzia generală

Observarea inventarierii fizice a stocurilor reprezintă un test de control. Pentru a putea testa inventarierea fizică a stocurilor, auditorul trebuie să verifice modalitatea de aplicare a procedurilor proprii Societății privind activitatea de inventariere. În acest sens, auditorul va compara rezultatul inventarierii fizice cu evidențele din sistemul permanent DESCOS. Plecând de la premiza că sistemul de evidență DESCOS este fiabil, auditorul a testat și observat inventarierea fizică a stocurilor la un moment intermediar din cursul exercițiului financiar 2015, respectiv la data de 30.11.2015.

În concluzie, metodologia prezentată în articolul de față reprezintă o abordare specifică adaptată activității Societății client. În funcție de acest specific, abordarea poate fi diferită și dezvoltată în așa fel încât să asigure furnizarea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la evidența contabilă a stocurilor, observarea fizică și evaluarea soldului final ale acestora.

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 Conexe* – Ediția 2012, București 2013
- Kaplan Financial Limited, *ACCA Paper F8*, Kaplan Publishing UK, 2013
- OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014

Diferențe conceptuale între viitorul standard IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” și actualul IAS 11 „Contracte de construcții”



Monica Ștefan,
FCCA, Audit Partner



Alexandra Mutulescu,
ACCA, Senior Audit Manager

Soter & Partners

În numărul de față al revistei continuăm seria articolelor dedicate noutăților conceptuale și de tratament aduse de viitorul standard IFRS 15 începând cu 1 ianuarie 2017, de această dată prin prisma particularităților reprezentate de contabilitatea contractelor de construcții, ce fac obiectul IAS 11.

Considerăm că acest sector special al construcțiilor, al activelor cu ciclu lung de fabricație în general, precum și al proiectelor de lungă durată ridică probleme în special în recunoașterea progresivă a veniturilor, în aducerea marjei aferente serviciilor prestate în perioada de raportare și a nu o amâna până la predarea finală și facturarea efectivă. Poate de aici și nevoia de a defini mai clar criteriile și condițiile în care se poate aplica tratamentul „recunoașterii progresive” a marjei operaționale pe durata contractului.

Introducere

Obiectivul inițial al IAS 11 a fost acela de a „prescrie” un tratament contabil unitar al veniturilor și cheltuielilor asociate cu contractele de construcții sau proiecte cu termen lung de realizare. Ca atare,

→ un contract de construcții este un contract negociat în mod specific pentru construirea unui activ sau a unui grup de active inter-relaționate

→ cheltuielile și veniturile contractuale sunt recunoscute luând ca referință **stadiul de finalizare** a activităților prevăzute de contract, în condițiile în care rezultatul respectivului contract de construcții poate fi estimat în mod credibil.

În caz contrar, venitul este recunoscut doar la nivelul costurilor recuperabile efectuate până la momentul raportării (respectiv, recunoașterea veniturilor din producție realizată,

la nivelul costurilor direct atribuibile).

Aparent nimic mai simplu, mai ales în contabilitatea noastră locală unde lucrurile sunt dictate și de fiscal chiar mai mult decât de contabil: se recunosc cheltuielile la perioadă și, dacă stadiul este finalizat, se poate recunoaște și venitul (adică marja plus cost) la perioadă, printr-un estimat („accrual”) de venit. În cazul în care stadiul nu este finalizat la perioadă, nu este prudent ca marja să fie recunoscută, ca atare venitul va fi recunoscut doar la nivelul costurilor, prin capitalizarea cheltuielilor atribuibile în „Producție în curs”.

Cât despre stabilirea gradului de finalizare, în contabilitatea statutară se utilizează foarte mult ca document justificativ „Procesul verbal de predare – primire” sau „Procesul verbal de execuție a lucrărilor”. Astfel, din punct de vedere fiscal există o justificare legată de momentul recunoașterii venitului, taxării efective, precum și colectării de TVA pe serviciul prestat, fără ca în practică să existe mereu o corelație între data acestui proces verbal și stadiul efectiv de finalizare.

Dificultatea vine însă la stabilirea acestui grad de finalizare, la etapizarea lucrării în mod credibil, la găsirea necesarului de flux de numerar pentru plata taxelor ce se vor genera în momentul recunoașterii unei creanțe și a unui venit la un anumit stadiu de finalizare a lucrării; de multe ori neîncasarea sumei facturate de la client sau întârzierea încasării după acerbe negocieri, obligativitatea colectării de TVA și plății de impozit, deși factura nu este încasată, determină în practică entitatea să își amâne recunoașterea veniturilor sau să amâne momentul semnării Procesului verbal de finalizare stadiu.

În acest context dificil atât din

punct de vedere financiar, cât și economic, IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” își dorește să aducă mai multe clarificări, precum și o schimbare de tratament contabil într-un mod echitabil și corect. Pe scurt, acesta **cumulează și omogenizează principiile de recunoaștere** a veniturilor din toate sectoarele de activitate. Astfel, sectorul construcțiilor își va „pierde” regulile specifice de contabilizare a contractelor aplicate până acum sau, altfel spus, și alte domenii similare vor adopta reguli unitare de raportare.

Cea mai importantă schimbare în ceea ce privește contabilitatea contractelor de construcții este aceea că, în conformitate cu IFRS 15, recunoașterea progresivă a veniturilor va fi permisă nu în funcție de natura contractului, ci în măsura în care **drepturile și obligațiile contractuale îndeplinesc anumite criterii și acest lucru îl vom analiza în cele ce urmează.**

O altă schimbare importantă este reprezentată de prevederile referitoare la **„pierderile estimate”** pe proiecte de construcții. Dacă IAS 11 prevede un tratament specific și anume faptul că o pierdere aferentă unui contract de construcții ar trebui recunoscută în contul de profit și pierdere **în momentul în care aceasta devine probabilă**, IFRS 15 nu conține această cerință! O astfel de schimbare **poate afecta momentul recunoașterii pierderilor respective și modalitatea de cuantificare a acestora**, așa cum vom analiza în continuare.

Obligațiile contractuale

IFRS 15 cere unei entități **să identifice obligațiile contractuale** aferente oricărui contract încheiat cu un client. O obligație contractuală constă în promisiunea de a transfera un bun sau un serviciu către client și reprezintă **unitatea de contabiliza-**





re a contractului respectiv. În noul standard această sintagmă – „obligații contractuale” – reprezintă cheia definitorie pentru stabilirea tratamentului.

Ca să facem o diferențiere, conform IAS 11, un contract de construcții care se referă la o combinație de active inter-relaționate sau interdependente **este contabilizat ca un tot unitar**. Desigur, există și excepții ce pot determina contrariul – de exemplu, există propuneri sau negocieri separate sau activele construite și care fac subiectul contractului diferă în mod semnificativ.

Conform IFRS 15, un bun sau serviciu este **distinct** față de alte bunuri și servicii, **reprezentând o obligație contractuală**, dacă:

- clientul poate beneficia de bunul sau serviciul respectiv **fie individual**, fie **împreună cu alte resurse** care se află deja la dispoziția clientului; și
- promisiunea de a transfera bunul sau serviciul către client poate fi **identificată separat** față de alte promisiuni incluse în contract.

În lipsa unei inter-relaționări între elementele sau serviciile livrate, contractul nu se va putea considera ca un tot unitar, ci elementele sale se vor considera **separat**, deși ele fac parte din același contract. Acest aspect reprezintă o mare deosebire față de IAS 11, unde, dacă două sau mai multe contracte au fost negociate împreună și lucrările respective sunt inter-relaționate, ele se vor contabiliza ca un singur contract.

Un alt exemplu este cel în care un contract îi oferă clientului **opțiunea de a comanda** unul sau mai multe active adiționale. IAS 11 cere ca fiecare activ adițional construit să fie contabilizat separat numai în următoarele condiții:

- activul adițional solicitat diferă semnificativ de cel inițial sau

- prețul activului adițional este negociat separat.

IFRS 15 face apel la raționamentul profesional și, mai mult, ca ajutor pentru definirea situațiilor ce pot apărea, standardul include indicații adiționale pentru determinarea îndeplinirii criteriilor de mai sus, precum:

- entitatea nu furnizează un serviciu semnificativ de integrare a bunului sau serviciului împreună cu alte bunuri sau servicii promise prin contract;
- bunul sau serviciul nu modifică sau personalizează semnificativ un alt bun sau serviciu promis prin contract; sau
- bunul sau serviciul nu depinde sau nu este inter-relaționat în mod semnificativ cu alte bunuri sau servicii promise prin contract.

Criteriile de mai sus sunt în mod special de interes în sectorul de construcții datorită **naturii integrate** a activităților de contractare și a faptului că bunurile și serviciile individuale care teoretic ar putea fi achiziționate separat sunt deseori în mod semnificativ dependente și inter-relaționate în domeniul construcțiilor.

Astfel înțelegem că, de pildă, **activitățile administrative** sau cele pe care o entitate trebuie să le efectueze pentru a duce la îndeplinire un contract, dar care nu transferă un bun sau serviciu către client nu intră în sfera obligațiilor contractuale.

În concluzie, spre deosebire de prevederile curente ale IAS 11, aplicarea noilor reglementări va necesita exercitarea raționamentului profesional în a stabili dacă bunurile sau serviciile prevăzute de contract reprezintă o singură obligație contractuală sau obligații diferite ce trebuie să fie contabilizate separat.

Contracte în colaborare

O speță aparte a contractelor cu clienții este reprezentată de **contractele în colaborare** sau tranzacțiile în care o terță parte este posibil să nu fie numită Beneficiar sau Client. Terța parte poate fi un antreprenor sau un colaborator sau un partener într-un consorțiu, care împarte riscurile și beneficiile dezvoltării unui produs.

În funcție de circumstanțe, contractele în colaborare pot avea caracteristici de relație „vânzător - cumpărător” sau mai bine zis terță parte poate fi intermediar în contract. Acest tip de contracte poate intra în sfera IFRS 15, cel puțin parțial, dacă se respectă criteriile de definiție a Clientului la o analiză corectă a contractului (conform filozofiei celor 5 pași propusă de IFRS 15).

Din practica întâlnită ne-am gândit aici la contractele de integrare servicii IT, precum și în domeniul farmaceutic (al elaborării și/sau testării de medicamente, analize și studii clinice). Teoria face referire și la domenii ca bio-tehnologie, petrol și gaze sau medical.

La acest moment IASB a decis să nu aducă îndrumări suplimentare, explicând faptul că este dificil să oferi îndrumări de aplicare care să se adreseze tuturor situațiilor și spețelor practice. Ca atare se încurajează raționamentul profesional și analiza relației cu terță parte prin prisma relației „vânzător - cumpărător”.

Modificările ulterioare ale contractului

IAS 11 specifică faptul că, pentru ca o sumă aferentă unei modificări a contractului să fie inclusă în venitul recunoscut aferent contractului respectiv, modificarea trebuie să fie aprobată sau probabilă (de exemplu, într-un stadiu avansat de negociere).

Spre deosebire de standardul actual, IFRS 15 definește o modificare contractuală ca pe o **schimbare** intervenită în obiectul sau prețul (sau ambele) contractului, care este **aprobată de părți, în scris, verbal sau implicit** pe baza practicilor comerciale uzuale.

