

Practici *de* Audit



Camera Auditorilor Financiari din România

Anul II, Nr. 4/2013

EDITORIAL

Buna reputație – averea cea mai de preț a auditorului

IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

Recunoașterea fondului comercial negativ

Cerințe și rezolvări privind auditarea aspectelor fiscale

Evenimente adverse majore - aspecte contabile și relevanța auditului financiar

Practica eșantionării în audit

PROVOCĂRI ȘI TENDINȚE

În actualitate, Noua Directivă contabilă europeană

Reuniune europeană a specialiștilor pe tema Comitetului de audit

JURIDIC

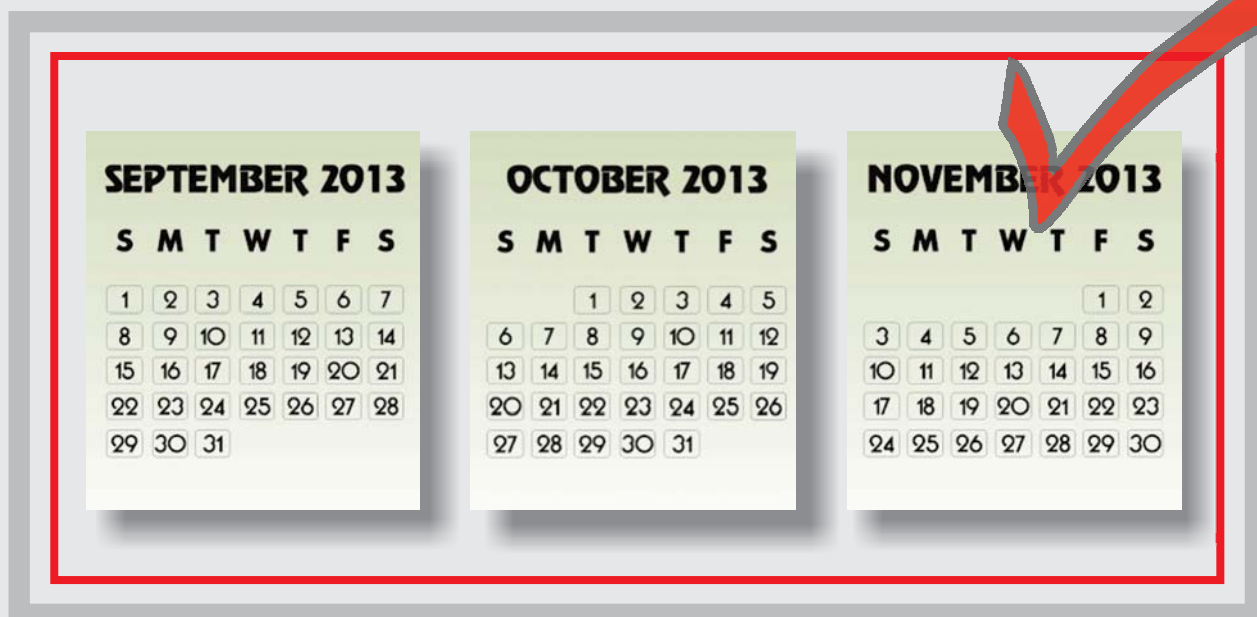
Un model propus pentru contractul de audit

Pret: 25,00 lei



Pregătire profesională 2013

Sistem clasic



Efectuați orele de pregătire profesională
prin participarea la cursurile organizate de CAFR
în sistem clasic,
în perioada septembrie – noiembrie 2013.



**Pentru mai multe informații vă rugăm să contactați
Departamentul de învățământ sau să accesați site-ul Camerei: www.cafr.ro**

SUMAR

ANUL II, NR. 4/2013



EDITORIAL

**Buna reputație
– averea cea mai de preț
a auditorului financiar**
Prof. univ. dr. Horia Neamțu

3



INTERVIU

**Arnold Schilder,
președintele
Consiliului pentru
Standarde Internaționale
de Audit și Asigurare (IAASB):**

**„Relevanța, credibilitatea
și capacitatea de reacție –
provocările cheie pentru
auditori în contextul
crizei economice”**

6



IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

**Recunoașterea fondului
comercial negativ
în situațiile financiare**

Elena Iordache, MFP

11

**Cerințe și rezolvări privind
auditarea aspectelor fiscale
din raportările financiare**

Mirela Șerban, R&M Audit

15



**Evenimente adverse majore -
aspecte contabile și relevanța
auditului financiar**

**Aura Giurcăneanu,
Clemente Kiss, KPMG**

20

**Eșantionarea în audit
– unele aspecte practice**

Alexandru Șuteu

27



**Soluții pentru sporirea
calității și eficienței auditurilor
entităților mici**

Phil Cowperthwaite, IFAC

35

PROVOCĂRI ȘI TENDINȚE INTERNAȚIONALE

Noua Directivă contabilă pe
înțelesul tuturor

Alexandra Lazăr, *MFP*

38



Comitetul de audit - o relație
cheie în raportarea financiară
și în procesul de audit

Ana-Maria Lupu, *CAFR*

44



Acțiuni în
sprijinul
asociațiilor
profesionale din
spațiul cultural
francofon

Michèle Cartier le Guérinel,
FIDEF

54

IAASB – Raport asupra
implementării ISA Clarificate

Cristiana Rus

58

JURIDIC

MODELUL contractului
de prestări servicii pentru
efectuarea unui audit
statutar/financiar

Daniela Ștefănuț, Alice Petcu,
CAFR

61

Practici de Audit

Revistă editată de
Camera Auditorilor Financiari
din România



Colegiul editorial

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

Consultant științific:

prof. univ. dr. Eugeniu Țurlea

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

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

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

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

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

Redacția

Cristiana Rus
– redactor șef

Corneliu Cârlan
– senior editor

Cristina Radu
– secretar de redacție

Nicolae Login
– grafică
și tehnoredactare

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

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



Buna reputație

– averea cea mai de preț a auditorului financiar

Notorietate, reputație, faimă, renume, celebritate sunt sinonime cărora Dicționarul explicativ al limbii române le atribuie atât o conotație pozitivă, cât și una negativă, în funcție de felul în care cineva este cunoscut sau apreciat.

Pe o piață concurențială, cum este și cea a auditului financiar, o etichetă cu una din expresiile de mai sus poate cântări semnificativ în câștigarea – sau nu – a unei misiuni de audit ori a unui contract de servicii de non-audit. Este subiectul la care ne vom referi în cele ce urmează.

Când o mare firmă de audit, cunoscută cu o solidă reputație, s-a ales cu o proastă faimă în urma scandalului financiar Enron și a trebuit să falimenteze, s-a demonstrat cât de fragilă poate fi poziția de auditor pe piața atât de sensibilă a auditului financiar. Iar învățătura unui asemenea eveniment pentru toți actorii de pe această piață este că bunul renume se apără pas cu pas, cu îndârjire și perseverență, fără a slăbi, pentru nici un moment, exigența și atitudinea corectă și obiectivă în exercitarea profesiei.

Vorbim oare de un caz izolat, apărut aleatoriu în peisaj? Realitatea este că eșecurile catastrofale ale unor entități cu nume sonore pe plan internațional volens-nolens și-au aruncat umbra și asupra celor care le-au auditat situațiile financiare. Iar criza economică globală a alertat comunitatea interna-

Bunul renume se apără pas cu pas, cu îndârjire și perseverență, fără a slăbi, pentru nici un moment, exigența și atitudinea corectă și obiectivă în exercitarea profesiei

țională și instituțiile cu rol normativ, care au condus la anumite măsuri în domeniul supravegherii auditului statutar. Și acest proces continuă, instituțiile europene – Comisia Europeană și Parlamentul European – sunt pe punctul de a adopta noi reforme în domeniu. Stindardul sub care sunt desfășurate asemenea inițiative îl reprezintă interesul public manifestat de o gamă largă de utilizatori ai opiniilor de audit exprimate într-un raport de audit, în ideea că astfel se mai pune o cărămidă de credibilitate, utilă pentru depășirea crizei și relansarea economică.

Este adevărat că, așa cum precizam și cu alte prilejuri, în România nu au fost înregistrate cazuri în care reputația unei firme de audit să fi fost pusă la îndoială prin rapoarte de audit neprofesioniste, care ar fi denaturat semnificativ situația reală a unor afaceri. Dar într-o economie tot mai globalizată, măsura ridicării ștachetei exigenței trebuie să fie una pentru toți, iar profesioniștii români se vor conforma regulilor stabilite.

Aminteam în editorialul publicat în numărul precedent („Practici de Audit” nr. 3/2013) că un important debușeu pentru ofertele profesiei noastre îl reprezintă auditarea proiectelor cu finanțare europeană. În context, semnalăm faptul că în acest domeniu există o serie de nereguli în organizarea licitațiilor de atribuire a contractelor de audit, criticabil – după opinia noastră – fiind fap-

tul că se generează o stare de concurență neloială din cauza stabilirii drept criteriu principal prețul cel mai mic oferit. Iar adesea un asemenea „preț” câștigător al licitației este evident că nu poate garanta efectuarea unor misiuni de calitate.

De bună seamă, în caietul de sarcini figurează uneori și alte criterii care pot fi atribuite unei încercări de evaluare a credibilității unui ofertant de misiune, printre care: calificativele profesionale obținute în urma inspecțiilor efectuate de Cameră, situația disciplinară sau istoricul misiunilor realizate de firma sau auditorul financiar. Dar, din păcate, cel mai adesea prețul cel mai mic este criteriul determinant în alegerea ofertei.

Sunt însă și cazuri – nu puține, întâlnite în mediul privat – în care o misiune de audit financiar sau anumite servicii de non-audit sunt atribuite direct, fără a exista obligația legală a organizării unor licitații. Desigur, există Registrul public al auditorilor financiari, care cuprinde circa 4200 de auditori, dintre care 3500 activi și aproximativ 1000 de firme de audit, membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România, care au dreptul de a efectua misiuni și servicii specifice profesiei. Câteodată, Camera este solicitată să recomande o firmă sau un auditor pentru o anumită lucrare de profil. La un asemenea tip de cerere nu s-a răspuns și nici nu se va răspunde vreodată. Fiecare membru al Camerei se prezintă în piață cu propria-i carte de vizită, cu propriile-i șanse. Notorietatea i-o dau calificarea profesională pe care o poate demonstra și eventual ilustra cu calificativele obținute, cu nivelul de organizare și de dotare logistică, cu istoricul misiunilor și eventual cu referințele unor clienți anteriori.

Din analizele efectuate la Cameră asupra tendințelor în piața auditului financiar se observă o anumită orientare a entităților economice mari – instituții bancare, companii cu acționariat străin etc. – de a prefera să fie auditate de firme de audit cu o reputație solidă, cu capacitate profesională și logistică ridicată, chiar dacă onorariile pentru prestațiile aferente misiunilor de audit sunt mai ridicate. Rațiunea unor asemenea opțiuni este dată de faptul că notorietatea unei semnături pe un raport de audit se reflectă în cele din urmă și în cuantificarea reputației, a credibilității unei afaceri. De aceea, considerăm a fi semnificativ faptul că o serie de firme de audit românești au investit serios în ultima perioadă în organizarea și logistica lor, fiind foarte aproape să rivalizeze cu

binecunoscutele firme din Big 4, iar, ca o consecință, notorietatea lor este în creștere, atâta pe seama căruia se obțin și contracte mai interesante.

Ce mijloace au la îndemână firmele sau auditorii pentru a-și promova propria imagine, știută fiind și zicala „Reclama vinde marfa”? În această privință, pentru auditori, regulile impuse de Standardele profesiei și îndeosebi de Codul Etic al profesiei contabile sunt mult mai stricte, conducând și spre un comportament decent și onorabil. Astfel, Codul amintit definește sec noțiunea de publicitate, ca fiind „*Comunicarea către public a unei informații referitoare la serviciile sau abilitățile profesionale oferite de profesioniștii contabili în practica publică, în scopul realizării afacerilor profesionale.*”

Dar cât de penetrante pot fi asemenea reclame? În afaceri, prudența este cuvântul de ordine, iar o publicitate agresivă poate trezi mai degrabă suspiciuni decât interes din partea potențialului client. În caseta de mai jos regăsiți un citat edificator din capitolul consacrat marketingului serviciilor profesionale din Codul Etic al profesioniștilor contabili.

☞ *Atunci când un profesionist contabil în practica publică solicită noi misiuni prin publicitate sau alte tipuri de marketing, pot exista amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, o amenințare de interes propriu a conformității cu principiul competenței profesionale este generată dacă serviciile, performanțele sau produsele sunt promovate într-un mod care este în neconcordanță cu acest principiu.*

☞ *Un profesionist contabil în practica publică nu trebuie să compromită profesia atunci când promovează serviciile profesionale. Profesionistul contabil în practica publică trebuie să fie onest și loial și:*

- (a) *Nu trebuie să emită pretenții exagerate pentru serviciile oferite, calificările deținute sau experiența câștigată; sau*
- (b) *nu trebuie să facă referiri compromițătoare sau comparații nefundamentate referitoare la activitatea altora.*

Notorietatea auditorului este dată de calificarea profesională pe care o poate demonstra și eventual ilustra cu calificativele obținute, cu nivelul de organizare și de dotare logistică, cu istoricul misiunilor și eventual cu referințele unor clienți anteriori



Iar tot Codul Etic oferă și soluția pentru cazul în care există anumite îndoieli cu privire la caracterul mai mult sau mai puțin adecvat al unei anumite forme de publicitate sau marketing, aceasta fiind: consultarea organismului profesional relevant, în cazul nostru *Camera Auditorilor Financieri din România*, care, prin natura sa, are și menirea de a oferi o asemenea consultanță membrilor săi. Împreună vom găsi cu siguranță cea mai bună procedură de urmat.

De altfel, este locul să amintim că, în decursul anilor, Camera Auditorilor Financieri din România a creat cadrul normativ și organizatoric pe care membrii săi să se sprijine în afirmarea profesională și în obținerea notorietății dorite, amintind în acest sens cursurile de perfecționare a calificării profesionale – disponibile pentru auditori atât în format clasic, cât și electronic – efectuarea unor inspecții periodice sau tematice pentru relevarea aspectelor calitative și de conformitate în executarea misiunilor și serviciilor de profil, dezbateră sesizărilor privind unele abateri disciplinare.

Pentru a ne referi, de pildă, la situația disciplinară, putem enumera câteva consecințe ale abaterilor de această natură, constatate, analizate și sancționate de Consiliul Camerei:

☞ Auditorii români care doresc să le fie recunoscută calificarea de auditor financiar de către un alt stat din Uniunea Europeană vor avea dificultăți la demonstrarea bunei reputații, aceasta fiind o cerință impusă de Directiva Europeană 2006/43.

☞ Așa cum precizam, între criteriile de acceptare a ofertelor pentru participarea la auditarea proiectelor finanțate din fonduri europene figurează și clauze care impun o conduită profesională lipsită de sancțiuni, dar și calificative profesionale onorabile.

☞ Iar în cazul aplicării sancțiunii cu suspendarea din motive imputabile auditorului, sub nicio formă persoana sancționată nu poate presta activități de audit financiar și nu își poate folosi această calitate.

Sintetizând, notorietatea depinde exclusiv de acțiunile, de comportamentul fiecăruia. Pentru că tot Codul Etic ne atrage atenția că un profesionist, în cazul nostru un auditor sau firmă de audit, nu trebuie să se angajeze cu voia sa în nicio afacere, ocupație sau activitate care îi afectează sau care i-ar putea afecta integritatea, obiectivitatea sau buna reputație și care ar fi incompatibile cu principiile fundamentale ale profesiei.

Este limpede că reputația se câștigă greu, printr-o trudă permanentă și un comportament profesional și etic ireproșabil. Dar se pierde extrem de ușor. Iar revenirea la o bună faimă este atât de anevoioasă încât uneori pare chiar imposibilă.

La finalul acestor rânduri, vă invit dragi colegi să reflectăm dacă merită sau nu ca, de dragul unor concesiuni întâmplătoare sau punctual profitabile, să ne periclităm șansa pe termen lung, averea noastră cea mai de preț: bunul renume și notorietatea.

Relevanța, credibilitatea și capacitatea de reacție

– provocările cheie pentru auditori în contextul crizei economice

Societatea continuă să aibă așteptări foarte mari din partea auditorilor, care trebuie să confere credibilitate informațiilor financiare, să împărtășească o mai mare parte din munca lor cu părțile interesate externe și să răspundă nevoilor tuturor părților din lanțul de furnizare a calității auditului

Standardele Internaționale de Audit (ISA) au fost adoptate de către Camera Auditorilor Financiară din România încă de la înființarea sa. Ar fi foarte interesant pentru cititorii noștri să aflu care sunt etapele pe care trebuie să le parcurgă un standard, de la elaborarea sa și până când este adoptat și publicat de către IAASB.

Să luăm drept exemplu propunerile noastre recente legate de un nou Raport al Auditorului. Acestea au început prin contractarea unui proiect de cercetare academică în 2006, în diferite părți ale lumii. Întrebarea cheie era: ce doresc utilizatorii diferiți în rapoartele auditorilor? Rezultatele primite au fost discutate de către Board-ul IFAC la sfârșitul anului 2009, totodată din perspectiva crizei financiare. Astfel, a rezultat un Document de Consultare la mijlocul anului 2011, care a explorat posibilele acțiuni care ar putea fi întreprinse pe baza cercetării academice, dialogul nostru cu diferite părți interesate din întreaga lume și feedback-ul acestora și revizuirea, de către noi, a tendințelor naționale. Pe baza analizei a peste 80 de scrisori de comentarii și a altor reacții, am făcut din acest subiect principala noastră prioritate și am publicat, la mijlocul anului 2012, o „Invitație la comentarii:

Îmbunătățirea Raportului auditorului” care căuta să obțină observații cu privire la direcția de urmat în vederea îmbunătățirii modului în care auditorii comunică cu utilizatorii prin intermediul raportului de audit și conținutul acestei comunicări. Am organizat mese rotunde în vederea dezbaterii propunerilor și am primit peste 160 de scrisori de comentarii. Acum, deci un an mai târziu, IAASB a aprobat în unanimitate un Proiect de expunere cu numeroase modificări la Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) existente, care tratează raportarea și comunicarea auditorului, inclusiv un standard complet nou.

După revizuirea comentariilor la Proiectul de expunere, sperăm să finalizăm, în 2014, aceste standarde noi/revizuite. De obicei, data de intrare în vigoare este cu un an și jumătate mai târziu, pentru a aloca suficient timp traducerilor, implementării și instruirii. Așadar, este vorba despre un proces amplu, cu numeroase oportunități de comentarii, care implică un dialog deschis cu publicul. IAASB are propria autoritate de a lua decizii pe marginea standardelor, luând în considerare avizul Grupului de Asistență Consultativă, obținute pe parcursul proiectului de normalizare, decizia IAASB fiind supusă aprobării Consiliului pentru

Supravegherea Interesului Public din cadrul IFAC (PIOB), conform căreia a fost respectat procesul agreat.

Care sunt principalele proiecte desfășurate, în prezent, de către IAASB ?

Cu siguranță, Raportarea de către Auditor este proiectul nostru cheie (a se vedea răspunsul la întrebarea 2). Dar sunt mult mai multe proiecte în curs. În decembrie sperăm să finalizăm Cadrul General privind Calitatea Auditului. Sunt, de asemenea, discutate revizuirile standardelor de audit în Proiectul IAASB de Prezentări de informații – abordează ISA-urile, suficient de bine modul în care prezentările de informații de astăzi trebuie să fie auditate? – și în proiectul său de revizuire a ISA 720, care tratează responsabilitățile auditorului cu privire la „Alte informații” în rapoartele anuale. Mai mult, așa-numitul „standard-umbrelă” pentru misiunile de asigurare, ISAE 3000, este în curs de revizuire, urmând a fi finalizat în acest an.

Aș dori să menționez, de asemenea, standardele noastre recent revizuite privind misiunile de revizuire (ISRE 2400) și misiunile de compilare (ISRS 4410). Aceste standarde se referă la serviciile alternative care pot fi prestate de contabili, în special pentru companiile mai mici care nu au nevoie de un audit. Suntem interesați de modul în care vor fi preluate aceste standarde la nivel global și dacă va exista necesitatea unei asistențe ulterioare în ceea ce privește implementarea.

În cele din urmă, fără a epuiza subiectul, trebuie să mă refer la pregătirile noastre în vederea Planului Strategic și de Activitate al IAASB pentru perioada 2015-2019; în decembrie 2013 vom publica un Document Consultativ în care vom

Prof. Arnold Schilder



Este președinte al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) din cadrul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), din ianuarie 2009.

Din 1998 până în 2008 a fost membru al Consiliului de Administrație al Băncii Centrale din Olanda, fiind responsabil în special de reglementarea și supravegherea bancară. Totodată, a fost președinte al Grupului Operativ al Comitetului de la Basel pentru Supraveghere Bancară, în perioada 1999-2006, iar între 2005-2008 a fost membru al Consiliului de Supraveghere a Interesului Public din cadrul aceluiași Comitet.

Între anii 1994-1995 prof. Schilder a fost președinte al Institutului Contabililor Autorizați din Olanda (Royal NIVRA). Din 1972 până în 1998 a lucrat pentru PricewaterhouseCoopers unde, începând cu 1985, a fost partener internațional pe probleme de audit. De asemenea, a fost profesor de audit la Universitățile din Amsterdam și din Maastricht între 1998-2009.

A studiat teologia și contabilitatea și a obținut titlul de doctor în Economia Afacerilor în anul 1994, teza sa de doctorat fiind axată pe independența auditorului.

„Obiectivul IAASB este servirea interesului public prin elaborarea de standarde de audit, asigurare și alte standarde conexe, de un înalt nivel calitativ și prin facilitarea convergenței standardelor internaționale și naționale de audit și asigurare, întărind astfel calitatea și consecvența practicii din întreaga lume și consolidând încrederea publică în profesia globală de audit și asigurare.”



solicita opiniile părților interesate, pe plan mondial, cu privire la prioritățile noastre viitoare.