Entitatea va trebui de asemenea să determine dacă modificarea survenită **ar trebui sau nu contabilizată ca un contract separat**. În mod obișnuit, adăugirile la un contract de construcții care nu afectează bunurile sau serviciile livrate nu vor fi considerate separat de contractul inițial.

Ca atare, la întrebarea:

Modificările aduse contractului determină schimbarea contractului (i.e. au efect asupra obiectului și prețului contractului) ?

- a. **Dacă răspunsul este da** – contractul se va considera un contract distinct
- b. **Dacă răspunsul este nu** – se va continua analiza bunurilor și se va stabili dacă bunurile rămase de livrat în contract sunt diferite de cele deja livrate.
 - i. **Dacă da**, atunci se va considera contractul inițial încheiat și se va începe un contract nou
 - ii. **Dacă nu**, atunci se va trece la modificări pe valoarea contractului și se va analiza dacă prețul este diferit.
 - **Dacă nu**, recunoașterea venitului va continua proporțional cu producția predată
 - **Dacă da**, atunci trebuie făcută o evaluare a estimărilor de venit și modificările de valoare sunt alocate pe porțiunea rămasă de contract.

Ca principiu general, dacă modificarea ulterioară de contract este o

continuare a contractului inițial și se îndeplinesc criteriile de recunoaștere, atunci la momentul modificării entitatea va reestima atât valoarea totală a contractului, cât și gradul de finalizare, acest lucru putând necesita ajustarea veniturilor recunoscute până la momentul respectiv.

Un element sensibil pe care îl vedem este cel în cazul contractelor orale, considerate valabile în cadrul dreptului anglo-saxon. IFRS 15 vine cu clarificări specifice și pentru contractele orale și asta pentru a reuși să îmbine cerințele de unificare a standardelor americane cu cele internaționale. Din fericire, dreptul continental european se bazează pe contractele scrise, agreate de ambele părți.

În concluzie, cerințele IFRS 15 în ceea ce privește modificările ulterioare ale contractelor de construcții **sunt mai stricte** decât cele ale IAS 11 și ar putea rezulta în recunoașterea efectelor acestor modificări mai târziu pe IFRS 15 decât o cere IAS 11. Această diferență reflectă abordarea generală a noului standard ca o entitate să contabilizeze drepturile și obligațiile legale prevăzute contractual.

Costurile pre-contractuale

Participarea la licitații, mai ales în cazul contractelor de construcții civile, drumuri, poduri etc., poate determina o serie de costuri pre-contractuale sau preliminare de obținere semnificative și aici nu ne referim la servicii de marketing sau analiză a pieței, studii de marketing sau lobby. Conform IAS 11, **cheltuielile pre-contractuale** includ acele costuri direct atribuibile activității generale de contractare a furnizorului (costuri de due diligence, costuri interne de licitație experți etc.), în măsura în care acestea pot fi alocate în mod rezonabil contractului, precum și alte costuri care pot

fi solicitate în mod specific clientului, în conformitate cu termenii contractuali. În general se prevede capitalizarea acestor costuri de la momentul în care recuperarea costurilor devine „probabilă”.

Cutuma ne învață însă că este dificil de stabilit „momentul” de la care se începe capitalizarea acestor costuri și de regulă se va alege momentul în care se stabilește câștigătorul unei licitații, pentru că din acel moment este clar că orice cost în acest sens va fi premergător semnării unui contract și intenția părților nu este aceea de a ieși din contract în această fază.

IFRS 15 nu prezintă o opinie diferită legată de capitalizare, însă aduce clarificări mult mai detaliate în privința naturii cheltuielilor ce fac obiectul capitalizării. Astfel, prevede faptul că o entitate va recunoaște **un activ** în contul **costurilor incrementale** de obținere a unui contract doar în măsura în care acestea sunt **recuperabile**. Pentru alte costuri decât cele de obținere a unui contract, ele pot fi capitalizate în măsura în care îndeplinesc criteriile pentru a fi considerate **costuri de execuție**, și anume:

- ➔ sunt direct legate de contract sau de un contract anticipat;
- ➔ generează sau îmbunătățesc resursele utilizate în îndeplinirea obligațiilor contractuale; și
- ➔ se estimează că vor fi recuperate.

În concluzie, prezența unor criterii de recunoaștere și atribuirea unui moment clar de recunoaștere face ca IFRS 15 să fie ceva mai clar, dar în același timp se evidențiază similitudinea de sens între termenul de „**probabil**” utilizat de IAS 11 și sintagma înlocuitoare din IFRS 15 „**care se așteaptă să fie recuperat**”. Semantica acestor cuvinte poate să afecteze „alocarea” cheltuielilor semnificative întreprinse pentru câștigarea de contracte.

Costurile contractuale

Dacă anterior IAS 11 era oarecum permisiv în legătură cu cheltuielile pre-contractuale, în cazul capitalizării costurilor contractuale IAS 11 **nu permite capitalizarea dacă nu pot fi atribuite contractului sau activităților contractuale**. Aceste costuri includ:

- ➔ costuri generale și administrative nerecuperabile;
- ➔ costuri de vânzare;
- ➔ costuri de cercetare-dezvoltare nerecuperabile;
- ➔ amortizarea mijloacelor fixe care nu sunt utilizate în efectuarea prestației contractului.

Conform IFRS 15, o entitate va recunoaște un activ în contul cheltuielilor efectuate pentru ducerea la îndeplinire a unui contract (producție în curs), atunci când sunt satisfăcute criteriile de recunoaștere.

Astfel, următoarele costuri **nu sunt eligibile** pentru capitalizare:

- ➔ costurile generale și administrative (cu excepția celor care pot fi refacturate către client);
- ➔ costul pierderilor de materiale, personal sau de alte resurse nerecuperabile prin contract;
- ➔ costuri legate de prestații deja efectuate (prestații trecute); și
- ➔ costuri pentru care entitatea nu poate determina dacă se referă la prestații deja efectuate sau neefectuate.

Un element interesant este legat de cheltuielile efectuate în legătură cu activitățile contractuale viitoare, care sunt capitalizate numai în condițiile în care entitatea se așteaptă să le recupereze.

În concluzie, atât IAS 11, cât și IFRS 15 conțin indicații privind capitalizarea sau recunoașterea costurilor, doar că detaliile acestora diferă, iar entitățile vor trebui să

analizeze eligibilitatea la capitalizare a costurilor implicate în proiecte în funcție de noile criterii.

Vom reveni într-un articol viitor cu exemple practice legate de acest aspect.

Recunoașterea veniturilor – în timp sau la un anumit moment

Acest aspect este poate cel mai important dintre toate elementele de noutate propuse de IFRS 15 în contextul contractelor de servicii și poate avea un impact semnificativ odată cu intrarea lui în vigoare. De când s-au inițiat discuțiile emiterii acestui standard general, utilizatorii se întrebau dacă se vor menține principiile de recunoaștere a venitului contractual în mod similar stadiului de finalizare din IAS 11.

Conform IAS 11, veniturile contractuale **includ suma agreată inițial prin contract**, plus eventualele venituri rezultate din suplimentarea lucrărilor și potențialele penalități sau plăți stimulente, **în măsura în care acestea îndeplinesc cumulativ următoarele două condiții**:

- ➔ prestarea serviciilor este efectuată, și
- ➔ pot fi măsurate în mod credibil.

Dacă rezultatul contractului poate fi estimat în mod credibil, veniturile și cheltuielile legate de acesta vor trebui recunoscute proporțional cu **stadiul de finalizare** al activității contractate. Această metodă de contabilizare este cunoscută sub denumirea de procent de finalizare.

În practică există mai multe metode de calcul al stadiului de finalizare și cuantificarea efectului său în situațiile financiare:

- ➔ o metodă este aceea a aplicării asupra veniturilor a procentului de costuri efectiv realizate din



total costuri bugetate. Atenție! Aceste costuri bugetate sunt constant adaptate și revizuite la noile condiții economice de piață și la aranjamentele existente cu furnizorii;

- ➔ revizuirea stadiului tehnic de realizare a lucrării; și aici este importantă prezența unui evaluator tehnic care poate stabili concret stadiul de realizare;
- ➔ stadiul fizic de realizare a proiectului, în sensul îndeplinirii etapelor contractuale și predării lor către Beneficiar.

În ceea ce privește IFRS 15, veniturile sunt recunoscute în momentul în care sau pe măsură ce obligațiile contractuale sunt îndeplinite, **prin transferul controlului asupra unui bun sau serviciu către client – cu alte cuvinte, realizarea efectivă a prestației contractuale.**

Astfel, o entitate va recunoaște venituri pe o perioadă de timp dacă unul sau mai multe din criteriile de mai jos sunt îndeplinite:

- ➔ clientul primește și consumă simultan beneficiile furnizate de entitate pe măsura furnizării acestora - de exemplu, în cazul serviciilor recurente sau de rutină
- ➔ prestația entității creează sau îmbunătățește un activ controlat de client în timp ce activul este creat sau îmbunătățit - de exem-

plu,
un activ
construit la
locația clientului

- ➔ prestația entității nu creează un activ care să aibă o utilizare alternativă pentru entitate, iar entitatea are dreptul contractual de a primi plata prestației efectuate până la momentul respectiv.

Atragem atenția asupra faptului că, spre deosebire de prevederile curente, conform IFRS 15 **recunoașterea graduală a venitului nu este tratamentul contabil automat aplicabil tuturor contractelor de construcții.** Dacă nici unul din criteriile de mai sus nu este îndeplinit, atunci entitatea va recunoaște venitul în momentul în care se face transferul controlului asupra bunului sau serviciului către client, **ceea ce poate să nu intervină până la momentul finalizării lucrărilor.**

În concluzie, o entitate va trebui să analizeze atent structura contractelor de construcții încheiate cu clienții și impactul potențial pe care noile reglementări ale IFRS 15 îl va avea asupra modalității de recunoaștere a veniturilor lor.

Vom reveni într-un articol ulterior cu exemple practice legate de acest element contractual.

Recunoașterea veniturilor – contravaloare variabilă

De cele mai multe ori contractul de construcții este cu contravaloare variabilă pentru ca responsabilitatea cheltuielilor adiționale să fie transferată la Beneficiar, prin facturare.

Conform IAS 11, venitul contractual este în general recunoscut la valoarea justă a contravalorii de primit. Cuantificarea venitului poate fi impactată de diverse incertitudini, (ca, de exemplu, discounturi, reduceri de preț, stimulente, bonusuri de performanță, penalități sau alte elemente similare), caz în care se va estima cât de probabilă este încasarea lui. Standardul cere ca **venitul estimativ să fie actualizat pe măsură ce se produc evenimentele generatoare de modificări și pe măsură ce incertitudinile sunt clarificate.**

Conform IFRS 15, entitatea va cuantifica contravaloarea pe care

este îndreptățită să o primească, utilizând următoarele metode ce reflectă „realizarea serviciului”:

- ➔ valoarea estimată – media ponderată de probabilități a sumelor posibile; sau
- ➔ suma cea mai probabilă – cel mai probabil rezultat al contractului (metodă care poate fi mai adecvată în situația în care un contract are doar două rezultate posibile, de exemplu, un comision de succes care va fi sau nu încasat).

De asemenea, o entitate va include o contravaloare variabilă în prețul tranzacției numai în măsura în care **este foarte probabil** ca evenimentele viitoare să nu genereze o reversare semnificativă a venitului recunoscut.

Factorii care pot indica faptul că o contravaloare variabilă poate rezulta într-o reversare semnificativă de venit includ următoarele:

- ➔ suma contravalorii este în mod substanțial influențată de factori externi entității;
- ➔ incertitudinea legată de suma respectivă nu se așteaptă a se clarifica în viitorul apropiat;
- ➔ entitatea are un istoric de modificări contractuale și reduceri de preț legate de contracte sau situații similare;
- ➔ experiența entității cu acest tip de contracte este limitată sau face dificilă previzionarea rezultatului; sau
- ➔ contractul are un număr mare de contravalori posibile și cu grad diferit de probabilitate.

Criteriul colectării sumei contractate pare a fi o dilemă și cu siguranță determină utilizarea extensivă a raționamentului profesional. În Bazele Concluziilor, IASB menționează că și în cazul în care entitatea consideră că se va încasa o parte din valoarea contractată inițială

este suficientă analizarea celorlalte criterii de definire a contractului conform IFRS 15. Riscul pe care noi îl vedem, ca auditori, este acela că vom fi puși în situația de a ne baza pe unele argumentări ale conducerii legate de posibilitatea de recuperare a sumelor contractate, pe minute informale sau reprezentări legate de informații care să ne permită să ne formăm o opinie clară asupra veniturilor recunoscute.

Un exemplu interesant este cazul expus chiar în Standard (Exemplul IFRS 15.IE7-IE9) al unei societăți farmaceutice care vrea să intre într-o piață nouă și încheie un contract de livrare a 1.000 de unități de medicamente, pentru valoarea contractată de 1.000.000 Unități Valorige (o să le numim UV).

Este prima oară când se vinde pe această piață și economia locală este în mari dificultăți și schimbări. Ca atare, este posibil ca suma contractată să nu fie recuperată integral. Deși există riscul necolectării, entitatea vânzătoare crede în potențialul economic al regiunii și al economiei locale în următorii 3 ani și speră ca această relație de început să fie cea care va pune bazele relației pe termen lung de colaborare.

Ca atare, conform prevederilor paragrafelor 9 și 15, se pare că recunoașterea contractului este îndeplinită, dar trebuie luate în considerare și prevederile paragrafelor 47 și 52. Dacă se acceptă reducerea valorii contractuale, entitatea acceptă că acest contract este unul variabil și noua valoare este de 400.000 UV. Astfel, având în vedere probabilitatea încasării doar a celor 400.000 UV, contractul se va înregistra în contabilitate la această valoare și astfel toate criteriile expuse în IFRS 15 sunt îndeplinite.

În concluzie, IFRS 15 nu solicită în mod specific ca contravaloarea contractuală să fie estimată **în mod credibil, ci ca sumele variabile să**

fie estimate utilizând metodele descrise mai sus, de stabilire a „realizării contractului”, aplicarea acestora necesitând utilizarea raționamentului profesional al contabilului.

Vom reveni într-un articol viitor cu exemple practice legate de acest criteriu, menționate în standard.

Contractele generatoare de pierderi

Potrivit IAS 11, în situația în care rezultatul nu poate fi estimat în mod credibil, nu ar trebui recunoscut profit pentru respectivul contract, veniturile fiind recunoscute doar în măsura în care cheltuielile efectuate în legătură cu lucrările sunt recuperabile, costurile contractuale fiind recunoscute în contul de profit și pierdere imediat ce apar.

Noul IFRS 15 nu prevede cerințe specifice pentru astfel de situații, astfel că proiectele ce au ca rezultat pierderi estimate vor fi considerate **contracte oneroase** și vor face obiectul IAS 37 „Provizioane și Datorii și Active Potențiale”.

În fapt IFRS 15 se referă la „deprecierea costurilor cumulate/capitalizate” într-un mod sistematic, consecvent cu cel al transferării bunurilor și serviciilor în cadrul contractului de bază. Dacă există modificări în maniera de transfer sau modificări ale contractului de bază, atunci estimarea deprecierei urmează principiile IAS 8.

Impactul acestei modificări, în opinia noastră, este acela că, în timp ce IAS 11 cuantifică pierderile ținând cont de costurile totale ale contractului, IAS 37 nu ia în considerare decât „costurile inevitabile” de ducere la îndeplinire a proiectului, fără a explica în mod clar ce se înțelege prin noțiunea de „costuri inevitabile aferente contractelor de construcții”.

Elemente ce trebuie prezentate în notele explicative la situațiile financiare

IAS 11 prevede prezentarea în notele explicative a următoarelor informații în legătură cu contractele de construcții:

- pierderea estimată recunoscută în contul de profit și pierdere al perioadei (dacă este cazul);
- suma totală a veniturilor recunoscute;
- metoda utilizată pentru determinarea veniturilor;
- metoda utilizată pentru determinarea gradului de finalizare a lucrărilor;

și, pentru contractele aflate în curs la data situațiilor financiare:

- totalul cheltuielilor efectuate până la momentul respectiv și profitul recunoscut;
- suma avansurilor primite de la client;
- suma garanțiilor.

IFRS 15 include cerințe cantitative și calitative adiționale de prezentare față de standardul actual, cerințe mai extinse și care vor presupune un efort mai semnificativ de colectare a informațiilor necesare, multe din aceste cerințe fiind de natură narativă. Dintre acestea, cele mai importante includ:

- entitatea va prezenta informații referitoare la contractele încheiate cu clienții, pentru a facilita înțelegerea de către utilizatorii situațiilor financiare a sumelor, plasării în timp și gradului de incertitudine legat de veniturile și fluxurile de numerar aferente contractelor respective;
- adițional, o entitate va prezenta o reconciliere între soldurile ini-

tiale și finale ale datoriilor și activelor contractuale, furnizându-se de asemenea și explicații referitoare la variațiile semnificative;

- entitatea va furniza informații referitoare la obligațiile sale contractuale, incluzând perioada obișnuită în care se derulează prestația, termenii de plată, natura bunurilor și serviciilor, obligațiile de a returna sau de a despăgubi, precum și eventualele garanții oferite;
- pentru contractele ce se desfășoară pe o perioadă mai mare de un an se va menționa cât din prețul total al tranzacției este aferent prestațiilor rămase de efectuat la sfârșitul perioadei;
- alte cerințe de prezentare se referă la furnizarea de informații despre raționamentele semnificative utilizate în aplicarea IFRS 15, metodele folosite pentru determinarea prețurilor și recunoașterea veniturilor, costurilor și activelor și justificarea adecvării acestora.

Concluzii

În multe situații, entitățile care vor aplica IFRS 15 pentru contabilizarea contractelor de construcții nu vor descoperi diferențe semnificati-

ve între tratamentul contabil actual și cel prevăzut de noul standard.

Multe business-uri vor trebui să-și schimbe metodologia de raportare și prezentare. De exemplu, în telefonie, firmele care vând telefonie și ocazional „elemente specifice” gratuite (tip handset sau bluetooth) pentru a spori vânzările și a le fideliza, nu vor mai înregistra aceste elemente pe costuri de marketing, ci vor trebui să se reorganizeze și să poată alocă venituri la costurile existente.

Este însă de subliniat încă o dată faptul că IFRS 15 introduce multe concepte noi pentru recunoașterea costurilor și veniturilor, ceea ce va necesita o atenție sporită la detaliile tranzacțiilor și o exercitare mai semnificativă a raționamentului profesional.

Este important de menționat faptul că, în urma discuțiilor de ultimă oră dintre IASB și FASB, s-a decis amânarea intrării în vigoare a noului standard de recunoaștere a veniturilor cu un an, respectiv până la 1 ianuarie 2018. Motivul invocat pentru această modificare a fost faptul că IASB intenționează să publice un Exposure Draft referitor la IFRS 15 cu o serie de clarificări suplimentare, ce ar urma să fie adăugate formei actuale a standardului.

Bibliografie

Deloitte, *IAS 11 — Construction Contracts*, accesibil la:

<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias11>

Grand Thornton, Revista *IFRS News*, Ediție Specială din iunie 2014

IASB, *IFRS 15*, publicat pe www.ifrs.org

IASB, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, Ediția 2009, editura CECCAR

KPMG, *IFRS. Impacts on the construction industry of the new revenue standard*, sept. 2014, accesibil la:

www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/First- Impressions/Documents/First- Impressions-O-201409-Impacts-on-the-construction-industry-of-the-new-revenue-standard.pdf

Reflecții privind ISA 805 din perspectiva auditului fondurilor europene 2014-2020



Alexandru Șuteu,
auditor financiar

Accesarea fondurilor europene de către România în perioada 2007-2013 a fost deficitară, iar pentru următoarea perioadă, 2014-2020, se presupune, se intenționează și se acționează, cu sinceritate, la nivel guvernamental și politic, astfel încât sistemul de implementare a fondurilor europene să capete eficiență, utilitate efectivă pentru România și coerență. Componenta privind auditarea proiectelor devine esențială, servind scopului final al finanțării și accesării fondurilor cu impact efectiv asupra investițiilor necesare în economia României. În acest context, obiectivul misiunii privind auditul componentelor individuale ale situațiilor financiare îl reprezintă auditul cererilor de rambursare privind contractele de finanțare din fonduri europene. Auditarea proiectelor finanțate din fonduri europene este impusă ca obligație a beneficiarilor de fonduri, prin înșeși contractele de finanțare încheiate de aceștia cu autoritățile de management.

Încercăm prin prezentul material să furnizăm un model teoretic orientativ în ceea ce privește procedura de auditare a proiectelor finanțate din fonduri europene, proiecte aferente perioadei 2014-2020, oferind o procedură concretă prin care auditorul financiar atinge obiectivele auditului proiectelor finanțate din fonduri comunitare, cum ar fi: verificarea realității, legalității și eligibilității cheltuielilor declarate de cei care accesează astfel de fonduri. Verificarea se face în conformitate cu legislația în vigoare, regulile aplicabile contractului de finanțare a proiectului auditat și în baza standardelor internaționale de audit, în cazul de față proiecte aferente perioadei 2014-2020, ISA 805 - „Considerente speciale - Audituri ale componentelor individuale ale situațiilor financiare și ale elementelor specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare”.

Introducere

Cererile de rambursare aferente proiectelor finanțate din fonduri europene sunt supuse auditului informațiilor financiare incluse în acestea. De asemenea, cererile de rambursare, însoțite de raportul tehnico-financiar, situația de evidență a cheltuielilor, dar și de documente financiar-contabile justificative (facturi, extrase de cont, state de salarii etc.) și care sunt aferente finanțării incluse în contractele de finanțare sunt examinate de auditor, acestea trebuind să fie întocmite în conformitate cu cerințele contractului de finanțare și ale Autorității de Management sau ale Organismului Intermediar (AM/OI). Cheltuielile eligibile vor fi doar acelea care îndeplinesc condițiile din contractul de finanțare, dar și din Hotărârea Guvernului nr. 759 din 11 iulie 2007 privind regulile de eligibilitate a cheltuielilor efectuate în cadrul operațiunilor finanțate prin programele operaționale, precum și din Instrucțiunile emise de AM/OI.