Având în vedere situația economică actuală, cu ce provocări majore considerați că se confruntă profesia de audit de astăzi, la nivel european și global?

Relevanța, credibilitatea și capacitatea de reacție sunt, în opinia mea, provocări cheie. Criza financiară globală a atras după sine numeroase critici: unde erau auditorii? Dacă ei au făcut ce trebuia, atunci care este relevanța muncii lor? Dacă nu și-au făcut treaba, atunci cât de credibilă este această profesie? Și, în orice caz, societatea continuă să aibă așteptări foarte mari din partea auditorilor, care trebuie să confere credibilitate informațiilor financiare, să împărtășească o mai mare parte din munca lor cu părțile interesate externe și să răspundă nevoilor tuturor părților din lanțul de furnizare a calității auditului.

În dezbaterile și discuțiile purtate la nivelul Uniunii Europe-

Organismele naționale de normalizare și organismele membre IFAC trebuie să se implice în explicarea și promovarea acestei caracteristici importante, inclusiv prin materiale-suport, de instruire și programe informatice elaborate pe plan național

ne, în legătură cu adoptarea standardelor emise de IFAC, se aduc în discuție doar Standardele Internaționale de Audit. Care este opinia dumneavoastră în acest sens? În nenumărate rânduri, organizația noastră – CAFR – a subliniat necesitatea adoptării întregului set de reglementări IAASB.

ISA-urile se referă la un serviciu care este prevăzut prin lege în Europa pentru multe companii. Așadar, Comisia se simte responsabilă să aibă standarde corespunzătoare pentru acest serviciu obligatoriu. De asemenea, ISA-urile sunt deja adoptate, în mod oficial, în multe state membre, alte câteva state fiind aproape de adoptarea lor. Este vorba, deci, de o obligație politică și mă bucur să observ că această obligație nu este însoțită de controverse. Totuși, există interes și pentru standardul IAASB privind controlul calității (ISQC 1) și pentru Codul Etic emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA). Este puțin probabil că standardele pentru alte servicii vor fi adoptate în Europa, având în vedere faptul că acestea se referă la servicii nereglementate. Desigur, sunt de acord că IAASB a emis celelalte standarde ale sale în vederea creșterii calității acestor servicii. Prin urmare, un nivel înalt de adoptare al acestora ar fi, de asemenea, în interesul publicului.

Ce demersuri și acțiuni întreprinde IFAC și, cu precădere, Consiliul pe care îl conduceți, pentru adoptarea și implementarea standardelor de către toate organismele membre?

IAASB sprijină adoptarea și implementarea prin activități intensive de informare, care includ întâlniri cu normalizatorii naționali, furnizarea de materiale-suport, precum clipuri

video educaționale, Întrebări și Răspunsuri elaborate de către personalul IAASB referitoare la proporționalitatea ISA-urilor și la alte domenii de interes, asigurând accesul la materiale relevante prin intermediul Centrului său de Clarificare (a se vedea site-ul nostru www.iaasb.org) și prin Proiectul său de Monitorizare a Implementării. Mai mult, suntem într-o strânsă legătură cu Comitetul pentru Cabinete Mici și Mijlocii din cadrul IFAC, care a publicat diferite Ghiduri ce oferă asistență în implementarea standardelor. În încheiere, organismele membre IFAC au obligația de a depune cele mai susținute eforturi în vederea adoptării și implementării standardelor, în jurisdicțiile pe care le reprezintă.

În anul 2009, în cadrul unui proiect amplu derulat de către Comisia Europeană și IFAC, Camera Auditorilor Financiari din România a fost implicată în procesul de traducere a ISA-urilor clarificate, în vederea unei adoptări ulterioare. Până în prezent, aceste standarde nu au fost încă adoptate unitar, la nivel comunitar. Din câte se cunoaște, în urma celor două acte legislative date publicității de Comisia Europeană la 30 noiembrie 2011, există o tendință reală ca ISA-urile să fie adoptate pentru toate misiunile de audit desfășurate în Uniunea Europeană?

Da. Majoritatea statelor membre UE au adoptat deja ISA-urile clarificate, la nivel național. Puținele state care nu le-au adoptat încă sunt, practic, foarte aproape de acest obiectiv, dar așteaptă o decizie oficială din partea UE. În urma discuțiilor noastre cu reprezentanții Comisiei și ai Parlamentului European, am aflat că adoptarea la

nivel european a ISA-urilor clarificate nu a ridicat nici un fel de controverse și este doar o problemă de timp. Comisia este membru observator, care are dreptul de a interveni în cadrul ședințelor IAASB și este, de asemenea, reprezentată în Grupul nostru de Asistență Consultativă și în Consiliul IFAC de Supraveghere a Interesului Public.

Propunerile Comisiei Europene se referă la o adoptare „proporțională” a ISA-urilor de către entitățile mici și mijlocii. Adoptând perspectiva IFAC, Camera Auditorilor Financiari din România, în poziția sa oficială pe marginea reformei de audit a CE, și-a manifestat îngrijorarea cu privire la adoptarea proporțională a acestor standarde în Uniunea Europeană. Utilizând scepticismul profesional, un auditor poate aplica ISA-urile, indiferent de dimensiunea firmei pe care o auditează. Care este opinia dumneavoastră în acest sens? O aplicare proporțională

Comitetele de audit pot juca un rol vital în monitorizarea calității auditurilor în companiile pe care le supraveghează.

Deci este important să stimulăm interacțiunile profesionale și robuste și dialogul dintre comitetele de audit și auditori





nu ar crea confuzii în piața serviciilor de audit?

Am subliniat foarte clar, atât în cuprinsul standardelor, cât și în textul Întrebărilor și Răspunsurilor elaborate de Personalul IAASB, amintite mai sus, că ISA-urile Clarificate pot fi aplicate proporțional în funcție de dimensiunea, natura și complexitatea unei entități. Proporționalitatea este, pentru mulți, o chestiune importantă, iar organismele naționale de normalizare și organismele membre IFAC trebuie să se implice în explicarea și promovarea acestei caracteristici importante, inclusiv prin materiale-suport, de instruire și programe informatice elaborate pe plan național.

Care sunt piedicile în aplicarea ISA-urilor, de care aveți cunoștință, la nivelul organismelor membre IFAC?

Am publicat constatările noastre în urma „Revizuirii post-implementare” derulată în urma adoptării ISA-urilor Clarificate. Aceste constatări sugerează că ISA-urile Clarificate sunt, în general, înțelese și majoritatea standardelor care au suportat revizuirii par să fi răspuns obiectivelor propuse de către IAASB atunci când a fost inițiată revizuirea lor. Totuși, în mod inevitabil, există unele sugestii despre modul în care pot fi îmbunătățite, pe viitor, unele standarde ISA individuale. IAASB va discuta care din aceste sugestii

merită un caracter prioritar. Dar nu ni s-au adus la cunoștință „piedici” reale.

Auditorii se plâng deseori de schimbările legislative permanente cărora trebuie să le facă față. În urma încheierii proiectului de clarificare a Standardelor Internaționale de Audit, mai anticipați actualizarea și/sau modificarea acestora sau a celorlalte reglementări emise de IAASB - standardele de asigurare, de servicii conexe, de revizuire?

În conformitate cu răspunsul anterior, urmează să decidem asupra actualizărilor/modificărilor necesare, precum și asupra caracterului imperativ al acestora. În același timp, IAASB dorește să respecte numeroasele apeluri în ceea ce privește o platformă stabilă, care să le permită țărilor să gestioneze adoptarea și implementarea în mod ordonat. De aceea, am aplicat o amânare a modificărilor aduse noilor standarde, în anii imediat următori finalizării ISA-urilor Clarificate. De atunci, au fost operate doar puține revizuirii. Dar odată cu noile modificări propuse în prezent referitoare la ISA-urile care tratează raportarea și comunicarea de către auditor, inclusiv un nou ISA 701 privind „Aspectele cheie de Audit” vor urma alte câteva modificări, care sunt bine fundamentate de numărul

mare al comentariilor primite și care răspund interesului public.

V-ați aflat în România, la București, la începutul lunii iunie, prilej cu care ați luat parte la Conferința organizată de Banca Mondială în cooperare cu CAFR dedicată comitetelor de audit, în cadrul căreia ați susținut o prezentare deosebit de interesantă. Pentru cititorii noștri care nu au putut lua parte la această manifestare, care au fost principalele idei, probleme și soluții pe care le-ați avansat în acest cadru?

Comitetele de audit pot juca un rol vital în monitorizarea calității auditurilor în companiile pe care le supraveghează. Deci este important să stimulăm interacțiunile profesionale și robuste și dialogul dintre comitetele de audit și auditori. De asemenea, am oferit câteva recomandări personale, legate de bunele practici. Și acum, în noua expansiune propusă a raportului de auditorului, vom solicita ca acele comunicări dintre auditor și comitetul de audit să furnizeze baza pentru selecția de către auditor a „aspectelor cheie de audit” pe care acesta decide să le raporteze investitorilor și altor utilizatori ai situațiilor financiare.

A consemnat
Adriana Spiridon

Recunoașterea fondului comercial negativ în situațiile financiare

Reflectarea fondului comercial în contabilitate și, ulterior, recunoașterea acestuia în situațiile financiare atât individuale, cât și consolidate ridică diverse probleme profesioniștilor contabili și auditorilor financiari. La identificarea, cuantificarea și auditarea fondului comercial, indiferent dacă acesta este element de activ (fond comercial pozitiv) sau de pasiv (fond comercial negativ) trebuie avute în vedere prevederile legislative în domeniu. Astfel, entitățile care organizează și conduc contabilitatea potrivit reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la recunoașterea fondului comercial vor aplica cerințele Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare. În acest sens, potrivit prevederilor pct. 83 din respectivele reglementări, fondul comercial se recunoaște, de regulă, la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă, la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o entitate.



Dr. Elena Iordache,
Ministerul Finanțelor Publice

În situațiile financiare anuale individuale, fondul comercial se poate recunoaște numai în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora și, după caz, și de datorii și capitaluri proprii, indiferent dacă este realizat ca urmare a cumpărării sau ca urmare a unor operațiuni de fuziune.

Transferul este în legătură cu o afacere, reprezentată de un ansamblu integrat de activități și active organizate și administrate în scopul obținerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii.

Pentru recunoașterea în contabilitate a activelor și datoriilor primite cu ocazia acestui transfer, entitățile trebuie să procedeze la evaluarea valorii juste a elementelor primite, în scopul determinării valorii individuale a acestora. Aceasta se efectuează, de regulă, de către profesio-

niști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

Fondul comercial generat intern nu se recunoaște ca activ deoarece nu este o resursă identificabilă (adică nu este separabil și nici nu decurge din drepturi legale contractuale sau de altă natură) controlată de entitate, care să poată fi evaluată credibil la cost.

În general, cu ocazia transferului, achizitorul recunoaște un fond comercial pozitiv, de natura unui activ, dar în ultima perioada s-a observat că la astfel de transferuri posibilitatea apariției unui fond comercial ca element de pasiv este tot mai mare, motiv pentru care vom prezenta un caz practic de recunoaștere și contabilizare a fondului comercial negativ.

Astfel, dacă în situațiile financiare anuale individuale trebuie recunoscut un fond comercial negativ, tratamentul contabil utilizat este similar cu cel prevăzut la pct. 52 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009, cu modificările și completările ulterioare.

Ulterior recunoașterii inițiale a fondului comercial negativ, valoarea acestuia poate fi transferată în contul de profit și pierdere consolidat numai:

- a) dacă această diferență corespunde previziunii, la data achiziției, a unor rezultate viitoare nefavorabile ale entității în cauză sau previziunii unor costuri pe care entitatea respectivă urmează să le efectueze, în măsura în care o asemenea previziune se materializează; sau
- b) în măsura în care diferența corespunde unui câștig realizat.

În vederea recunoașterii fondului comercial negativ, o entitate trebuie să se asigure că nu au fost supraevaluate activele identificabile achiziționate și nu au fost omise sau subevaluate datoriile.

În măsura în care fondul comercial negativ se raportează la pierderi și cheltuieli viitoare așteptate, ce sunt identificate în planul pentru achiziție al achizitorului și pot fi măsurate credibil, dar care nu reprezintă datorii identificabile la data achiziției, acea parte a fondului comercial negativ trebuie recunoscută ca venit în contul de profit și pierdere, atunci când sunt recunoscute aceste pierderi și cheltuieli viitoare.

În măsura în care fondul comercial negativ nu se raportează la pierderi și cheltuieli viitoare așteptate și care pot fi măsurate în mod credibil la data achiziției, acest fond comercial negativ trebuie recunoscut ca venit în contul de profit și pierdere, după cum urmează:

- a) valoarea fondului comercial negativ ce nu depășește valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate trebuie recunoscută ca venit atunci când beneficiile economice viitoare cuprinse în activele identificabile amortizabile achiziționate sunt consumate, deci, de-a lungul perioadei de viață utilă rămasă a acelor active; și
- b) valoarea fondului comercial negativ în exces față de valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate trebuie recunoscută imediat ca venit.

CAZ PRACTIC

La data de 31 martie 2010, S.C. BETA S.A. achiziționează de la S.C. ALPHA S.A un segment de activitate, în domeniul confecțiilor metalice, la prețul de achiziție de 300.000 lei. Astfel, la încheierea



contractului de achiziții se negociază pentru preluarea întregului ansamblu de activități din domeniul respectiv, reprezentând atât active, datorii, cât și personalul direct și indirect productiv din domeniul respectiv.

Valoarea justă a activelor și datoriilor aferente achiziției sunt evaluate de cumpărător la valoarea justă de la data achiziției. Valoarea justă determinată la data achiziției pentru activele și datoriile transferate odată cu achiziția afacerii respective este

Tabel 1

-lei-	
Denumire elemente preluate	Valoarea justă determinată de evaluator
1	2
1. clădire	1.200.000
2. instalații, utilaje	300.000
3. materii prime, materiale, piese de schimb	300.000
4. creanțe	1.000.000
A. Total active (1+2+3+4)	2.800.000
5. credite bancare pe termen lung	150.000
6. datorii comerciale	150.000
B. Total datorii (5+6)	300.000
Activ net (A-B)	2.500.000



Auditorii financiari trebuie să cunoască faptul că pentru entitățile care aplică reglementările contabile conforme cu IFRS, fondul comercial negativ nu se recunoaște în situația poziției financiare (bilanț) ca element de pasiv

prezentată în Tabelul 1.

Aceste valori juste sunt determinate de evaluatori calificați. Prețul de achiziție negociat este mai mic decât valoarea justă a activelor nete achiziționate.

La negociere, vânzătorul a avut în vedere și faptul că, ulterior achiziției, cumpărătorul va efectua cheltuieli viitoare așteptate cu restructurarea și disponibilizarea personalului, în sumă estimată de 100.000 lei.

Aceste cheltuieli nu reprezintă datorii identificabile la data achiziției.

Duratele de viață aferente imobilizărilor corporale preluate sunt prezentate în Tabelul 2.

Determinarea fondului comercial

Fondul comercial se determină la data achiziției și reprezintă diferența dintre costul de achiziție al întregii afaceri și valoarea justă a părții din activele nete achiziționate.

Costul de achiziție	=	300.000
Valoarea justă a părții din activele nete achiziționate*	=	2.500.000
Fond comercial negativ**	=	- 2.200.000

* Valoarea justă a activelor nete achiziționate de 2.500.000 lei s-a obținut ca urmare a diferenței dintre activele preluate în valoare de 3.000.000 lei și datoriile preluate

în valoare de 500.000 lei. Din această valoare 1.800.000 lei reprezintă valoarea justă a elementelor nemonetare (clădire, utilaje și stocuri materiale)

** Fondul comercial negativ apare în situația în care costul de achiziție este mai mic decât valoarea justă a părții din activele nete.

Alocarea în contul de profit și pierdere a sumei de 2.200.000 lei reprezentând fond comercial negativ la data achiziției se face astfel:

☞ Reluarea la venituri a sumei de **100.000 lei** în momentul efectuării cheltuielilor viitoare aferente restructurării și disponibilizării personalului;

☞ Fondul comercial negativ ce depășește valoarea justă a activelor nemonetare identificate la data achiziției se recunoaște imediat pe venit. Valoarea în exces a fondului comercial negativ se determină astfel:

Tabel 2

Denumire imobilizare corporală	Durata de viață stabilită de achizitor (ani)	Cost de achiziție (lei)	Amortizare anuală (lei)
1	2	3	4=3/2
Clădire	30	1.200.000	40.000
Instalații, utilaje	10	300.000	30.000
Total	X	1.500.000	70.000

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor efectuate la data achiziției afacerii:

1. preluarea activelor achiziționate la valoarea justă

%	=	891 Bilanț de deschidere/ analitic distinct pentru preluarea afacerii	2.800.000
212		Construcții	1.200.000
213		Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	300.000
3XX		Conturi de stocuri	300.000
4XX		Conturi de creanțe curente	1.000.000

2. preluarea datoriilor achiziționate la valoarea justă și recunoașterea fondului comercial negativ

891 Bilanț de deschidere/ =	%		2.800.000
analitic distinct pentru preluarea afacerii			
		162 Credite bancare pe termen lung	150.000
		404 Furnizori de imobilizări/ analitic distinct -ALPHA S.A.	300.000
		4XX Conturi de datorii curente	150.000
		2075 Fond comercial negativ	2.200.000

Notă: Operațiunile 1 și 2 pot fi înregistrate în contabilitate și sub forma unui articol contabil compus, astfel:

2.800.000	%	=	%	2.800.000
1.200.000	212 Construcții		162 Credite bancare	150.000
300.000	213 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)		404 Furnizori de imobilizări/ analitic distinct -ALPHA S.A.	300.000
300.000	3XX Conturi de stocuri		4XX Conturi de datorii curente	150.000
1.000.000	4XX Conturi de creanțe curente		2075 Fond comercial negativ	2.200.000

3. Plata achiziției la cost de achiziție în sumă de 300.000 lei

404 Furnizori de imobilizări/ analitic distinct - ALPHA S.A	=	5121 Conturi la bănci în lei	300.000
--	---	------------------------------	---------

4. Recunoașterea la venituri a fondului comercial negativ:

a) imediat, la data achiziției, pentru fondul comercial negativ rezultat în exces

2075 Fond comercial negativ	=	7815 Venituri din fondul comercial negativ	300.000
-----------------------------	---	---	---------

b) în momentul efectuării cheltuielilor cu restructurarea și disponibilizarea personalului

• înregistrarea cheltuielilor pe naturi

6XX Conturi de cheltuieli pe natură	=	4XX Conturi de datorii - cu valoarea pe natură aferentă	
-------------------------------------	---	--	--

• concomitent, fondul comercial negativ este reluat la venit

2075 Fond comercial negativ	=	7815 Venituri din fondul comercial negativ	100.000
-----------------------------	---	---	---------

c) lunar, pe durata de viață a activelor achiziționate

• înregistrarea amortizării

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	- amortizarea lunară
--	---	------------------------------------	-------------------------

• concomitent, fondul comercial negativ este reluat la venituri

2075 Fond comercial negativ	=	7815 Venituri din fondul comercial negativ	5.000
-----------------------------	---	---	-------

Active nemonetare
la data achiziției
(1.200.000+300.000
+300.000) = 1.800.000 lei

Cheltuieli viitoare
așteptate ce nu
reprezintă datorii

la achiziție = 100.000 lei

Total fond comercial
negativ alocat pentru

cheltuieli viitoare = 1.900.000 lei

Valoarea fondului comercial negativ în exces ce trebuie recunoscută imediat pe venit este de **300.000 lei** (2.200.000 - 1.900.000).

☞ Suma de **1.800.000 lei** va fi reluată la venituri de-a lungul duratei de viață a imobilizărilor corporale amortizabile. Durata de viață cea mai lungă este de 30 de ani, ceea ce înseamnă 360 luni. Eșalonat, lunar, se raportează la venituri suma de **5.000 lei** (1.800.000/360 luni).

În final, o precizare: auditorii financiari trebuie să cunoască faptul că pentru entitățile care aplică reglementările contabile conforme cu IFRS, fondul comercial negativ nu se recunoaște în situația poziției financiare (bilanț) ca element de pasiv.

Astfel, potrivit IFRS, nu există noțiunea de fond comercial negativ, iar diferența negativă rezultată între cost și valoarea justă a activelor nete transferate se recunoaște la venit și afectează contul de profit și pierdere de la data transferului.

Bibliografie

Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009, cu modificările și completările ulterioare;

Standarde Internaționale de Raportare Financiară, ediția 2012, editura CECCAR;

Cerințe și rezolvări privind auditarea aspectelor fiscale din raportările financiare



Mirela Șerban,
managing partner, R&M Audit

Actul conducerii reprezintă acel proces decizional care are la bază informațiile furnizate de raportările financiare și care trebuie să ofere informații unitare și comparative asupra situației financiare și a performanțelor patrimoniale ale unei companii.

Principalul scop pentru care se întocmesc raportări financiare constă în informațiile pe care acestea le pun la dispoziția utilizatorilor interni și externi ai unei companii. În practică am regăsit situații în care auditarea raportărilor financiare a fost greșit înțeleasă de către solicitanții unor astfel de servicii și anume că auditarea raportărilor financiare presupune o garanție totală asupra fiscalității, respectiv asupra taxelor datorate și plătite statului. De aceea, orice raport prevede responsabilitățile conducerii, precum și scopul auditului asupra raportărilor financiare și anume o opinie independentă, care oferă credibilitate investitorilor, putând fi motorul finanțării și creșterii unei afaceri.

Pornind de la această percepție asupra auditului, uneori există discrepanțe între comunicarea dintre auditorul independent și beneficiarul sau utilizatorul unui astfel de raport de audit, iar în cele ce urmează prezentăm cerințe și rezolvări privind auditarea aspectelor fiscale din raportările financiare.