Auditarea cheltuielilor aferente proiectelor finanțate din fonduri comunitare se va finaliza prin întocmirea unui raport de audit. Acesta va fi



întocmit cu respectarea cerințelor ISA 805, precum și ale ISA 700 – 706 / ISAE 3000. Auditorul va efectua o misiune de asigurare rezonabilă asupra situației financiare în conformitate cu standardul internațional privind misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice - ISAE 3000. Acest standard cere ca auditorul să respecte cerințele părților A și B ale Codului Etic al Profesioniștilor Contabili emis de Consiliul pentru Standardele Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA), inclusiv cerințele de independență, să implementeze proceduri de control al calității care sunt aplicabile misiunii individuale în conformitate cu pre-

vederile Standardului Internațional privind Controlul Calității ISCQ 1, controlul calității pentru firmele care efectuează audit și revizuire a informațiilor financiare istorice, precum și ca auditorul să planifice și să realizeze misiunea în vederea obținerii asigurării rezonabile că situațiile analizate nu cuprind greșeli semnificative cauzate prin eroare, omisiune sau denaturare.

Raportul auditorului independent poate include o opinie fără rezerve, cu rezerve, contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii. Menționăm că în situația formulării unei opinii cu rezerve sau contrară, ori a exprimării imposibilității formării unei opinii de audit nu înseamnă că auditorul nu și-a înde-

plinit obligațiile ce îi revin în cadrul misiunii de audit, acesta fiind îndreptățit la încasarea onorariului convenit prin scrisoarea de misiune și prin contract.

Fonduri, instituții cu rol în administrarea fondurilor europene, Programe Operaționale Sectoriale și Regionale

Fonduri: Finanțare nerambursabilă fonduri structurale UE și Scheme de ajutor de stat – Co-finanțare, surse publice naționale.

Instituțiile care au roluri în administrarea fondurilor europene la nivel

comunitar sunt: Comisia Europeană; Oficiul European de Luptă Antifraudă (OLAF); Departamentul pentru Lupta Antifraudă (DLAF), urmând a ajunge până la nivel național - Autoritatea de Audit (AA), Autoritatea de certificare și plată (ACP), Autoritatea pentru coordonarea instrumentelor structurale (ACIS), Autoritatea de management (AM), Organisme intermediare (OI) și, în final, Beneficiarul.

Tipurile de verificări realizate de autorități sunt: înainte aprobării proiectului (AM/OI), în implementarea proiectului (AM/OI, auditor financiar, AA, ACP, DLAF/OLAF, CE), după finalizarea proiectului (AM/OI, AA, DLAF/OLAF, CE).

Prin urmare, constatăm că intervenția auditorului financiar este în faza de implementare a proiectului.

Pentru perioada 2014-2020 programele privind accesarea fondurilor europene la care se poate aplica sunt: Programul Național de Dezvoltare Rurală 2014-2020, Programul Operațional Infrastructură Mare 2014-2020; Programul Operațional Capital Uman 2014-2020; Programul Operațional Sectorial Infrastructură de Mediu; Programul Operațional Competitivitate 2014-2020; Programul Operațional Sectorial Infrastructură de Transport; Programul Operațional pentru Asistență Tehnică 2014-2020; Programul **Operațional Dezvoltarea Capacității Administrative**.

Pentru auditare, în elaborarea și documentarea procedurilor de audit, în vederea conformității cu Standardele Internaționale de Audit, în speța dată cu ISA 805, se folosește GHIDUL pentru un audit de calitate, GHID care se utilizează începând cu anul 2011 (când a apărut prima ediție), deci se aplică, impli-

cit, și pentru fondurile aferente proiectelor finanțate din fondurile comunității europene din perioada 2014-2020.

Sinteză privind Standardul internațional de audit (ISA) 805

ISA 805 „Considerente speciale - audituri ale componentelor individuale ale situațiilor financiare ale elementelor specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare” are următoarea structură: Introducere; Domeniul de aplicare; Data intrării în vigoare; Obiectiv; Definiții; Cerințe; Considerente privind acceptarea misiunii; Considerente privind planificarea și efectuarea auditului; Formularea unei opinii și considerente privind raportarea;

Aplicare și alte materiale explicative: Domeniul de aplicare al prezentului ISA (ISA 805);

Considerente privind acceptarea misiunii; Considerente privind planificarea și efectuarea auditului; Formularea unei opinii și considerente privind raportarea; Anexa 1: Exemple de elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare; Anexa 2: Exemple de rapoarte ale auditorilor asupra unei componente a situațiilor financiare și asupra unui element specific al unei situații financiare.

Referitor la auditul componentelor individuale ale situațiilor financiare sau al unui element specific, cont sau aspect dintr-o situație financiară, obiectivul standardului de audit 805 este de a aborda adecvat considerentele specifice care sunt relevante pentru:

- ➔ Acceptarea misiunii;
- ➔ Planificarea și efectuarea misiunii;
- ➔ Formularea unei opinii și raportarea cu privire la componenta

individuală a unei situații financiare sau la elementul specific, contul sau aspectul unei situații financiare.

Auditarea proiectelor fondurilor europene 2014-2020, ISA 805/ ISAE 3000

Contractare, independență, planificare, efectuarea testelor, finalizare

Pentru auditarea cheltuielilor aferente cererilor de rambursare ale Proiectelor de accesare a finanțării din fonduri comunitare se întocmește un dosar de audit pentru fiecare Cerere de rambursare a cheltuielilor.

Scopul procedurilor agreeate a fost stabilit exclusiv de către Autoritatea de Management și procedurile au fost realizate exclusiv pentru a sprijini Autoritatea de Management/ Organismul Intermediar în a evalua dacă cheltuielile solicitate de Beneficiarul finanțării din fonduri comunitare în Cererea de rambursare a cheltuielilor au fost realizate („realitatea desfășurării”), sunt exacte („exactitate”), legale și eligibile.

În efectuarea unei misiuni de audit privind auditarea unei cereri de rambursare a cheltuielilor pentru proiecte de finanțare din fonduri UE se parcurg următoarele etape:

1. Cererea de informații;
2. Contractul și scrisoarea de misiune;
3. Independența;
4. Planificarea;
5. Efectuarea testărilor (verificarea);
6. Finalizarea.

Lista de obiective pentru revizuirea calității activității de audit al componentelor individuale ale situațiilor financiare, ale elementelor specifice, conturi sau alte aspecte ale situațiilor financiare (ISA 805) – RECAPITULAȚIE

Nr. crt.	Obiectivul/capitolul	Număr proceduri
I	Cunoașterea ariei de cuprindere a contractelor de audit al componentelor individuale ale situațiilor financiare, ale elementelor specifice, conturi sau alte aspecte ale situațiilor financiare și concordanța acestora cu ISA 805 și celelalte ISA relevante	10
A	Obiective generale	3
B	Termenii misiunii	7
VI	Respectarea prevederilor referitoare la efectuarea propriu-zisă a auditului componentelor individuale ale situațiilor financiare, ale elementelor specifice, conturi sau alte aspecte ale situațiilor financiare în conformitate cu ISA și Procedurile cuprinse în Ghidul pentru un Audit de Calitate	26
A	Planificarea auditului	11
	Activitatea de audit	
B	- obiective specifice - obiective comune cu auditul financiar	9 după caz
C	Finalizarea auditului	6
	Total	36

În conformitate cu Hotărârea Consiliului CAFR nr. 39 din 19 septembrie 2013 pentru aprobarea procedurilor privind revizuirea calității activității de audit financiar și a

altor activități desfășurate de auditorii financiari, se constată că avem 36 de proceduri, structurate după acum urmează:

1. Cererea de informații

Cererea de informații va fi adaptată în funcție de specificul activității fiecărui Proiect, respectiv al fiecărui Beneficiar.

CERERE DE INFORMAȚII (exemplu)

Informăm Beneficiarul că față de documentele specificate în cele ce urmează s-ar putea să solicităm pe parcursul misiunii și alte documente pe care le considerăm necesare. În măsura în care informațiile sunt disponibile și în format electronic, vă rugăm să le furnizați ca atare.

GENERAL

1. Contractul de finanțare cu toate anexele.
2. Copii de pe acte adiționale la contractul de finanțare, inclusiv modificările anexelor (dacă este cazul)
3. Copii de pe acorduri de parteneriat (dacă este cazul)
4. Copii de pe acte adiționale la acordul de parteneriat (dacă este cazul)
5. Copii de pe alte notificări către Organismul Intermediar depuse până la data prezentei cereri de informații.
6. Copie de pe notificarea privind contul bancar utilizat pentru proiectul respectiv .
7. Anexa 2, respectiv Bugetul detaliat pe solicitant, cât și pe parteneri la Contractul de finanțare.
8. Formatul electronic al DOSARULUI Proiectului
9. Lista locațiilor de implementare a proiectului.
10. Lista experților implicați în derularea proiectului.

11. Declarație pe proprie răspundere a Beneficiarului (SC ... SRL)

12. Rapoartele de activitate lunare ale tuturor persoanelor implicate în derularea proiectului.

RAPOARTE

1. Contractele de prestări servicii
2. Procesele verbale de recepție și Rapoartele de lucru aferente serviciilor contractate

ACHIZIȚII

1. Copie de pe Nota justificativă pentru stabilirea procedurii de atribuire;
2. Anunț publicitar privind achiziția respectivă;
3. Documentația pentru ofertanți privind atribuirea contractelor de achiziții;
4. Copie de pe contractul de achiziție cu anexele respective (dacă este cazul);
5. Copie de pe procesul verbal de recepție a serviciilor /produselor;

DOCUMENTELE JUSTIFICATIVE CHELTUIELI AFERENTE ACTIVITĂȚILOR SUBCONTRACTATE :

1. Cheltuieli aferente diverselor achiziții de servicii de specializare, pentru care Beneficiarul nu are expertiza necesară, inclusiv managementul proiectului și consultanța juridică: contract și acte adiționale, factura fiscală, garanție de bună execuție - dacă este cazul, proces-verbal de recepție – dacă este cazul, Raport de activitate lunar pentru fiecare din activitățile externalizate, completat de către reprezentantul legal al contractorului responsabil de acele activități sau raportul de activitate lunar pentru fiecare dintre activitățile externalizate, completat de către PFA – unde este cazul.
2. Copie de pe OP/chitanță /dispoziție de plată – dacă este cazul .

DOCUMENTELE JUSTIFICATIVE CHELTUIELI AFERENTE TAXELOR

1. Factura fiscală emisă de instituția abilitată /documentul emis de instituția abilitată prin care se adeverește plata taxei;
2. Copie de pe OP/chitanță /dispoziție de plată – dacă este cazul.

MENȚIONĂM CĂ:

Beneficiarul (SC _____ SRL) trebuie să țină o evidență contabilă folosind conturi analitice distincte pentru PROIECT. Sistemul contabil utilizat va fi în conformitate cu legislația națională în vigoare.

Pentru a obține o eficiență maximă a timpului alocat misiunii, vă rugăm ca, pentru orice nelămurire față de cerințele de mai sus, să ne contactați, oricând, la numărul de contact: _____ sau pe e-mail, la adresa: _____ .

AUDITOR PROIECT,

BENEFICIAR PROIECT,

SC _____ SRL,

Data : _____ ”

2. Contractul și scrisoarea de misiune

Contractul

Pentru forma contractului se poate apela la o parte din prevederile din modelul de contract de prestări ser-

vicii de auditare a situațiilor financiare, elaborat de CAFR (www.cافر.ro), dar, în esență, conținutul contractului este impus de AM/OI.