Literatura de specialitate prezintă pe larg reconcilierea dintre contabilitate și fiscalitate, iar la baza raportărilor financiare este

obligatoriu să se regăsească aceleași norme contabile aplicabile, care să ofere imaginea fidelă asupra patrimoniului. Imaginea fidelă presupune „Regularitate”, respectiv că raportările financiare auditate respectă principiile contabile, iar, pe de altă parte, „Sinceritate” - respectiv aplicarea cu bună credință a regulilor și procedurilor contabile.

De multe ori, realitatea economică este denaturată de aplicarea principiilor fiscale și de aceea retratarea aspectelor fiscale din raportările financiare reprezintă un aspect important asupra auditului, deoarece permite reflectarea unei imagini reale și exacte, asigurând comparabilitatea informațiilor relevante pentru investitori, creditori, furnizori, acționari etc.

Pentru asigurarea unei misiuni coerente asupra aspectelor fiscale din raportările financiare trebuie să ne asigurăm asupra acestora în toate fazele procesului de

audit. În etapa de planificare regăsim informații importante legate de dosarul Juridic al clientului, precum și despre obligațiile juridice ale clientului. De asemenea, înțelegerea controlului intern și estimarea riscului de control reprezintă o cerință importantă pentru întocmirea unui program de audit care să acopere riscurile legate și de aspectele fiscale asupra raportărilor financiare. Etapele privind testele și procedurile analitice asigură motorul misiunii privind estimarea probabilităților prezentei unor erori în raportările financiare. În etapa de finalizare, auditorul trebuie să aibă în vedere acele datorii condiționate sau evenimente ulterioare care pot avea și implicații fiscale.

MANUALUL DE POLITICI ȘI PROCEDURI CONTABILE

Un instrument important pentru a realiza această deconectare a contabilității de fiscalitate este manualul de politici și proceduri contabile. Plecând de la acest manual, auditorul trebuie să evalueze gradul de adecvare a acestora și dacă politica respectivă contabilă este în conformitate cu standardele contabile și nu urmărește partea fiscală, respectiv plata unor taxe și impozite reduse.

IMOBILIZĂRI

În cadrul immobilizărilor, auditorul trebuie să se asigure atât asupra immobilizărilor existente, cât și asupra intrărilor și ieșirilor. Oglinda de rol este o dovadă din sursă externă,



iar solicitarea acestora de la autoritatea de taxe și impozite locale furnizează informații asupra declarării immobilizărilor și o pistă pentru identificarea posibilelor diferențe față de situația patrimonială. Existența unor diferențe ne conduce la concluzia unor decizii fiscale, iar acest aspect trebuie analizat pentru a depista eventuale ajustări necesare. În acest sens, discutăm și de eventualele deprecieri, iar auditorul trebuie să se asigure asupra modului în care s-au documentat din punct de vedere al existenței și funcționalității, precum și asupra justificării valorii rezonabile a provizionului constituit în cazul deprecierei reversibile. Un alt element este reprezentat de deprecierea ireversibilă, respectiv amortizarea unde apar aspecte fiscale regăsite în aplicarea raționamentului adecvat ratelor de amortizare calculate, tipul de amortizare aplicat și dacă acesta corespunde politicilor contabile

aplicate de companie, dacă sunt în conformitate cu standardele contabile și legislația aplicabilă și, mai ales, dacă respectă duratele de viață economică a activelor. În situația în care amortizarea fiscală este diferită de amortizarea contabilă, auditorul trebuie să se asigure cu privire la aplicarea corectă asupra întregii clase de amortizări pe o bază consecventă de la un an la altul și adecvată necesităților economice ale companiei atât din punct de vedere fizic, cât și moral. Pentru diferența dintre amortizarea aferentă duratei de viață economică și amortizarea fiscală, auditorul trebuie să verifice sau să ajusteze corespunzător impozitul amânat.

Reevaluarea reprezintă un alt element ce oferă informații privind costul alocat sau reluări ale unor reevaluări trecute. Astfel, pe lângă asigurarea asupra dosarului de evaluare întocmit de evalua-



tori autorizați sau profesioniști cu studii tehnice de specialitate, precum și corelarea acestuia cu oglinda de rol pusă la dispoziție de către direcția de taxe și impozite locale, auditorul trebuie să verifice transpunerea reevaluărilor în costuri pentru a vedea implicațiile fiscale existente sau potențiale, mai ales în cazul unor reevaluări masive în sectorul imobiliar. O subevaluare sau supraevaluare a imobilizărilor în raportările financiare poate oferi o imagine denaturată asupra raportărilor financiare, iar auditorul trebuie să întreprindă toate diligențele necesare pentru a se asigura asupra acurateții informației prezentate utilizatorilor raportărilor financiare.

Dintre alte elemente care pot genera ajustări din această categorie amintim: cheltuielile cu reparațiile și modernizările (nealocarea corespunzătoare capitalizării); reclasificarea

tipului de leasing financiar-operational; imobilizări obținute cu ajutorul subvențiilor, spre exemplu, cele aferente proiectelor europene și pentru care compania are asumați anumiți indicatori; planul de investiții pentru proiecte în derulare de asemenea poate dezvălui implicații fiscale etc.

INVESTIȚII

Auditorul trebuie să discute cu conducerea companiei asupra investițiilor deținute pe tipuri de acțiuni/obligațiuni cotate/necotate, precum și motivul păstrării în urma clasificării lor pe termen scurt/lung, asigurându-se de corecta evaluare în raportările financiare atât a deținerilor, cât și a intrărilor și ieșirilor în timpul anului, urmărind profitul/pierderea la valoarea reală. Informațiile obținute trebuie verificate din surse externe (ONRC/ CNVM), după caz.

STOCURI

În situația în care identificăm stocuri, primul pas este să ne asigurăm asupra politicii contabile aplicate și a modului de recunoaștere și înregistrare a stocurilor și producției în curs de execuție, în conformitate cu reglementările legale în vigoare, realizând distincția corespunzătoare, cu toate implicațiile contabile și fiscale între materie primă, consumabile, producție în curs de execuție, produse finite și mărfuri.

Indicatori precum numărul zilelor pe stoc și rotația stocurilor pot oferi informații importante: spre exemplu, un stoc nejustificat poate pune la îndoială continuitatea activității

companiei, ceea ce poate impacta decizia utilizatorilor raportărilor financiare. Rezultatele inventarierii, corecta valorificare a acestuia și corelarea pe baza unui eșantion sunt extrem de importante pentru a verifica metoda de evaluare folosită și consecvența acesteia.

Alte elemente: verificarea înregistrării stocurilor în perioada curentă, verificările corelațiilor specifice producției pentru a identifica eventuale reluări la venituri în scopuri fiscale din influența producției, analiza stocurilor cu mișcare lentă, pe vechimi sau deteriorate.

În categoria stocurilor, un rol aparte îl ocupă dosarul de inventariere, unde auditorul trebuie să urmărească orice aspect care are implicații fiscale și care poate conduce la impozite amânate cum ar fi: procedurile clientului în legătură cu inventarierea și urmărirea corelării acestora cu legislația referitoare la inventariere, lista inițială și lista finală de inventariere, precum și valorificarea acestora în raportul de inventariere, ajustările propuse, dar și urmărirea realizării acestor ajustări în contabilitatea clientului. Toate aceste elemente trebuie urmărite pe fiecare categorie de stocuri pentru stocurile aflate în gestiunea proprie pe locații, depozite și gestiuni, stocurile în tranzit sau în alte locații la momentul inventarului, stocurile în custodie sau la terți, în consignație, precum și orice altă formă de stocuri aflate sub clauză de rezervă asupra titlurilor de proprietate. De asemenea, se urmărește respectarea princi-

piului independenței și dacă au fost înregistrate în perioadele corespunzătoare documentele de gestiune, precum și costurile aferente descărcării de gestiune sau alte costuri anexe acestora.

DEBITORI

Reconcilierea debitorilor cu registrul jurnal și balanța de verificare. Clasificarea soldurilor restante pe vechimi oferă informația necesară pentru a calcula un eventual provizion. De asemenea, răspunsul primit de la departamentul juridic sau cabinetul de avocatură, respectiv de la conducere, în legătură cu situația litigiilor aflate pe rol sau anumite clauze contractuale pot genera ajustări atât cu impact fiscal, cât și cu impact asupra rezultatului și a pozițiilor patrimoniale în mod semnificativ. Stornările emise după închiderea exercițiului financiar, precum și gruparea debitorilor după criterii cum ar fi sumele datorate de întreprinderile-mamă asociate sau afiliate, de directori și de angajați sunt, de asemenea, informații care trebuie analizate și luate în considerare pentru eventualele ajustări recomandate de auditor asupra situațiilor financiare. De asemenea, încasările ulterioare închiderii exercițiului financiar pot oferi informații privind evaluarea debitorilor și corecta lor prezentare în raportările financiare.

CONTURI LA BĂNCI ȘI NUMERARUL DISPONIBIL

Pe lângă reconcilierea documentelor externe (extrase,

registre, fi șe, portofolii, confirmări de sold) cu balanțele de verificare, auditorul trebuie să acorde o atenție deosebită creditelor/ împrumuturilor angajate de companie, fie că sunt sub forma garanțiilor sau a descoperirilor de cont - caz în care trebuie analizată corelarea acestora cu evidențele contabile -, fie că trebuie făcută o analiză de ansamblu pentru a desprinde eventuale aspecte care pot conduce la imposibilitatea de a respecta anumite clauze și care pot genera popririi, executări, majorări, dobânzi penalizatoare etc. și pentru care auditorul trebuie să aplice raționamentul profesional, să măsoare impactul care poate genera posibile ieșiri de resurse financiare și să poată măsura și evalua această ajustare. Auditorul trebuie să analizeze continuu cash flow-ul companiei, tranzacțiile mari și neobișnuite, intrările și ieșirile de resurse, pentru a surprinde orice posibilitate de ieșire de cash care ar putea conduce la „cosmetizarea rezultatului” atât în timpul anului, cât și la sfârșitul exercițiului financiar și care ar impacta semnificativ raportările financiare.

CREDITORI

Ca și în cazul debitorilor, auditorul trebuie să aibă în vedere gruparea creditorilor pe vechimi pentru o evaluare corectă a acestor datorii și pentru a realiza distincția între o obligație curentă și o obligație posibilă, respectiv datorii contingente și angajamente. În baza eșantionării, auditorul reconciliază jurnalul de cumpărări cu balanța, sol-

durile creditoare semnificative, stornările efectuate după închiderea exercițiului financiar, restanțele semnificative, sumele datorate către întreprinderea mamă, afiliate și asociate. Alte elemente analizate: solduri comparative față de anul precedent, datorii purtătoare de dobânzi, situația litigiilor creditorilor pusă la dispoziție de către avocatul societății sau conducere și reconcilierea acestora cu cheltuielile aferente litigiilor (taxe de timbru, taxe judiciare, onorarii avocațiale etc.), analizarea proceselor verbale ale Adunării generale ale asociaților și ale Consiliului de administrație pentru testarea exhaustivității informației, testarea plăților după închiderea exercițiului financiar auditat în vederea identificării oricăror datorii sau acumulări, astfel încât datoriile să fie evaluate la data raportării financiare și să fie respectat principiul independenței exercițiului.

TVA

O cerință majoră în ceea ce privește aspectul fiscal din punct de vedere al TVA presupune pe de o parte testarea înregistrării TVA-ului în momentul vânzărilor și a achizițiilor (mai nou și din punct de vedere al aspectelor generate de TVA la încasare), iar, pe de altă parte, revizuirea deconturilor de TVA (complete, corecte și verificarea acurateții datelor) și reconcilierea unui eșantion cu înregistrările contabile. Reconcilierile cu documentele furnizate din surse externe furnizează, de asemenea, informații privind posibilele

aspecte fiscale respective: fi a de plătitor furnizată de ANAF, unde putem reconcilia soldurile din fi a de plătitor cu balanța de verificare și identifica sume restante, penalități sau dobânzi și corelarea/urmărirea evidențierii acestora în balanța de verificare, care stă la baza întocmirii raportărilor financiare. Data depunerii deconturilor de TVA trebuie urmărită pentru a sesiza eventuale întârzieri, care ar putea conduce la sancțiuni ulterioare.

TAXARE LA BUGETUL DE STAT ȘI BUGETUL ASIGURĂRILOR SOCIALE

În baza situației lunare a conturilor de taxe și impozite, se reconciliază totalurile lunare din fi a de cont cu balanța de verificare, urmărind rulajele aferente în vederea depistării anumitor variații mari sau neobișnuite. De asemenea, auditorul trebuie să urmărească concordanța dintre politicile contabile ale clientului și politicile fiscale aplicabile conform legislației în vigoare, dar și corelarea plăților efectuate conform corespondenței existente cu organele statului și urmărirea termenelor de plată pentru a identifica informații privind amenzi sau penalizări aplicate sau posibile. Solicitând Registrul unic de control, care furnizează informații privind acțiunile de control desfășurate la companie în perioada auditată, și prin parcurgerea proceselor verbale de control sau a notelor de constatare auditorul trebuie să urmărească măsurile aplicate și valorificarea lor în contabi-

litate sau constituirea unor provizioane pentru acțiunile în desfășurare la momentul auditării raportărilor financiare. Verificarea calculului fiscal și corelarea sumelor cu declarația privind impozitul pe profit, precum și a sumelor raportate în declarațiile privind contribuțiile datorate bugetului de stat și bugetului asigurărilor sociale și cercetarea rezonabilității datelor cuprinse în aceasta și declarațiile întocmite în cursul anului, existența anumitor scutiri de impozite, eșalonări la plată sau alte facilități fiscale care pot genera calcularea impozitului amânat – reprezintă piste ce trebuie urmărite.

RISCU DE FRAUDĂ ȘI EROARE

Întreaga misiune de auditare a aspectelor fiscale din rapoartări trebuie să aibă în vedere posibilitatea depistării fraudelor, prin obținerea și coroborarea informațiilor existente din surse interne și externe. Orice bănuială privind încălcarea legilor și reglementărilor trebuie raportată persoanelor însărcinate cu guvernarea. Orice încălcare semnificativă sau intenționată poate conduce la denaturări ale raportărilor financiare. Activitatea de spălare a banilor este reglementată, iar acele tranzacții care trebuie raportate se vor verifica și prezenta în măsura în care sunt relevante; acestea ar fi: depozite neobișnuite manifestate prin creșteri și scăderi nejustificate, destinație neasociată unui client, tranzacții mari în numerar prin casieria unității prin forme de debit/credit, schimbări de bancnote cu valoare

nominală mare în bancnote cu valoare nominală mică, schimbarea numerarului în alte valute, bancnote false, concordanță între intrările de numerar și depunerile în bancă etc. Tranzacțiile suspecioase pot fi și de natură imobiliară (cum ar fi achiziționarea unor clădiri sau terenuri la prețuri mici, urmate de vânzarea simultană/imediată la prețuri mult mai mari) sau cele specifice jocurilor de noroc sau domeniului asigurărilor etc. Cea mai des întâlnită suspiciune constă în toleranța companiei față de furturile de mică valoare sau sume virate eronat fără a face demersurile necesare în vederea recuperării sau avansuri achitate pentru prestații nerealizate.

Așa cum am prezentat, există numeroase implicații fiscale care pot influența raportările financiare, dar auditorul trebuie să urmărească deconectarea principiilor fiscale de principiile contabile, astfel încât acestea să reflecte imaginea reală a companiei, atât pe termen scurt, cât și pe termen mediu și lung, mai ales în cazul companiilor care pot prezenta interes din partea unor posibili investitori.

Bibliografie

IFAC, *Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*, tradus și publicat de CAFR, 2012

Ghid pentru un audit de calitate, editura CAFR, 2012

Evenimente adverse majore

- aspecte contabile și relevanța auditului financiar

Scopul principal al acestui articol este de a reaminti auditorilor financiari principalele particularități contabile și de audit care se iau în considerare atunci când se planifică sau se execută un audit sau o revizuire a situațiilor financiare întocmite de către entități ale căror activități sunt influențate semnificativ de evenimente adverse majore, cum ar fi cutremure, tsunami, inundații etc.

Particularități contabile și de audit similare apar și în cazul consecințelor economice privind instabilitatea politică în anumite regiuni/jurisdicții. Aceste evenimente ar putea afecta în sens advers activitățile entităților care au investiții/participații sau activități/operațiuni în țările afectate. De exemplu, pierderea principalului furnizor de utilități, distrugerea fabricilor producătoare, pierderea de date sau alte documente sau pierderea personalului pot duce la încetarea activității operaționale a entității respective, a activității de finanțare și de investiții, a activităților de raportare financiară și a activităților de control.

Evenimentele adverse pot impacta entitățile care au o parte semnificativă a clienților sau furnizorilor în țările afectate.

De exemplu, entitățile care au o parte semnificativă a clienților afectați de evenimente adverse majore pot întâmpina dificultăți în colectarea creanțelor de la aceștia. Entitățile care au o parte semnificativă a furnizorilor afectați de evenimente adverse majore ar putea fi nevoiți

sa amâne producția dacă nu pot găsi o sursă alternativă de aprovizionare.

Aceste amânări/întârzieri ar putea avea consecințe semnificative întrucât pot duce la nerespectarea obligațiilor contractuale sau la dificultăți privind asigurarea fluxurilor de numerar.

Din cauza impactului potențial al evenimentelor adverse majore este foarte important ca, în faza de planificare și execuție a revizuirilor interimare sau a auditurilor de

situații financiare, auditorul financiar să obțină o înțelegere a modului în care entitatea auditată este afectată și a modului în care conducerea, ca parte a procesului de evaluare a riscului, a identificat și adresat respectivele riscuri.

Această înțelegere va ajuta auditorul financiar în a evalua cât de semnificativ este evenimentul major și care sunt efectele sale asupra:

- ☞ Riscului ca situațiile financiare să fie eronate;
- ☞ Sursa probelor de audit;
- ☞ Natura și extinderea procedurilor ce urmează a fi efectuate;
- ☞ Cooptarea de specialiști în echipa auditorului financiar pentru a răspunde adecvat riscurilor crescute identificate.

În măsura în care auditorul financiar nu a finalizat încă auditul sau revizuirile interimare ale entităților ale căror perioade de raportare se sfârșesc chiar înainte de apariția unui eveniment advers major, este important ca efectele acestui eveniment asupra situațiilor financiare să fie luate în considerare ca parte a procedurilor privind evenimentele ulterioare.

În vederea asistării auditorilor financiari în acest sens, aspectele contabile și de audit sunt prezentate în cele ce urmează în cadrul a șase capitole.

1. ASPECTE PRIVIND EVALUAREA RISULUI

În cadrul procesului de actualizare și documentare a înțelegerii entității, a mediului în care aceasta operează, auditorul financiar determină dacă și în ce măsură evenimentul advers major:

- ☞ a afectat activitatea entității, inclusiv a clienților și furnizorilor acesteia;

F a expus entitatea riscului ca situațiile financiare să fie eronate semnificativ;

F a expus entitatea unor evenimente sau condiții care ar putea arunca o umbră de îndoială semnificativă asupra capacității entității de a-și continua activitatea.

Exemple privind aspectele ce ar putea fi luate în considerare în cadrul procesului de înțelegere a impactului evenimentului advers major asupra entității sunt prezentate în ghidul practic.

2. ASPECTE PRIVIND CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII

Pentru multe entități, evenimentele adverse majore pot genera riscuri operaționale, de credit sau de lichiditate. Principalul risc este reprezentat de abilitatea de a aduce schimbările necesare modelului de afaceri și strategiilor și de a identifica și răspunde evenimentelor sau condițiilor care ar putea arunca o umbră de îndoială semnificativă asupra capacității entității de a-și continua activitatea.

Asemenea evenimente sau condiții ar putea să apară ca efect direct al evenimentului advers major asupra activității entității în regiunile afectate sau ca efect indirect, cum ar fi imposibilitatea colectării creanțelor de la clienții cei mai importanți sau imposibilitatea aprovizionării de la furnizori importanți care se află în regiunile afectate.

3. ASPECTE PRIVIND PROBELE DE AUDIT

Evenimentele adverse majore pot afecta sursa probelor de audit disponibile auditorului financiar din cauza pierderilor de date, a surselor



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



Clemente Kiss,
Senior Manager -
Audit, KPMG România

operaționale de furnizare de date sau a personalului cheie.

De asemenea, natura acestor evenimente poate diminua validitatea experienței istorice ca bază pentru evaluarea rezonabilității așteptărilor viitoare, prezentând provocări cu privire la evaluarea:

- ☞ rezonabilității ipotezelor semnificative și a reprezentărilor făcute de către conducere în procesul de realizare a estimărilor;
- ☞ fezabilității planurilor pentru acțiuni viitoare.

De aceea, este important ca auditorul financiar să evalueze gradul de suficiență și adecvare a probelor de audit obținute în aceste circumstanțe și să evalueze critic raționamentele și deciziile conducerii în efectuarea de estimări contabile și identificarea de indicii privind posibile abuzuri din partea conducerii.

4. COOPTAREA SPECIALIȘTILOR

Este foarte probabil ca multe din efectele evenimentelor adverse semnificative să se refere la evaluări și estimări și de aceea implicarea specialiștilor relevanți este încurajată în cazul în care efectul acestor evenimente se așteaptă să fie semnificativ. Specialiștii relevanți pot fi implicați încă din momentul în care sunt efectuate procedurile privind evaluarea riscurilor.

5. ASPECTE PRIVIND RAPORTAREA ȘI PREZENTAREA JUSTĂ

În cazul în care evenimentele adverse majore au un efect semnificativ asupra entității auditate, este important ca situațiile financiare să furnizeze descrieri adecvate în notele la situațiile financiare în conformitate cu cerințele cadrului aplicabil de



raportare financiară, în vederea facilitării înțelegerii utilizatorilor de situații financiare a efectelor evenimentelor adverse majore asupra poziției financiare a entității, a performanțelor și a fluxurilor de numerar. În evaluarea aspectelor de raportare, auditorul financiar va lua în considerare dacă este necesară adăugarea în raportul de audit a unui paragraf de evidențiere a aspectelor respective pentru a atrage atenția utilizatorilor de informație financiară asupra descrierilor efectuate în notele la situațiile financiare cu privire la efectele evenimentelor majore adverse asupra entității.

6. GHID PRACTIC

6.1. Aspecte privind evaluarea riscului

Se va pune accent, în general, pe următoarele aspecte:

- ☞ Obținerea unei înțelegeri a impactului evenimentului advers major asupra entității;
- ☞ Evaluarea gradului de incertitudine a estimării asociată estimării contabile relevante;

Se vor analiza în detaliu următoarele aspecte:

- ☞ Activitatea operațională, incluzând impactul privind:
 - abilitatea de a continua să livreze produse sau servicii
 - conducerea operațiunilor, incluzând efectele asupra facilităților de producție, depozite și birouri
 - clienți cheie și surse de venituri
 - principalii furnizori de bunuri și servicii
 - contractele de muncă
- ☞ Investiții și participări în capitalurile altor entități, inclusiv impactul asupra:
 - achizițiilor/participărilor planificate sau a celor efectuate

- recent (inclusiv cedarea/vânzarea de participații)
- achizițiilor sau cedării de acțiuni sau împrumuturi
- activității de investiții de capital
- entităților ne-consolidate, inclusiv societăți asociate, asocieri în participație și entități cu scop special care nu sunt consolidate.
- ☞ Activități de finanțare, incluzând impactul asupra filialelor semnificative și asupra societăților asociate și asocierilor în participație.
- ☞ Principalii factori care pot influența gradul de incertitudine al estimării asociat cu o estimare contabilă includ:
 - natura estimării contabile
 - măsura în care există o metodă general acceptată sau un model utilizat în elaborarea de estimări contabile
 - măsura în care o estimare contabilă depinde de raționamentul profesional
 - sensibilitatea estimării contabile în relația cu schimbările aferente ipotezelor
 - existența tehnicilor recunos-

cute de evaluare care ar putea atenua incertitudinea estimării

- lungimea perioadei pe care se fac previziunile și relevanța datelor obținute din evenimente trecute pentru a previziona evenimente viitoare
- disponibilitatea de date de încredere din surse externe
- măsura în care estimările contabile se bazează pe informații observabile sau ne-observabile.

F Evenimentele adverse majore ar fi putut avea un efect advers asupra multora dintre factorii menționați anterior, crescând astfel gradul de incertitudine privind estimarea asociată estimărilor contabile. În identificarea și evaluarea riscului de eroare semnificativă este important să se evalueze gradul de incertitudine al estimării asociat estimării contabile afectată de aceste evenimente. Acest lucru include evaluarea susceptibilității privind abuzuri din partea conducerii și dacă acestea dau naștere unui risc semnificativ.

6.2. Aspecte privind continuitatea activității

Se va pune accent, în general, pe următoarele aspecte:

- ☞ îndoiala semnificativă asupra capacității entității de a-și continua activitatea
- ☞ evaluarea incertitudinii
- ☞ filiale cu probleme privind continuarea activității.

Se vor analiza în detaliu următoarele aspecte:

- ☞ Obținerea probelor de audit ar putea fi dificilă din cauza incertitudinilor create de evenimentele

le majore adverse care fac mai dificilă evaluarea planurilor conducerii privind:

- aspectele referitoare la ipotezele și raționamentele care stau la baza previziunilor;
- efectuarea analizelor de sensibilitate;
- introducerea de ipoteze alternative în cadrul acestor evaluări.

- ☞ Impactul evenimentelor adverse majore ar putea fi deosebit de cuprinzător, incluzând efectele indirecte, cum ar fi clienții sau furnizorii cheie;
- ☞ Este important să se analizeze dacă responsabilii din conducere au luat în considerare toate informațiile disponibile și dacă au utilizat un interval de timp care acoperă cel puțin 12 luni de la data situațiilor financiare;
- ☞ Problemele de lichiditate pot să apară în următoarele situații:
 - Impact negativ asupra fluxurilor de numerar ca urmare a reducerii activității operaționale, precum și ca urmare a costurilor asociate eforturilor de reconstrucție
 - Creditorii iau o poziție de aversiune față de risc, ca urmare a incertitudinilor provocate de evenimentele adverse majore
 - Creșterea cererii de finanțare care ar putea restricționa accesul la finanțare în termeni favorabili
 - Neîndeplinirea indicatorilor prevăzuți în contractele de finanțare care pot duce la rambursarea anticipată a împrumuturilor primite;
- ☞ Faptul că societatea-mamă pare a avea asigurată capacitatea de a-și continua activitatea nu înseamnă întotdeauna că este

asigurată continuitatea activității și la nivelul filialelor. Dacă societatea-mamă are probleme în ceea ce privește capacitatea de a-și continua activitatea ca urmare a unor evenimente adverse majore, atunci există riscul privind capacitatea de continuare a activității și la nivelul filialelor întrucât societatea-mamă își poate retrace finanțarea;

- ☞ Dacă situațiile financiare ale unei filiale sunt întocmite utilizând o bază de necontinuitate a activității, dar societatea-mamă are asigurată capacitatea de a-și continua activitatea, atunci situațiile financiare consolidate vor fi întocmite aplicând principiul continuității activității;
- ☞ Incertitudinile semnificative legate de evenimente sau condiții care pot arunca o umbră semnificativă de îndoială asupra capacității întreprinderii de a-și continua activitatea sunt descrise și prezentate în situațiile financiare;
- ☞ Dacă principiul continuității activității nu este considerat adecvat, atunci situațiile financiare prezintă faptul că nu au fost întocmite în conformitate cu principiul continuității activității, principiul alternativ în baza căruia au fost întocmite și motivele pentru care principiul continuității activității nu este adecvat;
- ☞ În cazul în care conducerea hotărăște să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea acesteia după data elaborării situațiilor financiare, atunci acestea nu vor mai fi întocmite având la bază principiul continuității activității.

6.3. Aspecte privind probele de audit

Se va pune accent, în general, pe următoarele aspecte:

- ☞ Obținerea de probe de audit suficiente și adecvate;
- ☞ Modificarea opiniei de audit;
- ☞ Exercițarea scepticismului profesional;
- ☞ Probe de audit pentru a confirma sau combate declarațiile/reprezentările conducerii.

Un ghid detaliat privind aspectele referitoare la probele de audit este prezentat în continuare.

Probe de audit suficiente și adecvate

- ☞ Atunci când sursele de date au fost (parțial) distruse, auditorul financiar ar putea fi pus în imposibilitatea obținerii probelor de audit necesare. Această situație ar putea duce la modificarea opiniei de audit în cazul în care nu există surse alternative privind obținerea de probe de audit.
- ☞ Estimările și raționamentele pot implica o complexitate suplimentară, ca rezultat al incertitudinilor. În identificarea și evaluarea riscului de eroare semnificativă la nivel de aserțiune, auditorul evaluează gradul de incertitudine asociat unei estimări contabile. Auditorul financiar va evalua suficiența și gradul de adecvare al probelor de audit privind estimările, inclusiv ipotezele și raționamentele efectuate. Auditorul financiar ar putea lua în considerare posibilitatea cooptării unei specialist pe un anumit domeniu.

Scepticismul profesional

- ☞ Exercițarea scepticismului profesional se face pe parcursul

procesului de audit, în particular atunci când:

- se ia considerare rezonabilitatea răspunsurilor conducerii la întrebări privind efectele evenimentelor adverse majore asupra entității auditate și planurile de adresare a afectelor acestor evenimente
 - probele de audit sunt în contradicție cu alte probe de audit obținute – în asemenea circumstanțe, auditorul financiar va determina ce proceduri de audit suplimentare sunt necesare
 - se iau în considerare informații care aduc în discuție încrederea în documentele și răspunsurile la întrebările ce urmează a fi utilizate ca probe de audit.
 - evaluarea declarațiilor/reprezentărilor scrise – de exemplu, se ia în considerare dacă entitatea are capacitatea și abilitatea de a duce la îndeplinire intențiile declarate și dacă cei din conducere au suficiente cunoștințe și informații pentru a face o anumită declarație.
- ☞ De asemenea, este important ca auditorul financiar să fie conștient de factorii care ar putea să le afecteze raționamentul în sens advers, cum ar fi limitările implicate de folosirea estimărilor elaborate de către conducere ca punct de plecare pentru evaluarea rezonabilității acelei estimări. De aceea este indicat:
- Să se caute și să se obțină probe din surse independente
 - Obținerea de informații de referință relevante
 - Luarea în considerare a explicațiilor alternative și a explicațiilor din mai multe

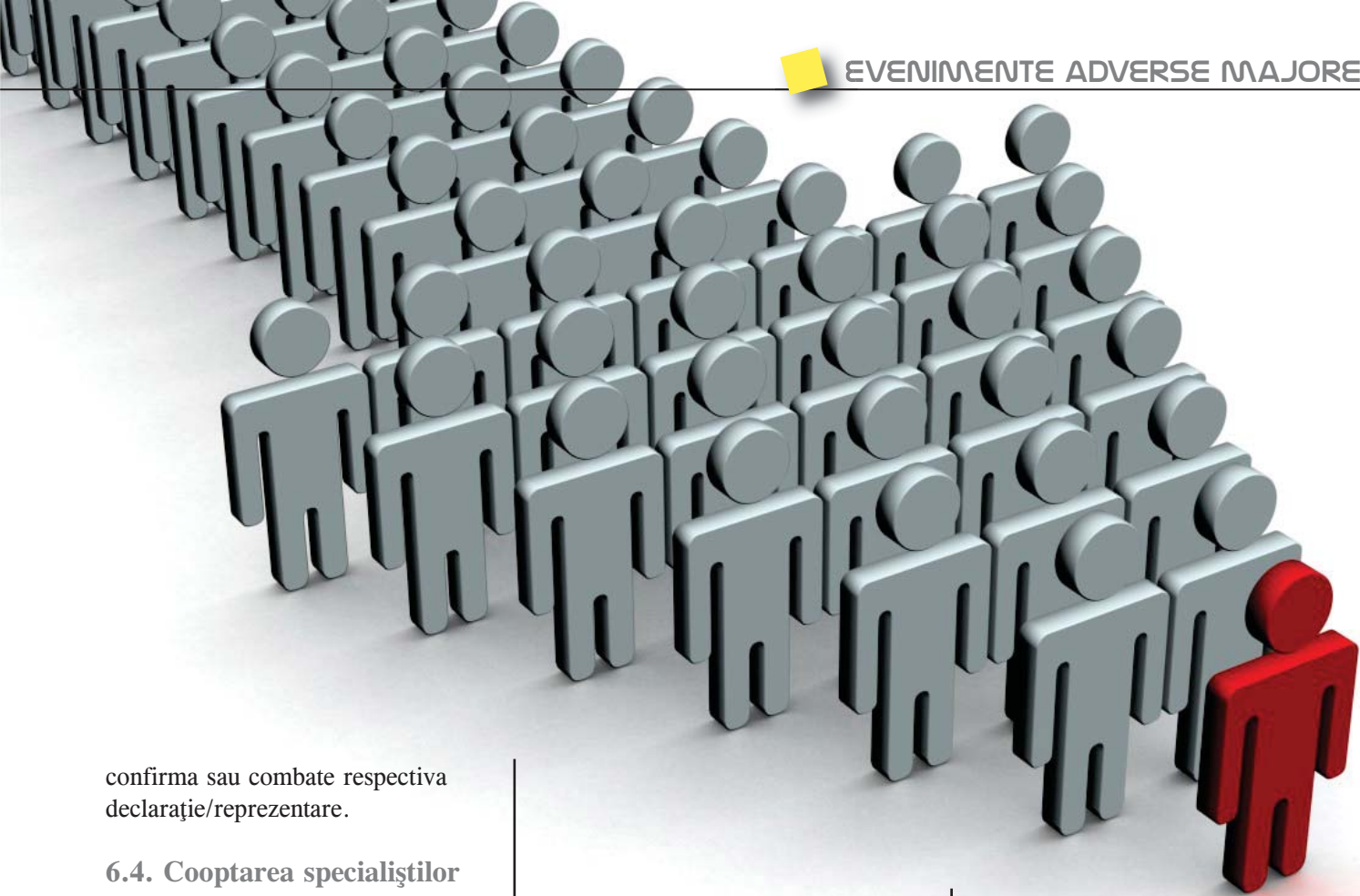
surse

- Investigarea neconsecvențelor rezultate din probele de audit, inclusiv a neconsecvențelor din cadrul răspunsurilor primite.
- ☞ Auditorul financiar va analiza raționamentele și deciziile conducerii în cadrul procesului de elaborare de estimări contabile pentru a identifica dacă există indicii de posibile abuzuri din partea conducerii. Aceste indicii cuprind:
- Schimbări în estimările contabile sau în metoda de elaborare a acestora în cazul în care conducerea a efectuat o evaluare subiectivă cu privire la faptul că a avut loc o schimbare a circumstanțelor;
 - Utilizarea ipotezelor proprii ale entității auditate când acestea nu sunt consecvente cu ipotezele observabile ale pieței;
 - Selectarea sau elaborarea unor ipoteze care sunt favorabile obiectivelor conducerii;
 - Selectarea unor estimări care sunt mult prea optimiste sau pesimiste.

Declarații/reprezentări scrise

Obținerea unei declarații/reprezentări scrise din partea conducerii cu privire la rezonabilitatea ipotezelor semnificative utilizate în elaborarea estimărilor contabile este o cerință obligatorie.

Declarația/reprezentarea scrisă din partea conducerii reprezintă o informație necesară în cadrul procesului de auditare a situațiilor financiare. Aceste declarații/reprezentări nu reprezintă însă o probă de audit, ci va fi coroborată de către auditorul financiar cu probe de audit care se referă la aspectul respectiv pentru a



confirma sau combate respectiva declarație/reprezentare.

6.4. Cooptarea specialiștilor

Auditorul financiar este încurajat să coopteze specialiști, mai ales în următoarele cazuri:

- ☞ Luarea în considerare a efectelor evenimentelor adverse majore în cadrul procesului de evaluare a riscului;
- ☞ Creșterea incertitudinii estimărilor ca urmare a producerii evenimentului advers major, ceea ce ar putea genera riscuri semnificative, inclusiv evaluarea deprecierei activelor, evaluarea ipotezelor conducerii și previziunilor și a incertitudinilor semnificative privind continuitatea activității;
- ☞ Previzionarea și evaluarea pot fi foarte complexe și ar putea fi necesare metode de evaluare mult mai sofisticate.

Este important să se coopteze și să se implice specialiști cât mai devreme în cadrul procesului de audit și să se clarifice responsabilitățile fiecăruia.

6.5. Aspecte privind raportarea și prezentarea justă

- ☞ Impactul general al evenimentului advers major
- ☞ Gradul de adecvare al descrierilor efectuate în notele la situațiile financiare
- ☞ Utilizarea unui paragraf de evidențiere a anumitor aspecte
- ☞ Modificarea opiniei de audit

În completarea unei contabilizări adecvate, vor fi efectuate descrieri detaliate în notele la situațiile financiare cu privire la impactul evenimentului advers asupra entității, astfel încât să se asigure o înțelegere adecvată a poziției financiare, a performanțelor și a fluxurilor de numerar ale entității.

Evaluarea gradului de adecvare a descrierilor din cadrul notelor la situațiile financiare va lua în considerare următoarele aspecte:

- prezentarea justă a riscurilor și incertitudinilor, inclusiv

a riscului de lichiditate, incertitudinea aferentă estimării și aspecte privind continuitatea activității;

- ipoteze și raționamente utilizate, cum ar fi cele care se referă la estimarea fluxurilor viitoare de numerar, evaluarea activelor și a deprecierei aferente acestora.

Auditorul financiar va evalua dacă situațiile financiare, în ansamblul lor, oferă o prezentare justă. Astfel, se vor lua în considerare aspecte precum prezentarea globală, structura și conținutul situațiilor financiare și dacă situațiile financiare împreună cu notele aferente prezintă efectele evenimentului advers major într-o manieră justă.

Se ia în considerare dacă este necesară includerea unui paragraf pentru



evidențierea anumitor aspecte în cadrul raportului de audit financiar pentru a face referință la informații privind efectele evenimentului advers major prezentat în situațiile financiare sau descris în notele la situațiile financiare, în cazul în care se consideră că importanța acestora este fundamentală pentru utilizatori în înțelegerea situațiilor financiare.

O opinie de audit modificată ar putea fi necesară în cazul în care auditorul financiar se află în imposibilitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate.

6.6. Evenimente ulterioare

Se va face o distincție clară între evenimentele care produc ajustări și cele care nu produc ajustări.

Entitățile fac o distincție clară în ceea ce privește evenimentele care au avut loc după data situațiilor financiare. Astfel, există evenimente care generează ajustări și evenimente care nu generează ajustări. De exemplu, dacă un cutremur sau inundații devastatoare au avut loc în luna mai a anului N, acestea vor fi tratate ca evenimente care nu generează ajustări pentru situațiile financiare aferente exercițiului financiar încheiat la 31 decembrie N-1, cu excepția situației în care entitatea respectivă nu va mai putea să-și continue activitatea.

Se va face o descriere în notele la situațiile financiare a impactului evenimentelor care nu generează

ajustări, în cazul în care acestea sunt semnificative.

Impactul unor evenimente adverse majore asupra diferitelor entități variază considerabil. Ca atare, entitățile vor aplica raționamentul profesional pentru a determina nivelul de detaliu în care se vor descrie, în notele la situațiile financiare, circumstanțele specifice entității și măsura în care aceasta a fost expusă la evenimentul advers major.

Auditorul financiar va lua în considerare dacă descrierile din cadrul notelor la situațiile financiare în cazul evenimentelor care nu generează ajustări reprezintă o reflectare adecvată circumstanțelor specifice ale entității respective și a expunerii sale la evenimentul major advers.

CONCLUZII

După cum s-a menționat încă de la început, scopul principal al acestui articol a fost să reamintească audi-

torilor financiari principalele particularități contabile și de audit care se iau în considerare atunci când se planifică sau se execută un audit sau o revizuire a situațiilor financiare întocmite de către entități ale căror activități sunt influențate semnificativ de evenimente adverse majore, cum ar fi cutremure, tsunami, inundații etc. În aceste cazuri deosebit de sensibile, aspectele care se iau în considerare și documentația de audit aferentă au un rol important în furnizarea de dovezi privind aplicarea scepticismului profesional în raționamentele făcute de auditori și în îmbunătățirea calității acestor judecăți.

A concluziona că documentarea de audit este adecvată și suficientă depinde în cele din urmă de raționamentul profesional al auditorului, fiind în strânsă legătură cu evaluarea riscului, precum și cu circumstanțele particulare privind entitatea auditată.

Bibliografie

1. Federația Internațională a Contabililor, 2013, *Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității. Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*, editat de CAFR, București
2. Fundația Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate – IASB, *Standarde Internaționale de Raportare Financiară. IFRS-2011*, traducere: CECCAR, colecția: Traduceri
3. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1988, *Auditing Accounting Estimates. Statement on Auditing Standards No. 57*.
4. AICPA, 2003, *Auditing Fair Value Measurements and Disclosures. Statement on Auditing Standards No. 101*.

Eșantionarea în audit

– unele aspecte practice



Alexandru Șuteu,
auditor financiar

În cadrul unei misiuni de audit, în practică, determinarea eșantionului poate fi făcută prin metode probabilistice (pe baza teoriei probabilităților) sau conform **Ghidului pentru un Audit de Calitate**, cu ajutorul căruia dimensiunea minimă a eșantionului se determină pornind de la:

- Pragul de semnificație;
- Riscul inerent și specific;
- Riscul de control;
- Rezultatele revizuirii analitice.

În cele ce urmează ne vom referi la determinarea eșantionului conform **Ghidului pentru un Audit de Calitate**, parcurgând succint etapele unui audit financiar spre a ne opri asupra unor aspecte practice.

Până la determinarea eșantionului, în practică se va începe cu etapa de planificare și anume cu secțiunile B1, B3-B12, C1.

Etapa de planificare inițiază planul de audit - secțiunea B1. Rolul planului este acela de asigurare a responsabilului că toată echipa de audit își asumă răspunderea pentru eventualitatea în care, pe parcursul desfășurării misiunii de audit, apar situații de incompatibilitate și atunci va fi anunțat responsabilul misiunii de audit.

Obiectivele auditului sunt:

1. Stabilirea mijloacelor prin care se va atinge scopul auditului;
2. Asigurarea că munca este alocată unei echipe de auditori care au experiența, pregătirea și abilitățile solicitate;
3. Asigurarea că auditorii, indiferent de nivelul de experiență, își cunosc foarte clar responsabilitățile și obiectivele procedurilor pe care vor să le urmeze;
4. Asigurarea că am înregistrat evaluarea noastră privind riscul de audit;
5. Asigurarea că atenția este îndreptată către aspectele relevante ale auditului;
6. Asigurarea că auditul este finalizat în mod eficient.

Un element important la secțiunea B1 este CEREREA DE INFORMAȚII. Această cerere este recomandabil să aibă și termene de predare a informațiilor solicitate de către auditor, cererea va trebui să conțină tabele predefinite pentru stocuri, debitori, mijloace fixe etc. Se impune să avem termene de predare pentru că auditorul are, la rândul său, un termen de predare a RAPORTULUI DE AUDIT.

REVIZUIREA ANALITICĂ

În această etapă - secțiunea B6 – auditorul trebuie să aplice proceduri analitice drept proceduri de evaluare a riscului pentru a obține o înțelegere a entității și a mediului său, ISA 520. Va trebui să documenteze revizuirea situațiilor financiare pe care urmează să le auditeze. De regulă se face o comparație a anului auditat (n) cu anul (n-1), adică va trebui să existe, în Excel, o comparație pe doi ani a posturilor din bilanț și o foaie de lucru povestită, foaie de lucru în care la rezultat se vor evidenția diferențele ieșite din comun privind variațiile de posturi din bilanț, dar fără a le soluționa aici. În concluzie, se va întocmi o situație comparativă între anul (n) și anul (n-1) și se vor identifica situațiile de excepție.