Scrisoarea de misiune

Având în vedere faptul că forma

contractului este predefinită de AM/OI – a se vedea OUG 34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii - și nu o putem modifica, este

necesară întocmirea unei scrisori de angajament în care să includem prevederi pe care nu le-am putut impune prin contract.

3. Independența

Ne demonstrăm independența aplicând Secțiunea B2 (ISA 300 și ISA 200) din GHID – Acceptarea numirii sau a renumirii (în fapt acceptarea misiunii), care conține teste, un chestionar și un tabel ce conține CONSIDERENTE ETICE (B2/7-GHID), prin analiza cărora se ia decizia dacă se acceptă sau nu misiunea.

Din secțiunea B2, în auditul proiectelor europene se aplică numai TESTELE, nu se aplică și chestionarul, dacă în tabel se enumeră mai multe amenințări, se trec amenințările în scrisoarea de angajament și se acceptă misiunea.

Testele aplicabile de la secțiunea B2 sunt: Testele 1, 2, 3, 4, 5, 6 și 23, 24 din GHID. Testul 16 (onorarii neachitate) nu se aplică.

4. Planificarea

În această etapă sunt aplicabile secțiunile B1, B3, B5, B7, B9, B10, B11 și C (testele 1, 2, 3, 4, 5), doar chestionarele din GHID. Verificarea se va face 100%.

5. Efectuarea testelor (planificarea)

❖ Secțiunea B1 – Planificarea auditului

- ➔ Planul de audit – testul 1, e un formular pe care trebuie să-l completăm, nu se fac teste, se semnează acest formular;
- ➔ Testul 1 – se aplică (vezi B2);
- ➔ Testul 2 – dacă au fost probleme de etică, partenerul pe probleme de etică face verificarea, se aplică;

- ➔ Testul 3 – dacă am întocmit o scrisoare de angajament se aplică; se menționează la această secțiune că s-a întocmit scrisoarea de angajament; aceasta se găsește la referința „x” în dosarul „y”;
 - ➔ Testul 4 – se verifică comunicarea de la ultima cerere de informații;
 - ➔ Testul 5 – se aplică;
 - ➔ Testul 6 – cu ocazia organizării primei întâlniri de lucru cu clientul, vom avea o probă semnată de ambele părți;
 - ➔ Testul 7 – NU se aplică;
 - ➔ Testul 8 – se aplică;
 - ➔ Testul 9 – se aplică;
 - ➔ Testul 10 – se aplică;
 - ➔ Testul 11 – se aplică;
 - ➔ Testele 12, 13, 14, 15, 17, 18, 19, 20 – NU se aplică;
 - ➔ Testul 21 – se aplică, existența afiliațiilor se documentează prin referire la Declarațiile conducerii;
 - ➔ Testele 22-25 – se aplică;
 - ➔ Testul 26 – NU se aplică;
 - ➔ Testul 27 – se aplică, se obțin scrisori de confirmare ale terților, se face confirmarea rulajelor;
 - ➔ Testele 28-30 se aplică, revizuirea se face de un coleg;
 - ➔ Testul 31 – NU se aplică;
 - ➔ Testele 32 – 36, se aplică;
 - ➔ Testul 37 – NU se aplică.
- ❖ Secțiunea B3 – Cunoașterea clientului
- ➔ Se aplică testele 2,3,4,9,10,11;
 - ➔ Testele 1,5,6,7,8 – nu se aplică.
- ❖ Secțiunea B4 – nu se aplică

- ❖ Secțiunea B5 – se folosește raționamentul profesional
- ❖ Secțiunea B6 – nu se aplică
- ❖ Secțiunea B7 – se folosesc raționamentul profesional și instrucțiunile AM/OI
- ❖ Secțiunea B8 – nu se aplică
- ❖ Secțiunea B9 – Acordul de planificare a auditului. Nu are teste, este un formular pe care-l completează echipa de audit la finalul planificării.
- ❖ Secțiunea B10 – Lista de verificare a informațiilor permanente

Această secțiune nu are teste, conține un chestionar în care auditorul bifează dacă a obținut toate informațiile despre client, dacă s-au documentat secțiunile B1 și B10. Se bifează documentarea fără a avea teste.

❖ Secțiunea C1- Sisteme contabile și controale interne (doar chestionarele)

Confirmăm că am înțeles sistemele contabile și controalele interne în vigoare, prin revizuirea probelor pe care le deținem cu privire la aceste sisteme.

6. Efectuarea testărilor (Verificarea)

- ❖ Secțiunea D – imobilizări necorporale: se aplică testele 1-6 și 9, testele 7 și 8 nu se aplică;
- ❖ Secțiunea E – imobilizări corporale: se aplică testele 1-5, 7-14, 16,17; nu se aplică 6, 15, 18-20;
- ❖ Secțiune F, H, L, M, Q, S, V: nu se aplică;
- ❖ Secțiunea G – Secțiunea G1: se aplică testele 1-3, 6-9; nu se aplică 4-5, 10-28;
 - Secțiunea G2: se aplică testele 1, 3-6,16; nu se aplică 2, 7-15;



- ❖ Secțiunea I – conturi la bănci și casa: se aplică 1, 2, 5, 7 și 11; nu se aplică 3, 4, 6, 8, 9 și 10;
- ❖ Secțiunea J– creditori: se aplică 1-4, 10-12, 14, 16, 17 și 19; nu se aplică 5-9, 13, 15, 18;
 - Scrisorile de confirmare se fac pe rulaj și nu pe sold;
- ❖ Secțiunea K – impozite: se aplică testele 1-4, 6-8; nu se aplică 5 și 9-12;
- ❖ Secțiunea N – vânzări și venituri: se aplică numai pentru comisionul de la bancă, testele de la 1 la 10;
- ❖ Secțiunea O – achiziții și cheltuieli: se aplică testele 1, 2, 4 și 6; nu se aplică 3 și 5;
- ❖ Secțiunea P– salarii: se aplică testele 1, 2, 3, 5 și 6; nu se aplică 4 ;
- ❖ Secțiunea R – părți afiliate: se aplică testele de la 1 la 14;
- ❖ Secțiunea T: se aplică testele de la 1 la 16;
- ❖ Secțiunea U: se aplică 1, 3, 5-9, nu se aplică 2 și 4;

7. Etapa de finalizare

- ❖ SECȚIUNEA A1, A2, A4, A5, A6, A8, A9, A10, A12, A13, A14
- ❖ Secțiunea A1– copie de pe situațiile financiare;
- ❖ Secțiunea A2 – scrisoarea de reprezentare semnată: nu are teste, conține declarațiile conducerii (ISA 580 adaptat pe principiul fondurilor)

NOTĂ: Declarațiile conducerii se iau pe specificul auditării fondurilor:

- *V-am pus la dispoziție documente.*
- *V-am pus la dispoziție toate informațiile referitoare la fraude.*
- *Etc.*

- ❖ Secțiunea A3 – lista de verificare a aspectelor viitoare: NU se aplică;
- ❖ Secțiunea A4 – revizuirea la cald: se aplică;
- ❖ Secțiunea A5 – finalizarea auditului: se aplică, responsabilii de

misiune vor trece prin celelalte etape, se face perierea dosarului;

- ❖ Secțiunea A6 – aspecte semnificative: se aplică 1, 2 și 7-18; nu se aplică 3-6;
- ❖ Secțiunea A7 – revizuirea scrisorii către cei însărcinați cu guvernarea: În această secțiune prezentăm aspecte de natură operațională. La fonduri putem atrage atenția asupra unor probleme care au apărut la licitații. Se aplică testele de la 1 la 16;
- ❖ Secțiunea A8 – revizuirea scrisorii de reprezentare: se aplică testele de la 1 la 13.
- ❖ Secțiunea A9 – sumarul erorilor: dacă ar fi fost o misiune de audit financiar, aici centralizăm ajustările, în schimb la auditul fondurilor europene centralizăm cheltuielile neeligibile, deci se aplică;
- ❖ Secțiunea A10 – revizuirea situațiilor financiare: se aplică parțial doar testul 3, celelalte teste 1, 2, 4 și 5 nu sunt aplicabile;
- ❖ Secțiunea A11 – revizuirea analitică finală: nu se aplică (pentru că nu am comparabilitate);
- ❖ Secțiunea A12 – evenimente ulterioare: se aplică testele 1-12;
- ❖ Secțiunea A13 – continuitatea activității: se aplică testele de la 1 la 12;
- ❖ Secțiunea A14 – raportul de audit: se aplică testele 1-2, 4-9; nu se aplică testul 3.

Concluzie

Avem secțiuni care nu se aplică deloc, majoritatea sunt secțiuni aplicabile cu diverse teste.

Dacă la entitatea căreia îi audităm fondurile europene avem și un contract de audit financiar, nu putem accepta misiunea. Misiunea de audit financiar nu poate fi combinată cu niciun fel de audit de altă natură.

RAPORTUL DE AUDIT, conform ISA 805 (model)

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Destinatar :

Nume Beneficiar:

1. Identificarea informațiilor financiare auditate

Am auditat informațiile financiare anexate ale [Nume Beneficiar] („Beneficiarul”) incluse în cererea de rambursare nr..... /data a Proiectului „.....”, finanțat prin *nume program*..... cu contractul („Contractul de finanțare”) care cuprinde „Evidența Cheltuielilor eligibile” și „Situția plăților” (denumite în continuare „Situția financiară”), întocmită pentru cea de a perioadă intermediară, cuprinsă între - Situația financiară a fost întocmită de către conducere în conformitate cu cerințele prevăzute în HG 759/2007, Ordinele....., precum și cu termenii prevăzuți în Contractul de Finanțare (denumite în continuare cadrul de raportare cu scop special). Situația financiară menționată se referă la:

Suma totală a cheltuielilor eligibile aferente perioadei a-a intermediare:RON

2. Responsabilitatea conducerii pentru situația financiară

Conducerea Beneficiarului este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea situației financiare în conformitate cu cadrul de raportare identificat mai sus și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea situației financiare, care să nu conțină denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

3. Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la situația financiară, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit adoptate de Camera Auditorilor Financiară din România. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice, planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii unei asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situația financiară este lipsită de denaturări semnificative.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situația financiară. Procedurile selectate depind de raționamentul profesional al auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situației financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acestor evaluări, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea situației financiare în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor și nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficiența controlului intern al Beneficiarului. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile folosite și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situației financiare.

Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

4. Opinia

În opinia noastră, situația financiară anexată, pentru perioada – este întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cerințele prevăzute în H.G.759/2007, Ordinele....., precum și cu termenii prevăzuți în Contractul de Finanțare

5. Bazele întocmirii și restricționarea distribuirii

Fără a ne modifica opinia, atragem atenția că Situația financiară este întocmită strict în conformitate cu cadrul special de raportare prevăzut anterior și este pregătită cu scopul de a sta la baza rambursării cheltuielilor considerate eligibile de către Uniunea Europeană. Situația financiară este întocmită pentru a îi permite Beneficiarului să îndeplinească cerințele de raportare către [Autoritatea de Management/Organism Intermediar] din cadrul [.....] în conformitate cu cerințele contractului de finanțare, și nu constituie un set complet de situații financiare al [Beneficiarului] întocmite în conformitate cu [se va scrie Ordinul reglementării contabile aplicat de Beneficiar]. În consecință, este posibil ca situația financiară să nu fie adecvată pentru alte scopuri.