PRAGUL DE SEMNIFICAȚIE

Determinarea pragului de semnificație de către auditor reprezintă un aspect ce ține de judecata profesională și

este afectat de percepția auditorului cu privire la nevoile de informații financiare ale utilizatorilor situațiilor financiare.

În acest context este rezonabil ca auditorul să presupună (ISA 320) faptul că utilizatorii:

- ☞ Au o înțelegere rezonabilă cu privire la afacere, la activitățile economice, la contabilitate, precum și bunăvoința de a studia informațiile din situațiile financiare cu o diligență rezonabilă;
- ☞ Înțeleg faptul că situațiile financiare sunt pregătite, prezentate și auditate la nivelul pragurilor de semnificație;
- ☞ Recunosc incertitudinile inerente în măsurarea sumelor pe baza folosirii de estimări, judecată, luarea în considerare a evenimentelor viitoare; și
- ☞ Iau decizii economice rezonabile pe baza informațiilor din situațiile financiare.

Tabel 1 - Determinarea pragului de semnificație

Determinarea pragului de semnificație	Final anul curent lei	Planificat anul curent lei	Efectiv (n-1) lei
Active totale (înainte de scăderea datoriilor)			
1%			
2%			
Cifra de afaceri			
1%			
2%			
Profit înainte de impozitare			
5%			
10%			
PRAGUL DE SEMNIFICAȚIE (se completează manual în urma completării notei explicative)			
Justificarea pragului de semnificație ales			
Întocmit de :			
Revizuit de :			
Comentarii privind pragul de semnificație final			
Întocmit de :			
Revizuit de :			

În conformitate cu Ghidul pentru un Audit de Calitate, nivelul pragului de semnificație ar trebui revizuit la momente adecvate pe parcursul auditului. Atunci când auditorul identifică factori care pot genera revizuirea pragului de semnificație planificat, auditorul ar trebui să ia în considerare și să documenteze impactul asupra auditului.

Pragul de semnificație ar trebui, de asemenea, revizuit în etapa de finalizare. Între pragul de semnificație și nivelul riscului de audit există o relație inversă: cu cât este mai ridicat nivelul pragului de semnificație cu atât este mai scăzut riscul de audit și invers (Tabelul 1).

RISUL DE CONTROL INERENT ȘI SPECIFIC

Pragul de semnificație final este influențat de riscuri; cele care îl influențează sunt: **riscul inerent general (RIG)** și **riscul de control general (RCG)**.

Pentru a determina **pragul de semnificație final** se întocmește un tabel al coeficienților RIG și RCG, potrivit **Tabelului 2**.

Analizând tabelul coeficienților RIG și RCG, constatăm următoarele:

- ❖ Dacă pragul de semnificație inițial ar fi, de exemplu, 1.500.000 ne-am putea afla în trei situații:

Varianta nr.1

RIG mediu, RCG mediu, intersecția rezultată din tabel ar da coeficientul de 1,7, iar pragul de semnificație final ar fi : $1.500.000 / 1,7 = 882.352$.

Varianta nr.2

RIG foarte mare, RCG foarte mare, intersecția rezultată din tabel ar da coeficientul de 2,7, iar pragul de semnificație final ar fi : $1.500.000 / 2,7 = 555.555$.

Varianta nr.3

RIG foarte mic, RCG foarte mic, intersecția rezultată din tabel ar da coeficientul de 1,7, iar pragul de semnificație final ar fi : $1.500.000 / 0,7 = 2.142.857$.

Concluzie:

Atunci când riscurile sunt mari, pragul de semnificație final este mai mic și, prin urmare, testez mai mult și invers.

Referitor la relevanța acordată revizuirii analitice (RNNE), în România pentru firme mici se ia 1.

Notă: folosirea tabelului 2 privind RCG și RIG nu este obligatorie.

În situația în care nu se folosește un tabel de acest gen se poate merge pe raționamentul profesional: când constatăm că în analiză nu intră nimic peste pragul de semnificație stabilit inițial, atunci putem înjumătăți acest prag de semnificație inițial sau putem apela la alte criterii de raționament profesional; ideea de bază este că nu trebuie să folosim pragul de semnificație rezultat inițial.

Riscul inerent reprezintă susceptibilitatea ca un sold de cont sau clasă de tranzacție să fie denaturate semnificativ și atunci riscul este împărțit în următoarele componente:

Tabel 2 - Coeficienți și riscuri

RCG RIG	Foarte mic	Mic	Mediu	Mare	Foarte mare
Foarte mic	0,7	1	1,2	1,5	1,7
Mic	1	1,2	1,5	1,7	2
Mediu	1,2	1,5	1,7	2	2,2
Mare	1,5	1,7	2	2,2	2,5
Foarte mare	1,7	2	2,2	2,5	2,7

Pragul de semnificație final se calculează:

Pragul de semnificație inițial / Coeficientul rezultat din intersecția RIG cu RCG

NOTĂ:

Coeficientul rezultat din intersecția RIG cu RCG este cuprins între 0,7 și 2,7 (vezi tabelul nr. 2).

Risc general (risc inerent pur și risc mediu). Provine din aspectele referitoare la management, funcția de contabilitate, natura afacerii și experiența auditorului precedent al acestui client;

Risc specific. Acesta derivă din aspectele referitoare la experiența anterioară a auditorului și înțelegerea curentă a fiecărui domeniu de audit.

Risc inerent specific

Secțiune	I 1	I 2	I 3	I 4	I 5	I 6	Pondere în total	Evaluare risc	Indice intersecție conform tabel
D									
E									
F									
G									
H									
I									
J									
K									
L									
M									
N									
O									
P									
R									
Total DA general									
Pondere din total general									

* Evaluarea riscului poate fi: foarte scăzut, scăzut, mediu, ridicat, foarte ridicat și se va completa de către auditor interpretând procentele

I1	Sistem expus erorilor /sistem inadecvat /sistem manual necomputerizat?								
I2	Contabil responsabil pentru domeniul acesta, slab pregătit profesional?								
I3	Operațiuni complexe (natura operațiunii efective, nu modul cum este ea înregistrată)?								
I4	Risc de pierderi /deturnări de fonduri / fraudă?								
I5	Multe judecăți profesionale /calcule?								
I6	Operațiuni neobișnuite (natura operațiunii sau natura procesului în afara sistemului)?								

		Risc inerent				
	Inerent	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat
Specific		1	2	3	4	5
Foarte scăzut		5	4	3	2	1
Scăzut		4	3,25	2,5	1,75	1
Mediu		3	2,5	1,75	1,5	1
Ridicat		2	1,75	1,5	1,25	1
Foarte ridicat		1	1	1	1	1

Evaluarea generală a riscului de control

Evaluarea generală a riscului de control	Foarte mic	Mic	Mediu	Mare	Foarte mare
--	------------	-----	-------	------	-------------

RISUL DE CONTROL SPECIFIC

Se va completa pe secțiuni, în funcție de evaluările precedente și de raționamentul profesional, astfel:

☞ dacă e Foarte SCĂZUT i se va da valoarea 5

☞ dacă e SCĂZUT i se va da valoarea 4

☞ dacă e MEDIU i se va da valoarea 3

☞ dacă e RIDICAT i se va da valoarea 2

☞ dacă e Foarte RIDICAT i se va da valoarea 1

Inerent Secțiuni	Foarte scăzut 5	Scăzut 4	Mediu 3	Ridicat 2	Foarte ridicat 1
D					
E					
F					
G					
H					
I					
J					
K					
L					
M					
N					
O					
P					
R					

RCG se evaluează pe baza răspunsurilor la testele controalelor (foarte mic.....foarte mare)

RCS se evaluează pentru fiecare secțiune pe baza răspunsurilor la testele controalelor.

Evaluarea se face pe cinci trepte de evaluare:

- ☞ Foarte scăzut - 5;
- ☞ Scăzut - 4;
- ☞ Mediu - 3;
- ☞ Ridicat - 2;
- ☞ Foarte ridicat - 1.

EȘANTIONAREA

Trebuie menționat că eșantionarea poate fi de trei feluri:

- ❖ Statistică, vezi Ghidul pentru un Audit de Calitate;
- ❖ Bazată pe raționament profesional (acesta ar trebui să fie unitar și inclus în procedurile de lucru, vezi firmele din BIG FOUR, care folosesc o altă procedură decât aceea din GHID, procedură descrisă în normele lor de lucru);
- ❖ Eșantionarea 100%, care nu este recomandată a fi folosită la auditul financiar sau statutar deoarece ar trebui verificat tot.

Conform ISA 530 - Eșantionarea în audit

În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:

Eșantionarea în audit (eșantionare) – Aplicarea procedurilor de audit pentru mai puțin de 100% din elementele din cadrul unei populații cu relevanță pentru audit, astfel încât toate unitățile de eșantionare să aibă posibilitatea de a fi selectate, cu scopul de a furniza auditorului o bază rezonabilă în funcție de care să formuleze concluzii cu privire la întreaga populație.

- ☞ *Populație* – Întregul set de date din care este selectat un eșantion și pe marginea căruia auditorul dorește să își formuleze concluziile.
- ☞ *Riscul de eșantionare* – Riscul ca în baza unui eșantion concluzia auditorului să fie diferită de concluzia la care s-ar fi ajuns dacă întreaga populație ar fi fost supusă aceleiași proceduri de audit. Riscul de eșantionare poate duce la două tipuri de concluzii generatoare de erori:
 - În cazul unui test al controalelor - concluzia potrivit căreia controalele sunt mai eficiente decât sunt ele în realitate sau, în cazul testelor de detaliu, concluzia că nu există o denaturare semnificativă, când aceasta există de fapt. Auditorul este îngrijorat în primul rând de acest tip de concluzie generatoare de erori, deoarece afectează eficacitatea auditului și există o probabilitate mai mare de a conduce la o opinie de audit neadecvată.
 - În cazul unei test al controalelor - concluzia potrivit căreia controalele sunt mai puțin eficiente decât sunt ele în realitate sau, în cazul unui

test de detaliu, concluzia că există o denaturare semnificativă, când aceasta nu există de fapt. Acest tip de concluzie generatoare de erori afectează eficiența auditului, căci de obicei conduce la o muncă suplimentară pentru a se stabili dacă concluziile inițiale sunt incorecte.

- ☞ *Riscul de neeșantionare* – Riscul ca auditorul să ajungă la o concluzie generatoare de erori din orice motiv independent de riscul de eșantionare. (a se vedea punctul A1)
- ☞ *Anomalie* – O denaturare sau deviație care se poate demonstra că nu este reprezentativă pentru denaturările sau deviațiile aferente unei populații.
- ☞ *Unitate de eșantionare* – Elementele individuale care constituie o populație. (a se vedea punctul A2)
- ☞ *Eșantionarea statistică* – O abordare a eșantionării care are următoarele caracteristici:
 - *Selectarea aleatorie a elementelor eșantionului;* și
 - *Utilizarea teoriei probabilității* pentru a evalua rezultatele eșantionului, inclusiv evaluarea riscului de eșantionare.

O abordare a eșantionării care nu prezintă caracteristicile (i) și (ii) este considerată o eșantionare nestatistică.

- ☞ *Stratificarea* – Procesul de divizare a populației în subpopulații, fiecare dintre acestea fiind un grup de unități de eșantionare care prezintă caracteristici similare (deseori valoarea monetară).
- ☞ *Eroare tolerabilă* – O valoare monetară stabilită de către auditor, cu privire la care auditorul încearcă să obțină un nivel adecvat al asigurării că valoarea monetară, stabilită de către auditor, nu este depășită de denaturarea reală din cadrul populației. (a se vedea punctul A3)
- ☞ *Rata tolerabilă a deviației* – O rată a deviației de la procedurile de control intern prescrise, stabilită de către auditor, cu privire la care auditorul încearcă să obțină un nivel adecvat al asigurării că rata deviației, stabilită de către auditor, nu este depășită de rata reală a deviației din cadrul populației.

În conformitate cu Ghidul pentru un Audit de Calitate, auditorul stabilește dimensiunea de bază a eșantionului în funcție de populație/prag de semnificație, după care poate împărți rezultatul la factorul de risc inerent/specific și la factorul de risc de control, precum și la factorul de relevanță acordat revizuirii analitice.

Afirmația din situația financiară	Valoarea aproximativă a populației	Pragul de semnificație	Factorul de risc inerent și specific	Factorul de risc de control	Relevanța acordată revizuirii analitice	Este necesar eșantionul	Dimensiunea minimă a eșantionului	Motivul lipsei eșantionului
			A se vedea tabelul cu RI/RS	1 risc ridicat; 5 risc scăzut	3 total; 1 niciuna	Da/Nu		
D								
Alte imobilizări necorporale	123.000	290.000	3	3	2	N	0,023	
E								
Construcții	4.350.500	290.000	2,5	3	2	D	1,000	
Echipamente	18.525.811	290.000	2,5	3	2	D	4,250	
Mobilier, birotică	198.616	290.000	2,5	3	2	N	0.045	
G								
Materii prime și materiale	2.230.000	290.000	1,75	2	2	D	1,090	
Produse finite	4.470.000	290.000	1,75	2	2	D	2,201	
Producție în curs	0	290.000	1,75	2	2	N	0	
Mărfuri	79.031	290.000	1,75	2	2	N	0,030	
Contracte pe termen lung	0	290.000	1,75	2	2	N	0	

Afirmația din situația financiară	Valoarea aproximativă a populației	Pragul de semnificație	Factorul de risc inerent și specific	Factorul de risc de control	Relevanța acordată revizuirii analitice	Este necesar eșantionul	Dimensiunea minimă a eșantionului	Motivul lipsei eșantionului
			A se vedea tabelul cu RI/RS	1 risc ridicat; 5 risc scăzut	3 total; 1 niciuna	Da/Nu		
H								
Clienți	5.713.960	290.000	1,75	2	2	D	2,814	
Alți debitori	2.100.000	290.000	1,75	2	2	D	1,034	
I								
Disponibil la bancă	0	290.000	3	2	2	N	0	
Casa lei	55.834	290.000	3	2	2	N	0,016	
J								
Datorii termen lung	0	290.000	2,5	3	2	N	0	
Contracte leasing	9.298.718	290.000	2,5	3	2	D	2,137	
Datorii comerciale	2.370.000	290.000	2,5	3	2	D	0,544	
Alte datorii curente	4.327.910	290.000	2,5	3	2	D	0,994	
K								
Impozit pe profit	2.788	290.000	1,75	2	2	N	0,001	
TVA	203.665	290.000	1,75	2	2	N	0,100	
L								
Provizioane	1.506	290.000	2,5	5	2	N	0,000	
M								
Capital subscris	9.066.110	290.000	2,5	4	2	D	1,500	
Rezerve	3.645.000	290.000	2,5	4	2	D	0,620	
Rezultat	168.000	290.000	2,5	4	2	N	0,028	
N								
Venituri din producție	38.720.000	290.000	3	3	2	D	7,417	
Venituri din mărfuri	680.000	290.000	3	3	2	N	0,130	
Alte venituri	0	290.000	3	3	2	N	0,000	
O								
Cheltuieli cu materii prime	9.900.050	290.000	1,75	2	2	D	4,876	
Cheltuieli materiale	6.270.000	290.000	1,75	2	2	D	3,088	
Alte cheltuieli	0	290.000	1,75	2	2	N	0,000	
Achiziții	0	290.000	1,75	2	2	N	0,000	
P								
Salarii	4.950.000	290.000	1,75	3	2	D	1,625	
R								
Părți afiliate	0	290.000	2,5	3	2	N	0,000	

Concluzie: Completarea tabelului s-a făcut astfel:

Afirmația din situația financiară (col.1)	Valoarea aproximativă a populației (col.2)	Pragul de semnificație (col.3)	Factorul de risc inerent și specific (col.4)	Factorul de risc de control (col.5)	Relevanța acordată revizurii analitice (col.6)	Dimensiune eșantion
			A se vedea tabelul cu RI/RS	1 risc ridicat; 5 risc scăzut	3 total; 1 niciuna	
212	4.350.500	290.000	Evaluare RI	Evaluare RC	Evaluare RNNE	col.2/col.3/col.4/col.5/col.6
213	18.525.811	290.000	Evaluare RI	Evaluare RC	Evaluare RNNE	col.2/col.3/col.4/col.5/col.6

Simbol cont	Sold inițial DEBITOR	Rulaj curent DEBITOR	Total sume DEBITOARE	Sold DEBITOR	Sub PRAG	Peste PRAG
208	9.498	113.608	123.000	316.141		316.141
212	3.071.750	1.278.700	4.350.500	3.585.633		3.585.633
213	17.307.038	2.088.955	18.525.811	27.194.633		27.194.633
214	182.572	16.044	198.616	85.693	85.693	

Notă:

- Prin acest sistem de calcul statistic al eșantionului nu trebuie, neapărat, să înțelegem că nu mai este necesar să testăm, de exemplu, și contul 214 (care este sub prag); auditorul poate verifica și acest tip de cont, alegerea conturilor de sub prag care se vor verifica se va face pe baza raționamentului profesional – incluzând în verificare, de exemplu, contul 208 (licențele);
- Din conturile alese sub prag se testează 60% în cazul unui client de audit nou și 40% în cazul unui client de audit vechi.

În concluzie, remarcăm faptul că eșantionarea nu este o metodă prin care eliminăm în mod necesar valorile care sunt sub pragul de semnificație.

Ca urmare a misiunilor de audit în care auditorii practicieni sunt implicați, în ceea ce privește îndeplinirea cu succes a acestor misiuni rezultă că în aproape totalitatea acestor misiunilor de audit este necesar să se utilizeze eșantionarea care, așa cum rezultă și din cele de mai sus, reprezintă, în esență, aplicarea unor proceduri de audit – descrise în standardele de audit și/sau în norme și ghiduri de audit – asupra unei părți din totalul populației supusă auditării, cu scopul de a se asigura că probele de audit obținute sunt sigure și că ele caracterizează întreaga populație analizată.

Importanța acestui subiect – eșantionarea în audit – rezidă din necesitatea/sarcina care incumbă fiecărui auditor în a înțelege și a utiliza, cât mai corect, procedeele de selecție și de stabilire a dimensiunii eșantioanelor pe care le utilizează în dezvoltarea diverselor secțiuni ale auditului statutar și financiar și nu numai.

Referințe bibliografice

- Ghid pentru un Audit de Calitate*, ICAS și Camera Auditorilor Financieri din România, 2012;
- Ghid privind unele reglementări ale profesiei de auditor*, ediția a IV a, revizuită și completată, Camera Auditorilor Financieri din România, 2011;
- Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*, tradus și republicat de CAFR, București, 2013;

Soluții pentru sporirea calității și eficienței auditurilor entităților mici

Phil Cowperthwaite,
membru în Comitetul IFAC pentru PMM

În ultimii ani ritmul schimbărilor și complexitatea din ce în ce mai mare a standardelor de raportare financiară și audit au fost dramatice și ele ar putea să impună o povară disproporționată asupra cabinetelor contabile mici care, în general, efectuează audituri ale entităților mici.

Această povară este exacerbată de mediul economic dificil, care determină clienții să pună presiune pe contabilii lor pentru ca aceștia să-și reducă onorariile. Ca urmare, devine din ce în ce mai dificil pentru cabinete să mențină o profitabilitate suficientă din activitatea de audit.

Vestea bună este că automatizarea, care a devenit posibilă datorită progreselor recente ale tehnologiei și îmbunătățirii proceselor, poate ajuta cabinetele să sporească simultan calitatea și eficiența activității lor de audit, ceea ce determină și o reducere a costurilor și asigurarea profitabilității.



O CALITATE MAI BUNĂ A AUDITULUI

Automatizarea activității de audit pentru micro-entități oferă ocazia îmbunătățirii calității auditului atât la nivelul firmei, cât și la nivelul misiunilor individuale. La nivelul firmei, stabilirea unor modele standardizate este utilă pentru a avea certitudinea că toate fazele au fost finalizate în fiecare audit. Listele de verificare personalizate pot fi actualizate în funcție de necesități și pot fi încorporate în dosarele individuale ale misiunii, la începutul fiecărei misiuni.

Automatizarea fișierelor poate, de asemenea, îmbunătăți semnificativ calitatea la nivelul misiunii. Dacă importați datele dintr-o aplicație în alta, erorile de conversie a datelor ar trebui să fie eliminate, iar erorile de grupare și cele aritmetice pot fi minimizate.

Totuși, o atenționare: deoarece fiecare audit este unic, asigurați-vă că personalizați fiecare dosar! Modelul generic al firmei reprezintă un început foarte bun, dar este numai un început. Personalizarea pentru aspecte precum caracteristicile domeniului de activitate și controalele interne este la fel de importantă ca și automatizarea completă a structurii de bază a dosarului.

SPORIREA EFICIENȚEI MISIUNII

O mare parte a rezultatului tangibil al unui audit este foarte similară de la un dosar la altul: practicienii individuali utilizează structuri comune ale dosarelor, liste de verificare și formulare similare. Mai mult, aplicațiile pentru dosarele de audit comerciale, pentru foile de calcul, pentru procesarea textului și pentru bazele de date permit adesea partajarea rapidă și unitară de date între aplicații și fișierele clienților. Nici-

una dintre aceste caracteristici nu este nouă, dar sunteți siguri că le utilizați în așa fel încât să vă aducă un avantaj maxim? Există o multitudine de modalități ușor de implementat pentru a spori eficiența fiecărui audit al unei micro-entități. În continuare, vă prezentăm câteva sugestii.