Acest raport al auditorului independent este adresat exclusiv conducerii Beneficiarului, în ansamblu, în scopul transmiterii sale către Autoritatea de Management. Auditul nostru a fost efectuat pentru a putea raporta conducerii Beneficiarului acele aspecte pe care trebuie să le raportăm într-un raport de audit independent și nu în alte scopuri. În măsura permisă de lege, nu acceptăm și nu ne asumăm responsabilitatea decât față de Beneficiar și de conducerea acestuia în ansamblu, pentru auditul nostru, pentru acest raport și pentru opinia formată. Raportul nostru nu poate fi distribuit sau utilizat de către alte părți, altele decât [Beneficiarul] sau [Autoritatea de Management/Organism Intermediar]. Autoritatea de Management poate face cunoscut acest Raport organismelor abilitate din Uniunea Europeană care au drepturi reglementate de a îl accesa.

[Semnătura auditorului]

[Nume firmă audit]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Concluzie

Parcurgerea etapelor misiunii de audit al unui fond european, așa cum au fost acestea descrise mai sus, permite auditorului să se asigure, în condițiile și termenii Standardelor Internaționale de Audit, că finanțarea nerambursabilă accesată de către entitatea al cărui proiect a fost auditat, a fost destinată unor cheltuieli urmate de o cerere de rambursare ale cărei sume sunt reale, legale, exacte și eligibile.



Referințe bibliografice

IAASB, *Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*, Ediția 2012, Tradus și republicat de Camera Auditorilor Financiarți din România, București, 2013;

ICAS și CAFR, *Ghid pentru un Audit de Calitate, 2012*, „Asistență în elaborarea și documentarea procedurilor de audit, În vederea conformității cu Standardele Internaționale de Audit clarificate”, București, 2012;

CAFR, Hotărârea Consiliului Camerei nr. 39 din 19 septembrie 2013 pentru aprobarea procedurilor privind revizuirea calității activității de audit financiar și a altor activități desfășurate de auditorii financiarți, publicată în Monitorul Oficial nr. 163 bis din 6 martie 2014;

www.fonduri-ue.ro

Sunt profesioniștii contabili pregătiți pentru viitor?

Adriana Spiridon

Trăim într-o lume caracterizată prin schimbare, o schimbare fără precedent, masivă, deosebit de accelerată, care ne va afecta radical modul de a lucra, stilul de viață, societatea în general și pentru care majoritatea companiilor nu sunt încă pe deplin pregătite. Există reglementări noi care sfidează raționamentele de afaceri din trecut. Noile modele de business, piețele globalizate, noile clase de active și noii factori de risc fac ca acest viitor rapid să constituie o provocare deosebită, dar mai ales o oportunitate. Toți trebuie să ne pregătim pentru un viitor în care inovația și perturbările aferente fiecărui aspect al societății vor afecta mediul de afaceri.

Introducere

Majoritatea produselor și serviciilor noi, care vor domina piața până în 2025 nu au fost încă inventate. Companiile care generează schimbări majore (precum Google, Netflix și Uber), precum și inovații (ca Bitcoin), secvențe ieftine de ADN, crowdfunding și tipărirea 3D provoacă schimbări masive, care au loc mai repede decât își imaginează lumea. (...) De asemenea, să nu uităm că ne apropiem cu pași repezi de o planetă inter-conectată, unde internetul pe mobil leagă miliarde de oameni.

Inteligența artificială și mașinile inteligente vor intra în competiție

pentru locurile de muncă. Talentul, chiar mai mult decât inovația, poate foarte bine să determine avantaje competiționale.

Avalanșa schimbărilor necesită o adaptare rapidă și capacitatea de a prezice mai devreme ce urmează să se întâmple. De fapt, competența cea mai apreciată a liderilor va fi abilitatea lor de a gestiona situațiile în ciuda incertitudinii și complexității lor, pentru a naviga eficient către viitor. Prin urmare, profesioniștii contabili (lideri de încredere) vor juca un rol vital în pregătirea clienților lor, atât în sectoarele publice, cât și în cele private, pentru a face față valului de schimbări cu ușurință și competență.

Profesionistul contabil al viitorului

Un studiu recent, intitulat „Profesionistul contabil al viitorului” se constituie într-o analiză a nivelului de pregătire a profesioniștilor contabili pentru a se adapta schimbărilor și riscurilor viitoare, cu care se vor confrunta ei și clienții lor.

Nivelul viitor de pregătire este definit drept capacitatea de a fi la curent, de a prezice și de a se adapta noilor provocări, inovații tehnologice, tendințe și modificări ale mediului de afaceri, numărului de

locuitori și mediului social. Ideea este că prin creșterea nivelului viitor de pregătire, organizațiile vor deveni mult mai agile și mai sustenabile. Acest studiu analizează cât de pregătite sunt firmele de profesioniști contabili de astăzi pentru viitor și ce trebuie făcut pentru ca acestea să poată răspunde provocărilor unui viitor care se apropie cu rapiditate.

Rolul profesionistului contabil se schimbă – și este și cazul să se schimbe – pentru ca firmele să își poată ajuta clienții să țină pasul cu tendințele în permanentă modificare care rescriu regulile de afaceri.

Acei profesioniști contabili care sunt pregătiți pentru viitor vor fi gata să se adapteze rapid dacă posedă agilitatea necesară pentru a reuși într-o lume în care mantra viitoare va fi: „supraviețuiește cel mai puternic”. Nivelul de pregătire este o competență de leadership care ar trebui cultivată prin învățare pe tot parcursul vieții și nu ar trebui văzut ca un produs final la un moment dat.



Studiul a fost derulat de dr. James Canton și Institutul pentru Previzuni Globale, un grup de reflecție important care oferă consiliere companiilor cu privire la tendințele și previziunile privind viitorul afacerilor, piețelor și societății. Orizontul de timp luat în considerare acoperă perioada din prezent până în 2025. El a luat în calcul răspunsurile primite de la peste 400 de firme de contabilitate din SUA.

Top 10 informații-cheie extrase pe baza studiului

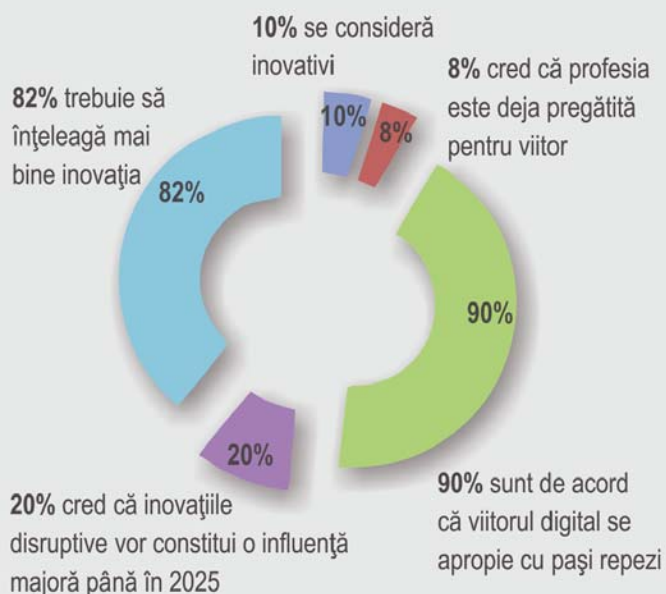
Conform rezultatelor finale, au fost observate următoarele informații-cheie, reprezentând provocări majore cărora profesioniștii contabili vor trebui să le facă față pe viitor. Așadar, profesioniștii contabili:

- 1. Au mult de lucru** pentru a-și crește capacitățile necesare în viitor.

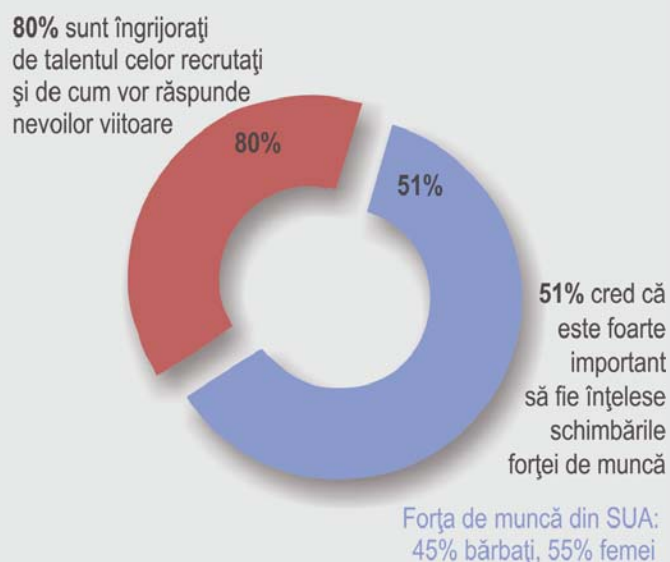
Despre studiu

Acest studiu a fost sponsorizat de CPA.com, o filială a Institutului Profesioniștilor Contabili din America (AICPA), cea mai mare organizație națională profesională care reprezintă profesia contabilă.

Tehnologia disruptivă



Talentul și forța de muncă în schimbare



- Trebuie să înțeleagă și să îmbrățișeze tehnologiile emergente** într-un timp cât mai scurt, pentru a fi pe aceeași lungime de undă cu clienții lor, care se confruntă cu o economie globală competitivă.
- Vor experimenta o schimbare dramatică a rolului lor**, care le va cere să își dezvolte agilitatea de afaceri pentru a răspunde cerințelor pieței viitoare.
- Trebuie să fie mereu la curent cu modul în care globalizarea și tranzacțiile de afaceri transfrontaliere se vor accelera și să se facă auziți în mediul de afaceri.**
- Trebuie să își consolideze cunoștințele referitoare la inovațiile emergente**, precum *cloud computing*, analiza predictivă și tehnologiile *big data*, pentru a putea dezvolta cu succes operațiunile de afaceri viitoare.
- Trebuie să înțeleagă că tehnologiile emergente**, precum mașinile cu inteligență artificială, computerele la purtător, roboții și tipărirea 3D vor

schimba regulile jocului și vor influența semnificativ afacerile și societatea viitorului.

- Trebuie să înțeleagă nevoia unei forțe de muncă consolidate**, pentru a răspunde corespunzător nevoilor culturale diferite ale mediului de afaceri al viitorului.
- Trebuie să înțeleagă mai bine impactul conectivității mobile și al modelelor de afaceri digitale.**
- Trebuie să se adapteze suficient de repede schimbărilor**, pentru a ține pasul cu cerințele clienților lor care vizează inovațiile.
- Trebuie să se pregătească pentru și să se aștepte să parcurgă un drum plin de complexități și presărat cu incertitudini impuse de autorități, inclusiv noi reglementări și schimbări economice.**

Rezultatele detaliate ale studiului

Rezultatele studiului sunt organizate pe baza celor patru domenii cheie:

- Tehnologie și Inovație,
- Talent și forță de muncă,
- Globalizare și piață și
- Evoluția rolului profesioniștilor contabili. Aspectele identificate includ și o categorie suplimentară: Răspunderea socială și dezvoltarea durabilă.