FAZA PREMERGĂTOARE MISIUNII

Atunci când se utilizează programe informatice comerciale pentru misiunile de audit ale micro-entităților, puteți:

- ☞ Să preluați aproape instantaneu fișierul electronic aferent anului anterior;
- ☞ Să sunați clientul sau să îi trimiteți un e-mail pentru a discuta plasarea în timp a misiunii și pentru a vă informa dacă există evenimente/modificări semnificative apărute în decursul ultimului an;
- ☞ Presupunând că nu au existat modificări semnificative, puteți trimite prin e-mail o scrisoare a misiunii, o scrisoare privind strategia de audit și o listă de materiale de care veți avea nevoie atunci când vizitați clientul pentru a începe auditul. Toate aceste documente trebuie să fie întocmite în procesul de actualizare a fișierului.

PROCESAREA ȘI ASAMBLAREA MISIUNII

În urma fazei premergătoare misiunii, solicitați clientului să vă trimită o balanță de verificare într-un format pe care puteți să îl importați în fișierul de audit.

Faza activității desfășurate pe teren

Un audit eficient automatizat al unei micro-entități ar putea să se desfășoare după cum urmează:



O mare parte a rezultatului tangibil al unui audit este foarte similară de la un dosar la altul: practicienii individuali utilizează structuri comune ale dosarelor, liste de verificare și formulare similare. Mai mult, aplicațiile pentru dosarele de audit comerciale, pentru foile de calcul, pentru procesarea textului și pentru bazele de date permit adesea partajarea rapidă și unitară de date între aplicații și fișierele clienților



Vă prezentați la biroul clientului cu fișierul de audit preluat. După o discuție inițială cu clientul, actualizați-vă centralizatoarele preluate, documentând cunoștințele pe care le dețineți cu privire la activitatea clientului pentru orice domeniu de activitate, mediu și entitate și verificați modificările care au avut loc față de anul anterior.

Programați misiunea și calcularea pragului de semnificație funcțional și a dimensiunilor eșantioanelor pe baza balanței de verificare importate.

Revizuiți analizele conturilor pe o perioadă de mai mulți ani (de exemplu, analizele unor indicatori cheie, precum marja profitului brut), toate acestea putând fi pre-programate.

Imprimați confirmările necesare și înaintați-le spre semnare clientului dumneavoastră la biroul său.

Revizuiți relevanța și completați listele de verificare preluate ale misiunii. Din nou, o atenționare: nu cădeți în capcana repetării procedurilor din anul anterior fără a utiliza raționamentul profesional!

Pregătiți punctele cheie ale comunicării către conducere și către persoanele însărcinate cu guvernarea, conform cerințelor **Standardului Internațional de Audit (ISA) 260**,

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea, și ale ISA 265, Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele însărcinate cu guvernarea și către conducere, la biroul clientului, pe măsură ce acestea apar, și revizuiți-le împreună cu clientul pentru a vă asigura că ați înțeles corect faptele.

Faza formării unei opinii

Revizuiți examinarea analitică ulterioară activității desfășurate pe teren, care este actualizată automat pentru ajustarea de audit.

Transmiteți prin e-mail balanța de verificare ajustată și ajustările de audit propuse pentru clientul dumneavoastră.

Transmiteți prin e-mail clientului o scrisoare de declarații și un document actualizat conținând rezumatul auditului, în conformitate cu ISA 260.

Transmiteți prin e-mail sau prin poștă un exemplar semnat al raportului auditorului și o factură după ce membrii corespunzători ai personalului au acceptat responsabilitatea pentru declarații.

Toate etapele de mai sus pornesc de la prezumția că ați avut ocazia să standardizați câmpurile de date pentru fișierele clienților dumneavoastră. Câmpurile care conțin denumirile și adresele clienților, sfârșitul anului și alte date semnificative, precum și alte documentații standard pot fi programate într-un fișier de bază, care să conțină modele individuale pentru corespondență, liste de planificare etc. Standardizarea la nivelul întregii firme este esențială dacă doriți să maximizați eficiența fără automatizare.

Fiți inteligenți în abordarea procesului de automatizare!

Există o serie de precauții care trebuie avute în vedere înainte de inițierea chiar și a celui mai modest proiect de automatizare.

1. Fiți realiști! Este posibil ca procesul inițial de automatizare să dureze mai mult decât vă așteptați.
2. Alocați de la început timp suficient pentru a realiza corect procesul. Dacă aveți o eroare în modelele dumneavoastră va trebui să o corectați de fiecare dată când folosiți modelul. Această situație va spori semnificativ costul automatizării.
3. Urmăriți consecvența de la un client la altul. Utilizarea unor modele standardizate pentru tabelele analitice, situațiile financiare, codarea declarațiilor și indexarea dosarelor vă ajută să evitați „reinventarea roții” la fiecare misiune de audit al unei micro-entități.

CONCLUZIE

Automatizarea cabinetului dumneavoastră este un proces exact, care presupune existența unor aptitudini manageriale și angajarea semnificativă a timpului membrilor seniori ai firmei. Dacă aveți disciplina necesară pentru a realiza acest proces, automatizarea vă va aduce, de-a lungul timpului, beneficii importante.

Referințe

IFAC pune la dispoziție o gamă de resurse și instrumente gratuite, inclusiv ghiduri și articole, pentru a asista implementarea standardelor de audit și de control al calității: a se vedea **Resources and Tools** la www.ifac.org/SMP.

Copyright © iunie 2013, deținut de către Federația Internațională a Contabililor (IFAC).
Toate drepturile rezervate. Material utilizat cu permisiunea IFAC.

Contactați permissions@ifac.org pentru permisiunea de a reproduce, stoca sau transmite acest document. Acest text a fost tradus din limba engleză în limba română de către Camera Auditorilor Financiarți din România. IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru acuratețea sau corectitudinea traducerii, sau pentru acțiunile ulterioare ca rezultat al acestora.



Noua Directivă contabilă pe înțelesul tuturor

Dr. **Alexandra Lazăr**,
director adjunct Ministerul
Finanțelor Publice

Directivele contabile 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului au fost abrogate prin Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 182/2013.

În România, prevederile comunitare în domeniul contabilității operatorilor economici sunt transpuse la această dată în Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare. Ca urmare, noua directivă contabilă va impune elaborarea de noi reglementări. Cu ocazia transpunerii acestora vor fi analizate atât prevederile obligatorii, cât și cele opționale, cuprinse în directivă.

De asemenea, la procesul transpunerii și aplicării noilor reglementări comunitare vor participa toate părțile interesate. Ele vor avea astfel posibilitatea să își facă cunoscute preocupările în acest domeniu.



Anul 2013 a adus elemente de nou-tate în domeniul contabilității și auditului statutar, fiind finalizate până la această dată prevederile referitoare la contabilitate. Astfel, în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 182/2013 a fost publicată *Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului*. Așa cum rezultă și din denumirea acesteia, odată cu intrarea în vigoare a noii directive se abrogă Directivele 78/660/CEE și 83/349/CEE.

Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului se deosebește de prevederile anterioare din domeniul contabilității prin câteva aspecte care urmează a fi prezentate în continuare.

Articolul își propune să evidențieze anumite elemente considerate mai importante, regăsite în noua directivă, urmărite în succesiunea în care apar în reglementarea comunitară.

ARIE DE APLICABILITATE

Întrucât abrogă directivele privind conturile anuale și cele consolidate, noua directivă este construită de o manieră unitară, astfel încât prevederile sale sunt aplicabile la întoc-

mirea atât a situațiilor financiare anuale, cât și a celor consolidate.

Tipurile de entități cărora li se adresează prevederile directivei nu mai sunt cuprinse în partea de început a actului comunitar, ci apar într-o anexă la acesta.

Prin directivă se introduce un articol de definiții, termenii fiind aplicabili în egală măsură situațiilor financiare anuale individuale și celor consolidate. Ca un exemplu de definiție, potrivit directivei, în categoria entităților de interes public sunt incluse și acele entități desemnate de statele membre drept entități de interes public, de exemplu întreprinderile care au o relevanță semnificativă pentru public prin natura activităților lor, dimensiunea sau numărul lor de salariați.

CRITERII DE MĂRIME

Articolul referitor la încadrarea entității raportoare în criteriile de mărime se referă atât la entități individuale, cât și la grupuri de societăți.

Sub aspectul criteriilor de mărime se cuvine subliniat un aspect considerat important. Deși natura criteriilor a rămas aceeași – îndeplinirea a cel puțin două din următoarele trei criterii: total bilanț, cifră de afaceri netă și număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar – se constată că nivelul a două dintre acestea, respectiv totalul activelor și cifra de afaceri netă, este majorat față de prevederile cuprinse în reglementările în vigoare. De asemenea, pe lângă cele trei categorii de întreprinderi, respectiv grupuri (mici, mijlocii și mari), încadrate în funcție de criteriile menționate, există și categoria de microîntreprinderi, pentru care criteriile de mărime fuseseră deja stabilite prin Directiva 2012/6/UE a Parla-

mentului European și a Consiliului din 14 martie 2012 de modificare a Directivei 78/660/CEE a Consiliului privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale în ceea ce privește microentitățile, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 81/2013. Directiva menționată a introdus posibilitatea pentru statele membre de a permite societăților care se încadrează în criteriile de mărime prevăzute de directivă să elaboreze numai un bilanț prescurtat și un cont prescurtat de profit și pierderi.

Sub aspectul categoriei de „întreprinderi mijlocii”, în preambulul Directivei 2013/34/UE se precizează că statele membre nu ar trebui obligate să definească în legislația lor națională categorii separate pentru întreprinderile mijlocii și mari, dacă întreprinderile mijlocii fac obiectul aceluiași cerințe ca întreprinderile mari. În acest caz, cerințele de informații solicitate întreprinderilor mari se aplică în egală măsură și celor mijlocii. Menționăm, de asemenea, că, la această dată, conform reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare, există doar două categorii de entități, stabilite în funcție de cele 3 criterii de mărime cuprinse în Directiva 78/660/CEE.

PRINCIPII CONTABILE

În continuarea prevederilor noii directive contabile sunt cuprinse principii și reguli de evaluare. În acest context, imaginea fidelă a activelor, a datoriilor, a poziției financiare și a profitului sau pierderii întreprinderii constituie cerință a situațiilor financiare anuale. Ca o subliniere, o prevedere similară este cuprinsă în Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificări-

le și completările ulterioare. Astfel, potrivit art. 9 alin. (1) din lege, situațiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a altor informații, în condițiile legii, referitoare la activitatea desfășurată.

Întrucât se acceptă că situațiile financiare anuale sunt esența raportării financiare și principiile contabile cunoscute din vechile reglementări devin „principii generale de raportare financiară”, acestea fiind enumerate în continuare:

- a. prezumția de continuitate a activității;
- b. aplicarea consecventă de la un exercițiu financiar la următorul a politicilor contabile și a bazelor de evaluare;
- c. aplicarea prudenței la recunoașterea și evaluare;
- d. contabilitatea de angajamente;
- e. corespondența bilanțului de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent;
- f. evaluarea separată a componentelor elementelor de active și datorii;
- g. interzicerea compensării între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli;
- h. contabilizarea și prezentarea elementelor din contul de profit și pierdere și din bilanț, ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză – principiu de la care statele membre pot scuti întreprinderile;
- i. evaluarea elementelor recunoscute în situațiile financiare în conformitate cu principiul prețu-

lui de achiziție sau al costului de producție;

- j. aplicarea pragului de semnificație în contextul respectării cerințelor cu privire la recunoaștere, evaluare, prezentare, publicare și consolidare – principiu pentru care statele membre pot limita domeniul de aplicare. De asemenea, aplicarea acestui principiu nu ar trebui să aducă atingere niciunei obligații naționale de a ține evidențe complete care să indice tranzacțiile comerciale și poziția financiară.

REGULI DE EVALUARE ALTERNATIVĂ

Regulile de evaluare alternativă se referă la evaluarea activelor imobilizate la valori reevaluate și a instrumentelor financiare, inclusiv a instrumentelor financiare derivate, la valoarea justă. Statele membre pot permite sau impune recunoașterea, evaluarea și prezentarea instrumentelor financiare în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate¹.

În preambulul directivei se menționează că prin reevaluarea activelor imobilizate și sistemele de contabilitate la valoarea justă se furnizează informații care pot fi mai relevante pentru utilizatorii situațiilor financiare decât informațiile bazate pe prețul de achiziție sau costul de producție. În consecință, statele membre ar trebui să permită adoptarea unui sistem de contabilitate la valoarea justă de către toate întreprinderile sau categoriile de întreprinderi, altele decât microîntreprinderile, care utilizează excepțiile prevăzute de directivă, atât pentru situațiile financiare anuale, cât și pentru situațiile financiare conso-



lidate sau, dacă un stat membru alege astfel, numai pentru situațiile financiare consolidate. Evaluarea la valoarea justă pentru anumite instrumente financiare este văzută, de asemenea, ca un element care asigură comparabilitatea informațiilor financiare de pe întreg teritoriul Uniunii.

SITUAȚII FINANCIARE ANUALE ȘI CONSOLIDATE

Situațiile financiare anuale constituie un întreg și, pentru toate întreprinderile, cuprind cel puțin bilanțul, contul de profit și pierdere și notele explicative la situațiile financiare.

Pe lângă aceste documente, se prevede posibilitatea pentru statele membre să oblige întreprinderile, altele decât întreprinderile mici, să includă și alte situații în situațiile financiare anuale.

¹ Standardele internaționale de contabilitate la care face referire directiva sunt cele adoptate conform Regulamentului (CE) nr. 1606/2002.



Raportarea financiară reprezintă un tot format din elemente care se întrepătrund – mod de contabilizare, întocmire situații financiare, auditare – toate efectuându-se într-un cadru legal, care trebuie cunoscut și respectat de toți factorii implicați. Orice element negativ care apare pe acest lanț – fraudă sau eroare contabilă, eşantionare defectuoasă în procesul de audit etc. – influențează nefavorabil întregul proces de raportare financiară și, implicit, impietează asupra utilității și credibilității informației financiare publicate

Dacă sub aspectul prezentării bilanțului există în continuare posibilitatea întocmirii unui bilanț cu mai puține elemente, aplicabil pentru întreprinderile mici și mijlocii, pentru contul de profit și pierdere au rămas doar două structuri (după natura cheltuielilor, respectiv după funcția cheltuielilor), față de cele 4 din actuala Directivă privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale.

În condițiile în care noua directivă contabilă se aplică nu numai rapoartelor financiare individuale, dar și celor consolidate, în directivă sunt prevederi distincte cu aplicabilitate doar situațiilor financiare consolidate. Astfel, după ce sunt prezentate condițiile a căror îndeplinire impune efectuarea consolidării și excepțiile de la obligația de consolidare, prevederile legate de întocmirea situațiilor financiare consolidate sunt prezentate ca trimiteri la cele privind situațiile financiare anuale individuale, dar și ca aspecte specifice consolidării. Urmează prezenta-

rea metodelor de consolidare și a informațiilor care trebuie cuprinse în raportul consolidat al administratorilor.

În cadrul capitolului de publicare sunt cuprinse și elementele care, în anumite condiții, pot fi exceptate de la obligația publicării.

Distinct menționată în Directivă este și responsabilitatea vizavi de situațiile financiare. Astfel, statele membre se asigură că membrii organelor de administrație, de conducere și de supraveghere ale unei entități, care acționează în limitele competențelor conferite de dreptul intern, au responsabilitatea colectivă de a asigura faptul că:

- a) situațiile financiare anuale, raportul administratorilor și, atunci când aceasta se publică separat, declarația privind governanța corporativă și
- b) situațiile financiare consolidate, rapoartele consolidate ale administratorilor și, atunci când aceasta se publică separat, declarația consolidată privind governanța corporativă

sunt întocmite și se publică în conformitate cu cerințele directivei și, dacă este cazul, cu standardele internaționale de contabilitate.

Din nou, prevederi similare sunt cuprinse și în legea contabilității. Astfel, conform art. 32 din lege, membrii organelor de administrație, de conducere și supraveghere ale persoanelor juridice, respectiv ale societății-mamă, au obligația de a asigura ca situațiile financiare anuale și raportul administratorilor, respectiv situațiile financiare anuale consolidate și raportul consolidat al administratorilor, să fie întocmite și publicate în conformitate cu legislația națională.

AUDIT STATUTAR

Pentru efectuarea auditului statutar, directiva face trimitere la prevederile comunitare în domeniu, respectiv Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate.

Sub aspectul auditării, ca o explicație a exceptării întreprinderilor mici de la auditare, în preambulul directivei se menționează că situațiile financiare anuale ale acestora nu ar trebui să fie supuse obligației de auditare, întrucât auditarea poate constitui o sarcină administrativă importantă pentru această categorie de întreprinderi, iar pentru multe întreprinderi mici aceleași persoane sunt atât acționari, cât și organe de conducere și, prin urmare, au nevoie într-o mică măsură de auditarea de către un terț a situațiilor financiare.

Cu toate acestea, directiva nu ar trebui să împiedice statele membre să impună un audit întreprinderilor mici de pe teritoriul lor, ținând cont de condițiile și nevoile specifice ale

întreprinderilor mici și de utilizatorii situațiilor lor financiare.

PLĂȚI EFECTUATE CĂTRE GUVERNE

Prevederi în totalitate noi, regăsite în cuprinsul directivei, sunt cele care se referă la raportarea plăților efectuate către guverne. Aceste aspecte se constituie într-un capitol distinct care cuprinde:

- ☞ definiții;
- ☞ categoriile de întreprinderi obligate să raporteze plățile către guverne, respectiv întreprinderile mari și toate entitățile de interes public active în industria extractivă sau în sectorul exploataării pădurilor primare, așa cum acestea sunt definite în directivă;
- ☞ informațiile care sunt cuprinse în raportul care trebuie întocmit și publicat anual asupra plăților către guverne. Aceste informații sunt defalcate pe țări și pe proiecte, fiind exceptate acele plăți care, indiferent dacă sunt plăți unice sau o serie de plăți conexe, sunt mai mici de 100 000 EUR în cursul unui exercițiu financiar. Aceasta înseamnă că, în cazul unui acord care prevede plăți periodice sau în tranșe (de exemplu, chiriile), întreprinderea trebuie să ia în considerare suma totală a plăților periodice conexe sau a tranșelor de plăți conexe pentru a stabili dacă a fost atins pragul pentru respectiva serie de plăți și, prin urmare, dacă este necesară publicarea lor.

Prevederile de mai sus se aplică în egală măsură unei societăți-mamă care este considerată a fi activă în industria extractivă sau în sectorul exploataării pădurilor primare, în condițiile prevăzute de directivă.

TRANSPUNEREA DIRECTIVEI

Prin transpunerea de către statele membre a prevederilor actului comunitar urmează a se asigura intrarea în vigoare a acestora până la 20 iulie 2015. Statele membre pot, totuși, realiza transpunerea astfel încât noile prevederi să se aplice în primul rând situațiilor financiare pentru exercițiile financiare care încep de la 1 ianuarie 2016 sau în timpul aceluși an calendaristic 2016.

În ceea ce privește primul termen menționat, respectiv 20 iulie 2015, trebuie spus că, potrivit legii contabilității, exercițiul financiar – ca perioadă pentru care trebuie întocmite situațiile financiare anuale – coincide, de regulă, cu anul calendaristic. Excepțiile sunt menționate de aceeași lege (art. 27 din legea contabilității). Ca urmare, în cazul țării noastre, intrarea în vigoare a noilor prevederi comunitare ar trebui realizată începând cu data de 1 ianuarie.

Urmează a două sublinieri, care se referă la anul intrării în vigoare, respectiv 2015 sau 2016? Posibilitatea amânării cu un an, respectiv până la 1 ianuarie 2016, a aplicabilității noilor prevederi comunitare poate fi văzută atât ca un avantaj, cât și ca dezavantaj. Avantajul ar consta în aceea că toate părțile interesate ar avea timp suficient pentru a se familiariza cu directiva, tranziția fiind, astfel, mai ușoară.

Acest aspect este contrabalansat, însă, de faptul că în cazul în care s-ar impune cuprinderea în reglementările naționale a unor elemente suplimentare, de detaliu, acestea ar avea aplicabilitate doar pentru viitor.

Mai adăugăm și faptul că, pentru a veni în sprijinul autorităților care

trebuie să asigure transpunerea în legislațiile naționale, într-o anexă distinctă la directivă este cuprins un Tabel de corespondență între prevederile actualelor directive contabile și noua directivă. Având în vedere modul în care este structurată noua directivă, se constată existența unui singur tabel de corespondență, în care sunt cuprinse atât prevederile din Directiva 78/660/CEE, cât și cele din Directiva 83/349/CEE.

În România, operatorii economici aplică la această dată Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare.

În condițiile în care aceste reglementări reprezintă o transpunere a prevederilor cuprinse în vechile directive comunitare, se impune, implicit, emiterea de noi reglementări contabile care să asigure transpunerea prevederilor Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013. Aceasta se va realiza de către Ministerul Finanțelor Publice, instituția care potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, emite reglementările în domeniul contabilității operatorilor economici.

CONCLUZII

Directiva contabilă poate fi apreciată ca un tot, de la definiții până la structura bilanțului și a contului de profit și pierdere, cuprinse în anexe la directivă. Ea va deveni în viitor cadrul de raportare financiară pentru majoritatea întreprinderilor din Europa.

Cu ocazia transunerii noilor prevederi comunitare, unul dintre elementele de analizat se va referi la categoriile de entități care vor face

obiectul auditului statutar. Sub aspectul obligațiilor care revin auditorului statutar sau firmei de audit, acesta (aceasta) declară dacă, pe baza cunoașterii și a înțelegerii dobândite în cursul auditului cu privire la întreprindere și la mediul acesteia, a identificat informații eronate semnificative prezentate în raportul administratorilor, indicând natura acestor informații eronate.

De asemenea, în legătură cu raportul administratorilor, auditorul statutar sau firma de audit se asigură că raportul administratorilor este coerent cu situațiile financiare pentru același exercițiu financiar și acesta a fost pregătit în conformitate cu cerințele juridice aplicabile.

Prin trimerile efectuate la Directiva privind auditul, respectiv Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor

consolidate, se înțelege că orice modificări ale acesteia (a se vedea proiectele comunitare în domeniu) se vor reflecta în mod corespunzător și în activitatea de audit.

Ca o sintetizare a celor menționate, cu accent pe verificarea modului de respectare a „cerințelor juridice aplicabile” (expresia se regăsește în directivă), se deduce că raportarea financiară reprezintă un tot format din elemente care se întrepătrund – mod de contabilizare, întocmire situații financiare, auditare – toate efectuându-se într-un cadru legal, care trebuie cunoscut și respectat de toți factorii implicați.

Orice element negativ care apare pe acest lanț – fraudă sau eroare contabilă, eșantionare defectuoasă în procesul de audit etc. – influențează nefavorabil întregul proces de raportare financiară și, implicit, impietează asupra utilității și credibilității informației financiare publicate.

Bibliografie

- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18 iunie 2008, cu modificările și completările ulterioare;
- Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 și 766 bis din 10 noiembrie 2009, cu modificările și completările ulterioare;
- Directiva 78/660/CEE din 25 iulie 1978 privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 222 din 14 august 1978;
- Directiva 2012/6/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 14 martie 2012 de modificare a Directivei 78/660/CEE a Consiliului privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale în ceea ce privește microentitățile, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 81 din 21 martie 2013;
- Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 182 din 29 iunie 2013

Comitetul de audit

– o relație cheie în raportarea financiară și în procesul de audit



Ana-Maria Lupu,
expert relații internaționale, CAFR

Centrul pentru Reforma Raportării Financiare din cadrul Băncii Mondiale în colaborare cu Camera Auditorilor Financiari din România și cu sprijinul ACCA România a organizat la 6 iunie 2013, la Hotelul Intercontinental din București, conferința cu tema „**Comitetul de audit: O relație cheie în raportarea financiară și în procesul de audit**”.

Obiectivul acestei manifestări a fost de a oferi profesioniștilor și în special membrilor comitetelor de audit – peste 200 de participanți la lucrări – informații practice atât din perspectiva firmelor românești, cât și din perspectivă internațională, care să îi ajute să se achite de

rolul lor într-un mod cât mai eficient. Manifestarea a reprezentat de asemenea o bună ocazie pentru un dialog despre provocările cu care se confruntă comitetele de audit și despre modul în care acestea își pot aduce o mai bună contribuție la îmbunătățirea calității auditului și la apărarea intereselor acționarilor.

Lucrările Conferinței au fost deschise de prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, președintele Camerei Auditorilor Financiari din România, și de **Henri Fortin**, șeful Centrului pentru Reforma Raportării Financiare din cadrul Băncii Mondiale, care au salutat prezența la acest eveniment a unor importante personalități ale

profesiei din România și din străinătate.

Printre specialiștii de marcă din străinătate prezenți la conferință care au avut intervenții pertinente pe tema propusă și au adus în atenție diferite experiențe și învățăminte în acest domeniu s-au numărat **Arnold Schilder** - președintele Consiliului pentru Standarde Internaționale pentru Audit și Asigurare din cadrul IFAC, **Hilde Blomme** - director executiv adjunct la FEE, **Chris Hodge** - director pentru governanța corporativă în Consiliul pentru Raportare Financiară (FRC) din Marea Britanie și președinte al Rețelei Europene pentru Coduri de Governanță Corporativă, **Kristjan Verbic** - membru al

consiliului de administrație EuroFinUse din Slovenia, **Veronique Saubot** - președinte al comitetului de audit Sofipost, Franța, **Krzysztof Szuldrzynski** - Partner PwC Polonia. Lor li s-au alăturat specialiști români precum **Ciprian Lăduncă** - președinte al Comitetului de audit al companiei TAROM, **Alina Vernon** - Partner ACL Internațional, **Mircea Bozga** - Partner PwC România și **Lazăr Balaj** - președintele Consiliului pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile din România.

În cele ce urmează vom oferi cititorilor o selecție din cele mai importante idei, opinii sau experiențe rezultate din dezbateri.

FUNCȚIONAREA COMITETELOR DE AUDIT

– o problemă actuală în
contextul preocupărilor
pentru reforma auditului

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

Inițiativa Băncii Mondiale de a organiza, împreună cu CAFR, această conferință în România a venit într-un moment în care rolul auditorului și relația pe care acesta o are cu comitetul de audit sunt discutate și la nivel comunitar, mai precis în **Propunerea de REGULAMENT AL PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI AL CONSILIULUI privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public**, document ce a stârnit o serie de controverse în cadrul profesioniștilor din Uniunea Europeană, încă de când a fost făcut public, la 30 noiembrie 2011.

În prezent, legislația europeană – Directiva 43/2006/EC privind auditul statutar – menționează ca atribuții ale comitetului de audit, care au

fost de altfel preluate și în legislația românească:

- ☞ monitorizarea procesului de raportare financiară;
- ☞ monitorizarea eficacității sistemelor de control intern, de audit intern și de management al riscurilor din cadrul entității;
- ☞ monitorizarea auditului statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate;
- ☞ verificarea și monitorizarea independenței auditorului statutar sau a firmei de audit și, în special, prestarea de servicii suplimentare entității auditate.

În noua propunere de **REGULAMENT privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public**, în secțiunea care prezintă *Condițiile de derulare a auditului statutar al entităților de interes public* se exprimă interdicția pentru foștii auditori ai entității de a ocupa o poziție cheie de conducere în cadrul entității auditate (inclusiv în cadrul comitetului de audit) în următorii doi ani de la finalizarea misiunii de audit.

De asemenea, se atribuie comitetului de audit competența de a evalua posibilitatea furnizării de către auditorii statutari, firmele de audit sau angajații acestora a unor alte servicii de non-audit, care nu sunt fundamental incompatibile cu serviciile de audit.

Totodată, se solicită comitetului de audit să obțină o confirmare din partea auditorului extern a independenței acestuia.

Aceeași propunere de Regulament aduce noutăți și în ceea ce privește **Raportul de audit**. Astfel, auditorul trebuie să întocmească și un raport mai dezvoltat și mai amănunțit pentru comitetul de audit, în care să se furnizeze informații mai detaliate privind auditul efectuat, situația entității, precum și concluziile auditului, însoțite de explicațiile necesare și să prezinte, să justifice serviciile de audit efectuate.

În ceea ce privește **desemnarea auditorilor statutari sau a firmelor de audit de către entitățile de interes public**, propunerea de Regulament al CE prevede câteva elemente importante:

- ✓ Propunerea de desemnare a auditorului în cadrul adunării acționarilor trebuie să se bazeze pe recomandarea comitetului de audit, care, la rândul său, trebuie să justifice propunerea sa. Dacă recomandarea comitetului de audit nu se referă la reînnoirea unei misiuni de audit, aceasta trebuie să includă cel puțin două opțiuni (în plus față de auditorul contractat până în acel moment), iar comitetul de audit trebuie să justifice corespunzător preferința pentru una dintre ele.
- ✓ Comitetul de audit, unul sau mai mulți acționari, autoritățile competente și autoritățile de supraveghere a entităților de interes public au dreptul să înainteze o plângere la instanța națională prin care solicită revocarea auditorului pe baza unor motive fondate.

Pentru a consolida independența și competențele comitetului de audit, propunerea de Regulament prevede că acesta **trebuie să fie alcătuit din membri neexecutivi, din care cel puțin unul trebuie să aibă experiență și cunoștințe în domeniul auditului, iar un alt membru în domeniul contabilității și/sau al auditului.**

În România, **Legea nr. 31/1990, republicată – Legea societăților comerciale**, prevede la **Art. 140²** că un consiliu de administrație poate crea comitete consultative formate din cel puțin doi membri ai consiliului.

Un comitet de audit astfel creat trebuie să fie alcătuit numai din administratori neexecutivi și cel puțin un membru al comitetului de audit trebuie să dețină experiență în aplicarea principiilor contabile sau în audit financiar.

În cazul societăților pe acțiuni ale căror situații financiare anuale fac



obiectul unei obligații legale de auditare financiară, crearea unui comitet de audit în cadrul consiliului de administrație este obligatorie.

Conform **Art. 47 din Ordonanța de Urgență a Guvernului 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate**, fiecare entitate de interes public trebuie să aibă un comitet de audit. Autoritățile de reglementare ale entităților de interes public stabilesc dacă acest comitet de audit trebuie să fie compus din membri neexecutivi ai organului de administrație și/sau membri ai organului de supraveghere a entității auditate și/sau din membri care sunt numiți de adunarea generală a acționarilor entității auditate, cu respectarea legislației în vigoare. Cel puțin un membru al comitetului de audit este independent și are competență în contabilitate și/sau audit.

Dincolo de prevederile legale privind înființarea sa obligatorie pentru

unele entități, comitetul de audit se constituie într-unul dintre **elementele cheie ale unui cadru eficient de guvernare corporativă**, fiind organul din structura de guvernare corporativă care se materializează într-un mecanism de control și monitorizare al managementului. Rolul comitetului de audit este deosebit de important în monitorizarea operațiunilor derulate în cadrul companiei, în supravegherea eficienței sistemului de control intern, în protejarea intereselor acționarilor, investitorilor și a altor părți interesate.

Conform unui studiu publicat în revista editată de CAFR „Audit Financiar”, în numărul din decembrie 2012, sub titlul **„Practicile comitetului de audit în contextul guvernării corporative – cercetare asupra firmelor listate la BVB”**, se apreciază că **„la nivelul mediului economic românesc nu se poate vorbi încă de o deplină conștientizare a necesității existenței unui comitet de audit bine delimitat,**



indiferent de modelul de conducere adoptat (unitar sau dualist)”.

Articolul tratează evaluarea practicilor comitetului de audit din cadrul entităților listate la Bursa de valori București la categoria 1 și a utilizat datele disponibile din cadrul Declarației „Aplici sau Explici” (completată conform recomandărilor Codului de governanță corporativă emis de BVB), din regulamentele de governanță corporativă, rapoartele anuale aferente exercițiului financiar 2011, precum și alte informații disponibile pe paginile de internet ale acestor companii.

Printre principalele concluzii ale studiului se remarcă:

- ☞ Echivalarea, în unele cazuri, a consiliului de administrație și a comitetului de audit, considerându-se firesc ca atribuțiile unui eventual comitet de audit să fie îndeplinite de consiliul de administrație.
- ☞ Neacordarea unei importanțe suficiente criteriilor de indepen-

dență pe care ar trebui să le îndeplinească membrii unui comitet de audit sau experienței profesionale pe care ar trebui să o aibă aceștia.

- ☞ Neînțelegerea adecvată a rolului comitetului de audit, care nu are doar rolul de a aduce la cunoștința administratorilor aspecte semnificative constatate în legătură cu managementul riscurilor, control și governanță, din perspectiva auditorului intern și extern, dar are și sarcina de a monitoriza corespunzător activitatea de audit intern și financiar.

- ☞ **Cele mai bune punctaje** în evaluarea practicilor comitetului de audit au fost obținute de companii care activează în domeniul *serviciilor financiare, de intermediere și de asigurări*.

Trebuie să recunoaștem că aceste concluzii nu sunt favorabile și nu putem să sperăm decât că aceste deficiențe nu reprezintă un fenomen generalizat la nivelul entităților de interes public din România, precum și că ele vor fi rapid remediate de entitățile analizate. Cu toate acestea, suntem încrezători că evenimente similare celui la care participăm astăzi vor spori conștientizarea de către părțile interesate a rolului comitetelor de audit, a importanței pe care funcționarea corespunzătoare a acestora o are atât pentru entitățile de interes public, cât și pentru auditorii – interni și externi – ai acestor entități.

**CE FACE CA UN
COMITET DE AUDIT
SĂ FIE EFICIENT**
– Lecții din practică

Chris Hodge, director pentru *governanță corporativă, Consiliul pentru raportare financiară (FRC)*

din Marea Britanie, președintele *Rețelei europene pentru coduri de governanță corporativă*, a susținut un discurs-cheie în cadrul Conferinței, concentrându-se asupra lecțiilor practice pe care le pot învăța președinții comitetelor de audit din experiența Marii Britanii. El a arătat că, deși există un acord, în general, în ceea ce privește principalele atribuții care le revin comitetelor de audit (supravegherea activității auditorului extern, revizuirea controalelor financiare interne din cadrul companiei și monitorizarea credibilității situațiilor financiare ale companiei), există un consens mult mai redus cu privire la măsura în care aceste comitete de audit ale companiilor ar trebui să se implice în supravegherea modului în care compania abordează aspectele legate de managementul riscului.

Vorbitorul a subliniat importanța independenței membrilor comitetului de audit față de conducerea companiei, dar, totodată, a arătat că o cunoaștere generală a companiei și dorința de a pune întrebări dificile sunt mult mai importante decât deținerea unei experiențe de specialitate în domeniul contabilității și auditului.

El a evidențiat, de asemenea, câteva dintre dificultățile cu care se confruntă președinții comitetelor de audit în menținerea simultană a relațiilor cu restul membrilor consiliului de administrație, cu membrii conducerii companiei, auditorii externi și acționarii.

În final, a prezentat rezultatele unui recent studiu care arată că membrii comitetelor de audit au subliniat că una dintre cele mai urgente provocări cu care se confruntă este aceea de a fi permanent la curent cu cele mai recente evoluții din domeniul contabilității

Sesiunea 1: COMITETUL DE AUDIT CA APĂRĂTOR AL INTERESELOR ACȚIONARILOR – AȘTEPTĂRILE PRINCIPALELOR PĂRȚI INTERESATE ȘI BUNELE PRACTICI

În cadrul acestei sesiuni, vorbitorii au discutat despre așteptările actuale cu privire la comitetele de audit din perspectiva principalelor părți interesate. Aceștia au dezbătut cele mai recente evoluții la nivel european și internațional, precum și cele mai bune practici care se dezvoltă în domeniul îmbunătățirii rolului comitetelor de audit din diferite jurisdicții.

Chris Hodge, director pentru guvernarea corporativă, FRC Marea Britanie, a prezentat câteva din caracteristicile unui comitet de audit eficient.

Competențele comitetului de audit constau, în zona stabilirii responsabilităților de raportare financiară, în monitorizarea exactității informațiilor financiare, revizuirea mijloacelor de control intern ale companiei și în supravegherea activității auditorului extern și oferirea de recomandări consiliului cu privire la numirea acestora.

În opinia vorbitorului, principalele aspecte care trebuie avute în vedere atunci când se stabilește componența comitetului de audit sunt independența, expertiza financiară și orice alte competențe și calități necesare.

În ceea ce privește independența, Directiva UE 43/2006 privind Auditul Statutar prevede că trebuie să existe cel puțin un membru independent, pe când Codul de Guvernare Corporativă al BVB solicită exclusiv administratori neexecutivi cu „un număr suficient de administratori independenți”. În Marea Britanie, Codul de Guvernare Corporativă prevede ca toți membrii comitetului de audit să fie independenți. La nivelul competențelor profesionale ale membrilor comitetului de audit, Directiva UE privind

auditul statutar prevede ca cel puțin un membru să aibă „competențe în auditare și/sau contabilitate”, iar Proiectul de Regulament UE privind Auditul solicită ca cel puțin un membru să aibă competențe în auditare și un altul în auditare și/sau contabilitate.

Alte competențe și calități necesare pentru membrii comitetului de audit se referă la: cunoștințe financiare minime (pentru toți membrii); înțelegerea modelului de afaceri și a profilului de risc al companiei; experiență relevantă în domeniu (spre exemplu, experiență pe sector sau la nivel internațional, experiență în managementul de proiecte); idei noi și gândire inovativă; gestionarea relațiilor-cheie.

Deoarece comitetul de audit stabilește relații în principal cu consiliul de administrație, cu conducerea, cu auditul intern, cu auditorul extern, cu acționarii, este necesar ca acesta să se concentreze pe stabilirea unei relații constructive, fără a sacrifica independența, fără a ajunge să îndeplinească un rol de conducere.

Provocările cu care se confruntă în această perioadă comitetele de audit se referă la evaluarea performanțelor directorului financiar, la relația cu auditul intern și auditorul extern, la tipul de informații pe care comitetul de audit le poate furniza și la contactele directe pe care comitetul

de audit le poate stabili în interiorul entității.

Ciprian Lăducă, președinte al Comitetului de audit al companiei TAROM, a prezentat concluziile referitoare la așteptările pe care le au părțile interesate de la comitetul de audit, extrase din experiența sa practică în domeniul comitetelor de audit din țara noastră.

Părțile interesate – acționarii, organele de reglementare, auditorii, conducerea executivă, creditorii, angajații – se așteaptă ca interesele lor în organizație să fie servite și protejate de comitetul de audit.

Comitetul de audit poate să satisfacă aceste așteptări prin implicare activă, eficacitate, impact pozitiv asupra organizației, autoritate și fiind demn de încredere. Beneficiile ce pot fi oferite de un astfel de comitet de audit sunt:

- ☞ Îmbunătățirea calității raportării financiare prin analizarea situațiilor financiare în numele consiliului de administrație;
- ☞ Reducerea riscului de fraudă prin crearea unui climat de disciplină și control;
- ☞ Părerii independente și un rol pozitiv prin implicarea directorilor neexecutivi;
- ☞ Acordarea de asistență directorului financiar prin asigurarea unui forum în care directorul financiar își poate exprima motivele de îngrijorare;
- ☞ Consolidarea poziției auditorului extern prin asigurarea unui canal de comunicare și a unui cadru în care auditorul extern își poate afirma independența în caz de dispute cu conducerea;
- ☞ Consolidarea poziției auditului intern prin asigurarea unui grad mai mare de independență față de conducere;
- ☞ Sporirea încrederii publicului și a credibilității situațiilor finan-



ciare printr-o examinare independentă a situațiilor financiare anuale.

Kristjan Verbic, membru al consiliului de administrație EuroFinUse și președinte al VZMD (Slovenia)

EuroFinUse (Federația Europeană a Utilizatorilor de Servicii Financiare) a fost înființată în anul 2009 sub denumirea de EuroInvestors, având inițial ca membre mai multe organizații fondatoare: Euroshareholders, FAIDER, VEB și alte organizații ale utilizatorilor de servicii financiare. EuroFinUse reprezintă 50 de asociații naționale și aproximativ 4 milioane de cetățeni europeni și are ca obiectiv refacerea încrederii în piețele financiare. Vorbitorul a arătat că investitorii așteaptă de la comitetele de audit o prezentare clară a situației societății, la atestarea ținerii unei contabilități corecte și la prezentarea valorii obiective a societății

Însă realitatea este diferită; așteptările actuale nu pot fi îndeplinite deoarece, în general, opinia este orientată spre „trecut”, cu excepția situației în care se face evaluarea obiectivă a societății. În general, comitetele de audit se bazează în principal pe datele obținute de la mem-

brii consiliului de administrație. Diferența dintre așteptări și realitate se poate reduce sau estompa complet prin limite clare impuse asupra serviciilor de consultanță care pot fi oferite de către auditorul extern, adică o posibilă listă neagră a serviciilor care nu sunt permise, printr-o „declarație de independență” formulată în scris, înainte de numirea auditorului, prin conferirea unor prerogative sporite și printr-o experiență mai amplă a comitetului de audit și a consiliului de supraveghere (care există în sistemele duale).

PERSPECTIVA UNUI ORGANISM DE NORMALIZARE – Rolul celor care au atribuții în domeniul guvernancei

Arnold Schilder, președintele Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, Federația Internațională a Contabililor (IFAC)

Vorbitorul a discutat rolul celor care au atribuții în domeniul guvernancei, inclusiv al comitetelor de audit, și care sunt așteptările în ceea ce îi privește, din perspectiva unui organism de normalizare.

Publicații recente emise de Comisia

Europeană, Consiliul de Raportare Financiară din Marea Britanie, Centrul pentru Calitatea Auditului (CAQ) din SUA, Comitetul de Supraveghere a Contabilității Companiilor Publice (PCAOB) din SUA, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), Federația Experților Contabili Europeni (FEE) au prezentat diverse aspecte și perspective legate de comitetele de audit.

Din toate aceste materiale au reieșit o serie de propuneri comune. Prima propunere se referă la comunicare; o comunicare bidirecțională eficientă între comitetul de audit și auditor crește calitatea raportării financiare și a auditului. Acest tip de comunicare este necesară în cadrul unui audit derulat conform Standardelor Internaționale de Audit și reprezintă o parte importantă a raportului auditorului în legătură cu „Aspectele esențiale de audit”. Cea de-a doua propunere se referă la evaluarea calității auditului și a raportării publice, în mod curent, de către comitetele de audit. Raportarea publică de către comitetul de audit în legătură cu evaluarea eficienței procesului de audit extern poate spori încrederea utilizatorilor în calitatea raportării financiare și a auditului.

Sesiunea 2: ÎMBUNĂȚĂȚIREA EFICIENȚEI COMITETULUI DE AUDIT – O PERSPECTIVĂ INTERNAȚIONALĂ

În această sesiune participanții au avut ocazia să cunoască experiențele membrilor grupului de vorbitori, la nivel național, în ceea ce privește comitetele de audit din diverse țări din Europa și au dobândit unele informații practice în ceea ce privește domeniile în care există un foarte mare potențial pentru membrii comitetelor de audit să își îmbunătățească eficiența în promovarea unui audit și unei raportări financiare transparente și de înaltă calitate, care să contribuie la asigurarea unor piețe de capital mai eficiente. Vorbitorii au evidențiat unele dintre provocările cheie cu care se confruntă membrii comitetelor de audit și au ilustrat modalități în care aceștia le pot face față cu succes.

Hilde Blomme, *director executiv adjunct, Federația Experților Contabili Europeni*

Hilde Blomme a prezentat Documentul de discuție al FEE publicat în iunie 2012 cu tema „Funcționarea comitetelor de audit”, care include o analiză a activității comitetelor de audit în statele membre UE și recomandări FEE.