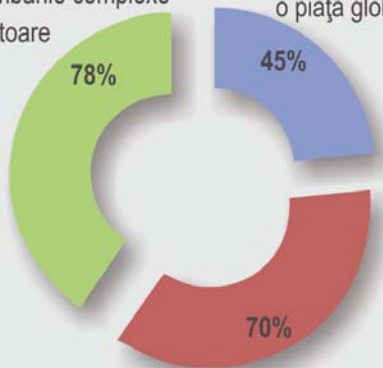
Tehnologia disruptivă

- Doar 8% dintre respondenți cred că profesia este pregătită acum să facă față viitorului**

Profesioniștii contabili recunosc că trebuie să învețe mai repede pentru a fi pregătiți pentru viitor și a ține pasul cu piața viitorului. Ei trebuie să continue să își păstreze relevanța pentru clienții lor – clienți care se vor confrunța, de asemenea, cu provocări majore ale pieței, generate de modificări ale competiției, tehnologiei disruptive (o nouă inovare tehnologică, produs sau serviciu care eventual răstoarnă tehnologia dominantă existentă în piață), de o forță de lucru diferită și de globalizare.

Globalizarea și piața

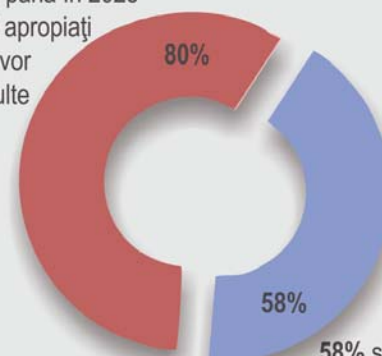
78% cred că ar trebui să își pregătească clienții pentru schimbările complexe ale pieței viitoare



70% cred că reglementările guvernamentale încetinesc afacerile/ productivitatea și creșterea pieței

Evoluția rolului profesioniștilor contabili

80% cred că rolul lor se va schimba semnificativ până în 2025 – vor fi mai apropiați de clienți și vor oferi mai multe servicii de consiliere



58% sunt de acord că înțelegerea inovațiilor disruptive, forța de lucru și managementul schimbării sunt principalele tendințe care vor afecta semnificativ rolul viitor al profesioniștilor contabili

Respondenții cred, totodată, că există o curbă de învățare semnificativă, care vizează nivelul de pregătire pentru viitor – de la identificarea noilor soluții la contractarea talentelor și păstrarea lor, până la acumularea de cunoștințe specializate privind inovația, îmbrățișarea schimbării și asistența acordată clienților în ceea ce privește o mai bună gestionare a provocărilor viitoare aferente globalizării, inovației și competiției.

2. 10% dintre firmele de profesioniști contabili se consideră inovative; 82% recunosc că trebuie să înțeleagă mai bine inovația

Profesioniștii contabili nu se identifică drept inovativi, dar sunt conștienți de importanța inovației. Ei trebuie să fie capabili să țină ritmul cu inovațiile disruptive cu care se confruntă clienții lor. Noile valori create pe baza inovațiilor (conectivitatea mobilă, comerțul electronic, tehnologiile *big data* și *cloud computing*) afectează fiecare sector de activitate, de la sănătate până la serviciile financiare. Profesioniștii contabili trebuie să depună eforturi pentru a înțelege mai bine inovațiile și a le integra în activitatea lor.

3. Profesioniștii contabili, mai precis 80% dintre ei, au indicat necesitatea de a înțelege mai bine tendințele tehnologiilor emergente

Deși respondenții au recunoscut importanța tendințelor tehnologice, nu au fost clari cu privire la beneficiile pentru profesia contabilă. Tehnologiile care au fost considerate cele mai importante în ceea ce privește efectul lor asupra viitorului companiilor au fost: *cloud computing*, comunicarea socială/social

media, comerțul electronic, tehnologiile *big data* și analiza predictivă.

4. 58% dintre profesioniștii contabili au fost de acord că este importantă crearea unei culturi a inovației și a învățării pentru atingerea succesului

Profesionistul viitorului trebuie să caute să dezvolte și să creeze o cultură a inovației și perfecționării la nivelul organizațiilor lor. Aceasta le va permite liderilor firmelor să se pregătească mai bine pentru schimbare. Organizațiile care adoptă o cultură a inovației, care recompensează inovația și care atrag angajați centrați pe inovație aduc o valoare sporită.

Profesia contabilă nu va putea face față schimbărilor pieței dacă nu va traversa un proces de afaceri fundamental, de leadership, dar și de gestiune a talentelor interne, pentru a ține ritmul cu mediul mereu în schimbare al clienților.

5. Profesionistul contabil al viitorului va folosi internetul pentru a le furniza clienților procese de afaceri digitale, în următorii cinci ani

Previziunile pentru profesia contabilă, în ceea ce privește tendințele viitoare, urmăresc aceleași linii generale consecvente cu celelalte sectoare de activitate care trec la un viitor digital. Avantajul competitiv al acestor sectoare de activitate care trec la procese digitale de afaceri, distribuție și producție este central pentru viitorul lor. Suntem martori ai unei transformări masive a fuziunii dintre mediul de afaceri și tehnologie, iar procesele de afaceri digitale vor trebui inventate pentru a sprijini această trecere.

Procesele digitale pot acoperi analiza riscului, fiscalitatea și alte servicii contabile care pot fi furnizate prin tehnologia *cloud*. În proporție de 90%, respondenții au convenit că viitorul digital al profesiei se apropie în viteză.

6. Mai puțin de 20% dintre profesioniștii contabili cred că viitoarele inovații disruptive vor influența major mediul de afaceri până în 2025

Topul inovațiilor tehnologice până în 2025:

1. Fabricarea/ producția 3D
2. Banii digitali
3. Mașini inteligente/ inteligența artificială
4. Internetul obiectelor
5. Distribuția digitală

Profesioniștii contabili nu recunosc pe deplin rolul pe care inovația disruptivă îl va juca în mediul de afaceri al viitorului. Aceștia vor trebui să înțeleagă, să descopere, să se familiarizeze cu și să gestioneze noile tehnologii, pentru a putea înțelege industriile emergente care vor aduce valoare și avantaje competitive.

Când totul va avea o adresă de internet și va fi mereu pornit, când computerele se vor putea mișca și vorbi, când banii digitali (precum Bitcoin) vor fi acceptați peste tot (și se estimează că acest lucru se va întâmpla până în 2025), viitorul nu va mai părea atât de straniu.

Inteligența artificială/automatizată poate avea un efect productiv, nu doar de a crea spaimă în rândul profesiei contabile a viitorului. Mașinăriile inteligente și computerele *cloud* vor putea furniza servicii contabile și vor putea calcula declara-

rațiile fiscale în beneficiul profesioniștilor contabili, crescând capacitatea de funcționare a cabinetelor mari. Se anticipează că exploatarea mașinăriiilor inteligente care vor derula activități și vor înlocui sau completa talentele umane va crește până în 2020.

Talentul și forța de muncă în schimbare

7. În proporție de 80%, profesioniștii contabili sunt îngrijorați de recrutarea talentelor care le va permite să răspundă nevoilor viitoare

Îngrijorarea universală a profesioniștilor contabili actuali este că cererea de servicii va crește, dar rezervorul de talente poate fi insuficient pentru a răspunde cererii. Recrutarea și păstrarea angajaților talentați, nu doar a unor resurse umane inteligente și capabile să facă față unui viitor complex și nesigur, a fost o temă des întâlnită care a reieșit din studiu.

Majoritatea profesioniștilor contabili au fost de părere că va exista o competiție din ce în ce mai mare pentru talente în rândul profesioniștilor contabili, al companiilor și la nivel de jurisdicție geografică. Timpul necesar, educația, experiența și pregătirea unui profesionist contabil, toate sunt extensive, așa cum sunt și responsabilitățile lor într-o lume presărată cu schimbări și riscuri complexe.

8. Forța de lucru în schimbare este foarte importantă de înțeles, apreciază 51% dintre respondenți

Imigrația, diversitatea și schimbările cu privire la gen transformă forța de lucru, cel puțin la nivelul Statelor Unite. Segmentul de popu-

lație cu cea mai mare creștere în Statele Unite este cel de origine hispanică. Ei domină imigrația de astăzi și situația se va menține în următorii 50 de ani. Femeile depășesc numărul bărbaților care lucrează. Așadar, trebuie înțelese schimbările de pe piața de muncă, pentru a putea fi regândite strategiile de recrutare și păstrare de talente. Profesia contabilă se va bate pentru talente nu doar în cadrul profesiei, ci și cu alte sectoare de activitate, dat fiind că nivelul aptitudinilor generează competiție.

Globalizarea și piața

9. 45% din firmele de profesioniști contabili recunosc că trebuie să își pregătească clienții pentru o piață globală

Profesioniștii contabili trebuie să înțeleagă cât de mult vor fi afectate companiile, pe viitor, de către o competiție globală în creștere și de piețele emergente. Multe organizații se vor extinde la nivel global și până în 2025 piețele emergente din Asia și Africa vor cunoaște o creștere semnificativă în ceea ce privește clasa mijlocie. Bogăția globală va suferi o tranziție majoră, pe măsură ce economiile în curs de dezvoltare, în special India și China, vor intra pe piața globală. Competiția în creștere va afecta viitorul companiilor, creând un mediu mult mai dinamic, în care agilitatea și viteza vor constitui aptitudini critice.

10. 78% dintre respondenți consideră că trebuie să își pregătească clienții pentru provocările complexe aferente pieței viitoare

Rolul central al profesioniștilor contabili ai viitorului va fi poate mai degrabă consultativ - nu doar reactiv, dar proactiv: vor veni în ajuto-

rul clienților, sprijinindu-i pe aceștia să facă față schimbărilor din câmpul de muncă, noilor tehnologii și riscuri economice și pieței.

11. Reglementările guvernamentale stau în calea mediului de afaceri / productivității și creșterii pieței - consideră 70% dintre respondenți

Potrivit sondajului, reglementările guvernamentale contribuie la o productivitate scăzută și împiedică creșterea economică. Pentru companiile mici și mijlocii care reprezintă, peste tot în lume, motorul de creștere al produsului intern brut și oferă cele mai multe locuri de muncă, această previziune este una periculoasă.

Profesioniștii contabili chestionați au fost destul de serioși și au convenit că această tendință, dacă nu va fi inversată, va stopa egalitatea economică la care speră factorii de decizie politică și va frustra antreprenorii de la toate nivelurile economiei.

Cum reglementările guvernamentale continuă din ce în ce mai mult să stea în calea economiei în revenire de astăzi sau a unei economii necunoscute din viitor, productivitatea nu poate fi exploatată la maxim.

12. Doar 25% dintre respondenți recunosc că se apropie o competiție globală crescândă și că trebuie să fie conștienți de impactul globalizării asupra afacerilor

Profesioniștii contabili trebuie să conștientizeze mai bine nu doar globalizarea, ci și factorii promotori competitivi ai economiei globale care vor contura viitorul afacerilor - precum noua clasă mijlocie globală, creșterea piețelor emergente și accentuarea fluxurilor comerciale

transfrontaliere. Profesioniștii contabili ar trebui să analizeze tendințele comerciale care apar, pe măsură ce lumea clienților lor se schimbă în viteză.

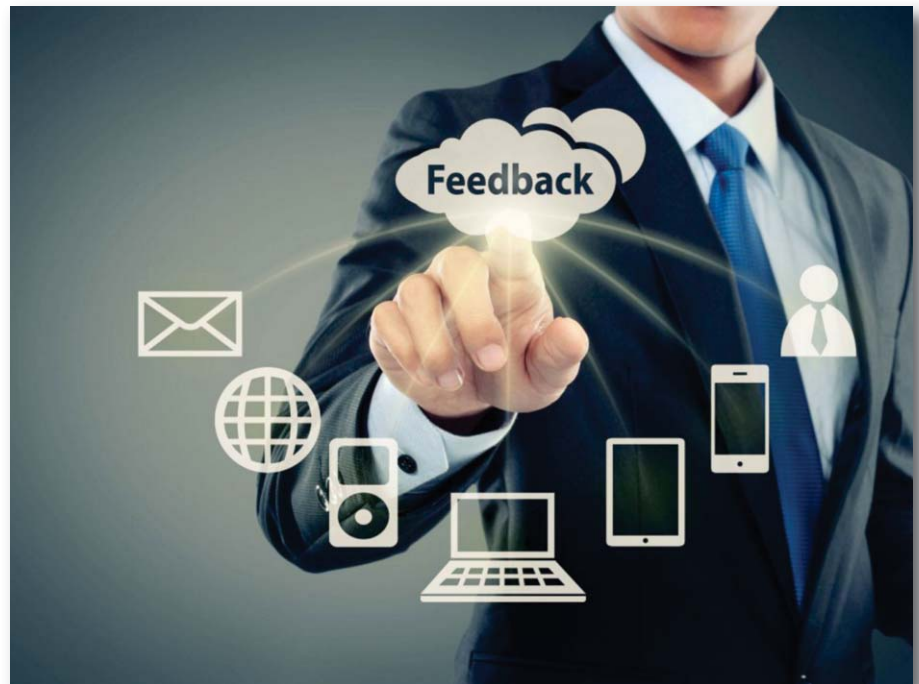
Evoluția rolului profesioniștilor contabili

13. În proporție de 80%, profesioniștii contabili consideră că rolul lor va suferi modificări importante în viitor – până în 2025 vor oferi mai multe servicii privind dezvoltarea întreprinderilor, gestiunea riscului și servicii de consiliere

Mai multe servicii consultative care vor ajuta o companie să crească și să gestioneze riscurile se întrevăd la orizont. Evoluția rolului profesioniștilor contabili prevede ca aceștia să fie într-o relație mai strânsă cu clienții, să fie conștienți de globalizare, să înțeleagă mai bine instrumentele digitale și să își aducă aportul la procesele de afaceri care creează valoare. Toate acestea vor contribui la pregătirea profesiei pentru viitor.

Cu cât profesionistul va deveni mai agil, mai dinamic și mai predictiv – utilizând date și tehnologii pentru a furniza informații și servicii responsabile – cu atât va crește valoarea sa.

14. 58% dintre respondenți sunt de acord că înțelegerea forței de lucru, a inovațiilor și a managementului schimbării sunt principalele tendințe la care trebuie să lucreze în prezent. Ei înțeleg că aceste tendințe le vor modifica semnificativ rolul.



Tendențele vor juca un rol major pentru profesioniștii contabili și clienții lor, care se vor lupta totodată cu schimbările sociale, de afaceri și economice. Înțelegerea acestor tendințe poate fi decisivă pentru un nou model de afaceri, un nou produs sau serviciu, chiar pentru o fuziune sau achiziție. Profesioniștii contabili au făcut un clasament al principalilor trei factori care vor afecta cel mai mult rolul lor viitor: **schimbările aferente forței de muncă, managementul schimbării și inovația.**

O forță de muncă mai diversă din punct de vedere cultural, mai globală și mai tânără va face organizațiile să intre în competiție pentru talent, iar talentul calificat poate să nu fie disponibil în cantități prea mari. Acest factor sugerează că firmele de profesioniști contabili trebuie să își asigure angajați care vor ține pasul cu globalizarea și cu progresul țărilor cu economii de piață emergente, care vor fi dominate de angajați mai tineri și cu o proveniență culturală mai diversă. Flexibilitatea va fi trăsătura-cheie în abordarea forței de muncă în schimbare.

Managementul schimbării reprezintă o competență necesară și valoroasă care afectează sistemele financiare și performanța în afaceri; acesta poate fi o povară în calea productivității unei companii, dar poate, în același timp, să fie un accelerator al performanței.

Inovația a fost percepută drept un factor viitor important, dat fiind că tehnologia reprezintă o necunoscută, care poate aduce schimbări vaste și exponențiale pe piață sau la nivelul întreprinderii.

Evoluția nevoilor clienților

15. 16% dintre profesioniștii contabili admit că fiecare companie trebuie să își facă griji cu privire la răspunderea socială și dezvoltarea durabilă

Schimbările climatice. Răspunderea socială. Dezvoltarea durabilă. Protecția mediului. Toate aceste tendințe îi vor stimula pe consumatori să devină mai activi într-o eră a transparenței afacerilor și a comunicării sociale. Ele vor constitui fie factori de risc pentru o întreprinde-

re, fie o oportunitate strategică ce va crea un avantaj competitiv, în funcție de nivelul de pregătire pentru viitor.

Consumatorul se va aștepta ca fiecare companie să adopte măsuri privind răspunderea socială și ca acestea să demonstreze un angajament cu privire la dezvoltarea durabilă, care va contribui la crearea unei lumi mai bune. Profesioniștii contabili trebuie să fie conștienți de valorile pe care le vor saluta consumatorii, care se vor axa mai mult pe un viitor sustenabil.

Concluzii

Evoluția rolului profesioniștilor contabili și capacitatea de a face față viitorului

În final, firmele de profesioniști contabili trebuie să își crească nivelul de competență, pentru a se îndrepta către un viitor de succes. De fapt, fiecare companie din fiecare sector de activitate trebuie să își perfecționeze previziunile privind viitorul. Înțelegând factorii care ne vor influența viitorul, putem concepe un viitor pe care ni-l dorim mai bun. Aceasta este ideea principală – să avem capacitatea de a lua măsuri, cu scopul de a ne adapta mai ușor și de a înregistra progrese.

Profesioniștii contabili trebuie să învețe cum să acționeze în caz de schimbare și, în același timp, cum să își ghideze clienții, cum să vină în întâmpinarea lor. Și cum profesionistul contabil este văzut drept un consilier de încredere al clienților săi, acesta va trebui să își încorporeze în setul de cunoștințe o nouă abilitate – capacitatea de a face față provocărilor viitoare complexe și rapide.

Apelul la acțiune cu care vine acest studiu înseamnă de fapt că profesioniștii contabili trebuie să se adapte-



ze globalizării, să înțeleagă inovațiile tehnologice și să ia măsuri acum, pentru a se pregăti pentru schimbările aferente forței de muncă.

Modul în care profesioniștii contabili vin în sprijinul clienților lor, în ceea ce privește abordarea noilor tendințe, va defini destinul acestei profesii. Faptul că aceștia își pun întrebări serioase de pe acum, precum *Ce se întâmplă cu forța noastră de lucru? Cum este competiția afectată de tehnologie? În ce fel poate globalizarea să îmi afecteze clienții?* demonstrează spiritul lor vizionar.

Probabil că rolul tradițional al profesioniștilor contabili va fi transformat semnificativ de aceste tendințe. Profesioniștii contabili trebuie să facă față schimbării în moduri care vor crea noi valori pentru firma lor și pentru clienții lor. Vor trece

printr-o transformare interesantă, orientându-se către servicii mai avansate de consiliere și dezvoltare a întreprinderilor care necesită competențe consultative dedicate și de planificare strategică.

Deși studiul a avut o inerentă limitare prin referirea la profesia contabilă într-un spațiu definit - SUA, considerăm că, în bună măsură, analiza respectivă, prin observațiile și concluziile sale, prezintă interes pentru profesia în ansamblu, inclusiv din România. Astfel, profesioniștii contabili români pot să afle din rezultatele acestui studiu cum să se pregătească pentru viitor și care este finalitatea acestei pregătiri, pentru a le putea permite clienților să facă același lucru – să atingă succesul și să construiască întreprinderi sustenabile.

Bibliografie

- <http://www.accountingtoday.com/blogs/accounting-tomorrow/cpa-com-study-gauges-firms-readiness-for-the-future-73011-1.html>
- <http://www.cpa.com/press-releases/cpacom-study-takes-pulse-cpa-future>
- <http://media.cpa2biz.com/Publication/ClientSolutions/pdf/CPA-of-the-Future-Survey.pdf>

Semnal editorial

Două cărți, același autor

Lector univ. dr. **Adrian Doru Bîgioi**, cercetător în domeniul profesiei contabile și al guvernantei corporative, a publicat recent la editura ASE București două lucrări, pe care le recomandăm cititorilor interesați.

Teoria generală a guvernantei corporative

Demersul acestei lucrări pornește de la considerațiile cuprinse în literatura de specialitate privind existența unui potențial conflict între teoria unicității puterii, susținută de către curentul contractualist, și teoria separației puterilor, enunțată de către iluminiști. Pentru a-și susține ideile, autorul propune îmbunătățirea cadrului teoretic actual privind guvernanta corporativă, adăugând la teoriile existente deja, o serie de teorii susținute în cadrul altor discipline de cercetare, cum sunt sociologia, filosofia și dreptul.

Printre acestea autorul se referă la: teoria separației puterilor, teoria dreptului de proprietate, teoria libertății contractuale, teoria obligațiilor complexe, teoria opozabilității, teoria nulității absolute și teoria nulității relative, teoria răspunderii contractuale și delictuale.

În ultima parte a lucrării sunt puse în evidență unele aspecte conceptuale privind profesia contabilă, prin prisma recomandărilor internaționale privind guvernanta corporativă, autorul exprimându-și dorința de a continua explorarea teoriilor menționate, în cadrul unor lucrări viitoare.



Aplicarea conceptelor privind guvernanta corporativă în cadrul entităților din România

Cea de-a doua carte are un caracter pragmatic, abordând aspecte legate de aplicarea conceptelor privind guvernanta corporativă în cadrul entităților din România. Pentru a îndeplini acest obiectiv al cercetării, sunt analizate principiile internaționale privind guvernanta corporativă prin prisma normelor naționale. Astfel, printre temele supuse cercetării pot fi menționate: emiterea unui cod de guvernanta corporativă, garantarea drepturilor acționarilor, convocarea adunărilor generale, validitatea deliberărilor adunărilor generale extraordinare, numirea administratorilor, atribuțiile membrilor consiliului de administrație, sistemul monist de administrare, sistemul dualist de administrare, consiliul de supraveghere, directoratul, independența administratorilor, comitetele consultative, conducerea executivă, remunerarea membrilor organelor de conducere, diseminarea informațiilor, conflictele de

interese, responsabilitatea socială. De asemenea, pentru a testa validitatea acestor concepte în practică, au fost elaborate diverse studii care au avut ca obiectiv aplicarea principiilor privind guvernanta corporativă de către entitățile din România, ale căror rezultate sunt prezentate în cadrul lucrării.



ISSN 2284-6697



9 1772284 669006