Referitor la **înființarea comitetelor de audit** la nivelul european, fiecare entitate de interes public (EIP) trebuie să aibă un comitet de audit. Statele membre pot scuti anumite EIP de această obligație sau pot permite consiliului să îndeplinească atribuțiile rezervate comitetelor de audit. Conform rezultatelor studiului FEE, în 8 state membre este obligatorie constituirea comitetelor de audit în toate cazurile, iar în celelalte state membre (majoritatea, inclusiv România) consiliul de administrație poate să îndeplinească atribuțiile rezervate comitetelor de audit. În acest context FEE recomandă funcționarea comitetului de audit ca un subcomitet (de sine stătător) al consiliului de administrație.

Structura comitetelor de audit, inclusiv independența și beneficiile:

La nivel european, Directiva privind Auditul statutar lasă loc de decizie statelor membre. Recomandarea CE oferă informații suplimentare, în special cu privire la organizarea internă a comitetului de audit, numirea președintelui și rotația sau reconfirmarea funcțiilor membrilor, dar nu oferă informații cu privire la politica privind beneficiile, remunerațiile și la aspecte legate de răspundere.

FEE recomandă ca toți membrii să fie directori neexecutivi (niciun CEO sau CFO) și majoritatea membrilor să fie independenți, inclusiv președintele.

De asemenea, FEE consideră că sunt necesare competențe și abilități adecvate pentru asumarea în mod colectiv a responsabilității și a atribuțiilor specifice comitetului de audit, precum și beneficii corespunzătoare pentru a atrage angajarea răspunderii.

În ceea ce privește **responsabilitățile și atribuțiile comitetului de audit**, la nivel european Directiva privind Auditul Statutar prevede

monitorizarea cu un oarecare scepticism profesional a procesului de raportare financiară, a eficacității controlului intern, a activității și independenței auditorului extern.

Recomandarea CE oferă informații suplimentare cu privire la dezvoltarea Termenilor de referință, la auto-evaluare anuală, la transparența evaluării comitetului.

Propunerea CE prevede aprobarea prealabilă a unor servicii care nu sunt de audit de către comitetul de audit, creșterea implicării comitetului de audit în alegerea și numirea auditorului statutar, consolidarea evaluării funcțiilor de control intern și management al riscurilor, elaborarea aprofundată de proceduri de auto-evaluare a comitetului de audit.

Rezultatul studiului FEE arată că majoritatea Statelor Membre UE solicită/recomandă Termeni de referință și, în acest caz, comitetul de audit are rolul unui consultant mai degrabă decât al unui decident.

În România, nu există reglementări specifice cu privire la Termenii de Referință pentru responsabilități detaliate, însă Codul de Governanță Corporativă al Bursei de Valori București recomandă monitorizarea independenței auditorului, întâlniri regulate cu auditorii etc.

FEE recomandă clarificarea responsabilităților comitetelor consiliului, Termeni de referință extinși, asistență în delegarea competențelor între consiliu și comitetul de audit, consolidarea evaluării de către comitetul de audit a eficienței și eficacității funcțiilor de control intern și management al riscurilor, evaluarea cu regularitate a cooperării cu auditorul extern și auto-evaluări.

Pentru **raportarea de la și către comitetul de audit**, Recomandarea CE oferă informații suplimentare cu

privire la implicarea la diverse stadii ale raportării către și de la societatea comercială ca întreg, iar propunerea CE include prevederi referitoare la depunerea unui raport intern suplimentar cu privire la audit, de către auditorul statutar către comitetul de audit.

Conform rezultatelor studiului FEE, majoritatea rapoartelor scrise și verbale sunt rapoarte interne ale consiliului de administrație, în general neexistând informații privind raportarea publică de la comitetul de audit către terți. În România nu există informații specifice privind raportarea sau procedurile de informare în ceea ce privește neregularitățile de raportare, cu excepția celor către consiliul de administrație.

Printre cele mai importante recomandări FEE se numără o comunicare sporită între auditor și comitetul de audit (raportul intern suplimentar inclus în propunerea CE), creșterea transparenței publice a comitetului de audit referitor la aspecte precum implicarea auditorului în prestarea de servicii care nu sunt de audit și numirea auditorului.

Concluziile vorbitoarei pe această temă au fost că înființarea de comitete de audit care să funcționeze bine este în curs de desfășurare în multe dintre Statele Membre UE,

aceste comitete având un potențial ridicat în a juca un rol esențial în construirea unei guvernante corporative eficiente și în îmbunătățirea raportării financiare/auditului societăților comerciale.

Totuși, UE trebuie să se concentreze asupra comitetelor de audit în sens mai larg și nu doar din perspectiva auditului statutar.

Véronique Saubot, *președinte al comitetului de audit de la Sofipost (Groupe La Poste), Franța*, a prezentat experiența sa în cadrul comitetului de audit al grupului LaPoste. Printre subiectele specifice studiate în cadrul comitetului de audit al grupului LaPoste se numără procedura de achiziție, protecția datelor cu caracter personal și teste de depreciere pentru închidere. De asemenea, a arătat că un accent important se pune asupra managementului riscului, stabilindu-se obiectivele acestuia, procedura și evidențiindu-se principalele dificultăți cu care se confruntă o companie mare în acest domeniu.

Vorbitoarea și-a încheiat prezentarea arătând care ar putea fi surprizele pentru un membru al comitetului de audit: volumul de muncă, dificultăți în a aprecia ritmul abordării riscului într-o organizație și necesitatea obținerii celor mai

recente informații.

Krzysztof Szuldrzyński, *Partner, PwC Polonia*, a prezentat câteva din concluziile Raportului privind comitetele de audit din Polonia în perioada 2011-2012 și a Raportului privind eficiența consiliilor de supraveghere - 2013, ambele realizate cu participarea PwC Polonia.

În anul 2012, 41% dintre companiile listate pe piața reglementată a Bursei de Valori Varșovia au avut un comitet de audit (față de 39% în 2011). Conform studiilor, un membru obișnuit al unui comitet de audit este o persoană de sex masculin, cu vârsta medie de 48 de ani, cu o experiență de aproximativ 5 cinci ani ca membru al consiliului de supraveghere, membru în 1,7 consilii de supraveghere.

Conform celor două rapoarte, cea mai mare parte a timpului în cadrul întâlnirilor comitetului este ocupată de îndeplinirea responsabilităților statutare ale comitetului de audit. În funcție de timpul care le este alocat, primele patru responsabilități ale comitetului de audit sunt: raportarea financiară; controalele interne, auditul și managementul riscurilor; auditul extern și recomandarea unui auditor extern.



Studiile prezentate au identificat o serie de provocări cu care se confruntă comitetele de audit, și anume: absența persoanelor care au competențe și experiență relevante, dispuse să aloce suficient timp comitetului, corelată cu acordarea unei remunerații adecvate; o interacțiune insuficientă cu auditorii interni și externi; utilizarea altor instrumente - sistem de control intern, sistem de management al riscurilor; accesul la informații și capacitatea de utilizare a expertizei externe; îndeplinirea responsabilităților comitetului de audit de către consiliile de supraveghere care nu au desemnat un comitet de audit.

Sesiunea 3: COMITETELE DE AUDIT ÎN ROMÂNIA – STADIUL CURENT ȘI PRACTICA ACTUALĂ

Vorbitorii din cadrul acestei sesiuni și-au exprimat opiniile cu privire la practica actuală în domeniul comitetelor de audit din România și la provocările cu care se confruntă membrii comitetelor de audit.

Mircea Bozga, *Partner, PwC Romania*, a lansat în discuție motivele pentru care comitetele de audit sunt importante pentru auditori. În opinia vorbitorului principalele motive țin de independență și tarife, managementul riscurilor de audit, auditarea problemelor de raportare și comunicarea cu factorii interesați.

Apreciind perspectivele comitetelor de audit, vorbitorul a concluzionat că, în viitor, comitetele de audit care acționează eficient vor contribui la îmbunătățirea calității auditurilor și raportării financiare, a comportamentului etic al societăților comerciale și a „peisajului” piețelor de capital. Totuși, comitetele de audit au nevoie de sprijin și de con-

tribuția unui puternic organ de reglementare.

Ciprian Lăduncă, *președinte al Comitetului de audit al companiei TAROM*, a prezentat statutul și practica actuală a comitetelor de audit din România. Apoi a făcut un rezumat al dinamicii comitetelor de audit și a auditului intern în instituții financiare / organizații reglementate / multinaționale, în organizațiile nereglementate / de stat și în IMM-uri / organizații antreprenoriale.

În cazul instituțiilor financiare / organizațiilor reglementate / multinaționale, într-o primă etapă nu au existat comitete de audit; auditul intern era asigurat de compania /

grupul mamă. În a doua etapă au apărut cerințe legale pentru comitetul de audit și auditul intern local, dar auditul intern era în continuare asigurat de compania / grupul mamă. Într-o a treia etapă au fost stabilite comitete de audit și un audit intern local eficace.

Pentru organizații nereglementate / de stat prima etapă a reprezentat-o controlul oficial, al statului, în a doua etapă apărând cerințe legale pentru comitetul de audit și auditul intern. Etapa a treia este definită de comitete de audit și audit intern eficace, în cadrul unui management privat.

În situația IMM-urilor / organizațiilor antreprenoriale, prima etapă este definită de absența unui sistem de control sau audit, abia în etapa a doua manifestându-se interes pentru control și investigații speciale, iar în etapa a treia au apărut funcții oficiale de audit intern și control intern, ceea ce reprezintă o situație premergătoare primei etape prezentate pentru organizațiile multinaționale.

Alina Vernon, *Partner ACL International*, a prezentat rolul comitetului de audit din perspectiva relațiilor atribuțiilor acestuia în raport cu auditul extern și cel intern.

Rolul comitetului de audit în coordonarea activității de audit financiar ține de: aprobarea auditorului financiar și a calificărilor acestuia; cercetarea independenței financiare a auditorilor; aprobarea onorariilor plătite auditorilor; aprobarea serviciilor non-audit prestate de către auditorul financiar; căutarea unor asigurări cu privire la rotația adecvată a firmelor de audit și a partenerilor de audit, cu „pauze” periodice pentru partenerii care sunt lideri sau subordonați; organizarea unor întâlniri cu auditorii, în prezența conducerii sau nu neapărat, după cum se va considera adecvat; organizarea unor întâlniri cu conducerea.

Referitor la rolul comitetului de audit în coordonarea activității de audit intern, acesta se referă la asigurarea independenței funcției auditorului intern, analizarea și aproba-

rea planului de audit intern, analiza, discutarea și aprobarea rapoartelor de audit intern, în cadrul unor întâlniri la care participă și auditorul intern, prezentarea rapoartelor de audit intern consiliului de supraveghere sau consiliului de administrație.

Lazăr Balaj, *președintele Consiliului pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile*, a prezentat câteva din responsabilitățile CSIPPC în cadrul sistemului național de supraveghere publică a activității de audit statutar. De asemenea, vorbitorul a subliniat responsabilitățile comitetelor de audit în contextul Codului de guvernare corporativă al BVB și ale OUG 90/2008 și a evidențiat, încă odată, importanța unei bune comunicări între membrii comitetelor de audit și auditorii statuari.

Henri Fortin, *șeful Centrului pentru Reforma Raportării Financiare din cadrul Băncii Mondiale*, a evidențiat în finalul lucrărilor rolul Băncii Mondiale în sprijinirea reformei sistemului de raportare finan-

ciară în Europa și Asia Centrală, în special în susținerea competitivității și a unei bune guvernante. Conform vorbitorului, susținerea raportării financiare corporative are trei dimensiuni care se susțin reciproc. Prima este reprezentată de standarde și cerințe (standarde internaționale/bune practici și agenda de simplificare), cea de-a doua este capacitatea (prin reforma curriculum-ului, cerințe privind înscrierea, continuarea studiilor), iar cea de-a treia este conformarea (punerea în aplicare de către autoritățile de reglementare financiară, asigurarea calității auditorului și supraveghere publică). În programele sale regionale, Banca Mondială promovează importanța unei bune guvernante corporative, inclusiv a unor comitete de audit eficiente, prin evenimente similare acestei Conferințe organizate în parteneriat cu CAFR. Evenimentul similar din Polonia a înregistrat un deosebit succes, iar Conferința din București îndeplinește toate condițiile pentru a avea, de asemenea, un impact puternic asupra părților interesate.

Acțiuni în sprijinul asociațiilor profesionale din spațiul cultural francofon



Michèle Cartier le Guérinel,
director executiv FIDEF

După o carieră de șase ani în cadrul filialei regionale din Paris a Companiei Naționale a Auditorilor din Franța (CNCC), unde a ocupat funcții precum aceea de vicepreședinte al sucursalei regionale, membru al Consiliului național al auditorilor, de vicepreședinte al Comisiei naționale de aplicare a standardelor, de membru al Camerei regionale de înscriere și disciplină de pe lângă Curtea de Apel din Paris, doamna Michèle Cartier le Guérinel, expert contabil și auditor, ocupă din anul 2008 funcția de director executiv al Federației Internaționale a Expertilor Contabili Francofoni (FIDEF).

Federația Internațională a Expertilor Contabili Francofoni (FIDEF), care a luat ființă în 1981 la inițiativa unor profesioniști, a căpătat în prezent o dimensiune și un loc incontestabil în domeniul său de activitate.

Cu 47 de organisme membre din 36 de țări (reprezentând aproximativ 100.000 de profesioniști), FIDEF a reușit să obțină un statut atât pe lângă IFAC (Federația Internațională a Contabililor), în calitate de organizație contabilă recunoscută, cât și pe lângă OIF (Organizația Internațională a Francofoniei), în calitate de membru al Conferinței Organizațiilor Internaționale Non-Guvernamentale (OING) și, în special (alături de alte două organisme cu care are relații strânse – reprezentative pentru profesia de notar și pentru domeniul normalizării), stând la originea luării în considerare a dimensiunii profesionale a francofoniei în cadrul reuniunii șefilor de state francofone din anul 2010 (subiect reafirmat, în mod clar, în anul 2012).

Această ultimă inițiativă a contribuit la crearea rețelei asociațiilor profesionale francofone, pe care FIDEF încearcă să o însuflețească în prezent, ceea ce îi conferă o puternică prezență pe lângă OIF în ceea ce privește toate aspectele tehnice, juridice, economice. Proiectele determinate în cadrul acestei rețele se traduc în preocupări comune ale diferitelor profesii implicate, referindu-se la

subiecte ce au fost asimilate, în mod natural, drept preocupări centrale ale FIDEF: activitatea de traducere, de pregătire și de evaluare și sprijinire a nevoilor de finanțare a activităților colective în beneficiul membrilor. De asemenea, lucrările comune angajate sunt de natură să răspundă aspirațiilor individuale ale fiecărui organism membru și mai ales ale FIDEF.

Obiectivele FIDEF au la bază, în principal, următoarele linii de acțiune:

- ☞ dezvoltarea cooperării între institutele profesionale francofone contabile și de audit, recunoscute de către autoritățile publice din țările de domiciliu, în domenii relevante ale profesiei pe care o coordonează și în special în ceea ce privește: formarea inițială, continuă și acordarea de calificări, standardele profesionale și de control al calității, deontologia și etica, disciplina juridică și contabilă;

- ☞ promovarea competenței, eticii și activității profesioniștilor contabili, în funcție de criterii recunoscute pe plan internațional;

- ☞ căutarea realizării unei apropieri mai strânse între sistemul de învățământ și calificările acordate;

- ☞ schimbul de informații cu privire la reglementările și practicile naționale proprii fiecărei țări și între instituții similare din alte țări;

- ☞ furnizarea de sprijin în vederea înființării și funcționării organizațiilor profesionale naționale, reprezentative pentru profesiile de contabilitate și audit;

- ☞ reprezentarea profesiei contabile francofone pe lângă instituțiile internaționale; în acest context, FIDEF este acum prezentă în relația cu IFAC și IASB.

FIDEF acordă, de asemenea, o importanță deosebită diversității culturale, care trebuie

luată în considerare de către organele de normalizare atunci când reglementează exercitarea profesiei.

Aceste domenii de activitate se concretizează prin adresarea de invitații de a răspunde la un număr din ce în ce mai mare de chestionare care preced publicarea standardelor și la diferite consultări lansate de aceste organizații internaționale. Obiectivele FIDEF au fost transpuse, de asemenea, în publicarea unei declarații, în octombrie 2010, referitoare la diversitatea culturală și la crearea, în octombrie 2012, a unei platforme a diversității culturale din care fac parte cel puțin câte un reprezentant din țările care vorbesc una dintre cele șase limbi recunoscute de Națiunile Unite.

În vederea realizării obiectivelor asumate, FIDEF își dezvoltă activitățile, individual sau în parteneriat cu organismele sale membre, în domenii precum:

- ☞ participarea la activități de coordonare regională, sprijinind crearea și consolidarea structurilor profesionale; în acest scop și în calitatea sa de organizație recunoscută de IFAC, FIDEF acordă asistență membrilor săi în procesul lor de aderare la IFAC și de asigurare a conformității cu Declarațiile privind Obligațiile Membrilor IFAC (SMO-urile);

- ☞ organizarea de sau participarea la seminarii, conferințe sau congrese; diversitatea membrilor și implicarea fiecăruia permit formularea unor viziuni și practici diferi-



te care vin să îmbogățească lucrările desfășurate cu aceste ocazii;

☞ întărirea legăturilor între organisme membre; mai precis, sunt organizate sesiuni de lucru în cursul cărora au loc schimburi de experiență care le permit participanților să își compare practicile sau le facilitează opțiunile referitoare la implementarea unor anumite sisteme normative; aceste schimburi au drept rezultat oportunități de colaborare specifice între membri;

☞ acordarea de sprijin în ceea ce privește activitățile de pregătire, adoptarea unor reglementări naționale în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate și audit.

Printre subiectele abordate în cadrul reuniunilor organizate pe marginea sesiunilor instituționale ale FIDEF (sau în cadrul congreselor în care FIDEF a fost puternic reprezentată) putem menționa : reglementarea profesiei, sistemul de control al calității, rolul Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și politica de adoptare a acestora etc.

Miza cu care se confruntă în prezent membrii FIDEF constă în asimilarea dispozitivelor de normalizare care să le permită recunoașterea individuală a competențelor și dreptul de semnătură, la nivel internațional, aceasta de preferință într-un context de adaptare care să le permită existența într-un spațiu care tinde să devină internațional, dar a cărui armonizare riscă să aibă loc în ciuda diferențe-

lor legate de cultura lingvistică și juridică. Cultura comună și punerea în comun de experiențe și viziuni a acestei comunități asigură un progres mai rapid și în condițiile unei securități sporite.

FIDEF își derulează acțiunile având drept referință un plan strategic. Primul de acest fel se va încheia la finalul acestui an, 2013, și un nou program este în curs de realizare.

În cursul acestor ani au fost reținute și abordate mai multe axe de acțiune:

☞ consolidarea recunoașterii și implicării FIDEF în ceea ce privește francofonia;

☞ asigurarea unei mai bune comunicări atât la nivel intern, cât și extern, prin, de exemplu: refacerea site-ului internet în care au fost inserate secțiuni care fac trimitere la traduceri (unde se regăsesc documente ale IFAC și IASB sau link-uri către acestea), la pregătire (unde vor fi inserate, în timp, informații referitoare la diferite organisme membre, privind accesul la profesie și pregătirea continuă), difuzarea unei alerte electronice, la fiecare 15 zile, care conține cinci informații considerate importante;

☞ punerea în comun de instrumente cu rol de documentare, care conțin de exemplu: link-uri care fac trimitere către site-urile internet proprii ale organismelor membre, către adrese utile, iar în cazul anumitor țări în care profesia este mai puțin numeroasă și prin urmare dispune de mai puține mijloace, acordarea de sprijin în vederea

constituirii unei biblioteci;

☞ crearea unei platforme tehnice unde vor fi elaborate instrumente care vor răspunde nevoilor comune identificate.

Astfel s-au obținut rezultate precum:

☞ elaborarea de instrumente și de materiale-suport care să vină în sprijinul membrilor ce doresc să adere la IFAC, prin intermediul unor sisteme de diagnostic și al unor demersuri personalizate și adaptate;

☞ continuarea planurilor de acțiune, în cooperare cu IFAC;

☞ elaborarea de instrumente în domenii prioritare precum: difuzarea și multiplicarea traducerilor standardelor și textelor publicate de IFAC, IASB, a unor ghiduri de aplicare, elaborarea de programe legate de implementarea sistemelor de calitate (SMO1), identificarea unor module de formare menite să însoțească utilizarea diferitelor dispozitive.

Trebuie menționat, de asemenea, că este în curs de derulare un acord cu IFAC, în vederea îmbunătățirii gestiunii și extinderii numărului de traduceri în limba franceză.

FIDEF are rolul de a urmări proiectele derulate în timp de membrii săi atât în ceea ce privește întărirea guvernancei instituționale, cât și implementarea dispozițiilor Declarațiilor privind Obligațiile Membrilor IFAC (SMO-urile) și facilitarea stabilirii unor relații privilegiate între membrii săi, în vederea concretizării unor acțiuni mai specifice.



În cadrul activităților de comunicare și de creștere a vizibilității, FIDEF a redemat planificarea unei Conferințe internaționale, organizată o dată la doi ani. Prima din această serie de acțiuni a fost realizată în România, în cooperare cu organizațiile locale membre FIDEF (Camera Auditorilor Financiarți din România și Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România), care s-au implicat foarte mult în pregătirea acestui eveniment. Tema aleasă s-a axat pe cooperarea între mediul universitar și profesie, tocmai pentru a ilustra proiectele pe care FIDEF își propune să le concretizeze, mai ales în jurul punctelor cuprinse în planul său strategic, printre care: formarea inițială și formarea continuă.

Prin urmare, sunt în curs de derulare două acțiuni majore, care au pornit de la dezbaterile din cadrul lucrărilor desfășurate pe ateliere, unde aportul reprezentanților mediului universitar din România a contribuit la îmbogățirea conținutului și a intențiilor prevăzute inițial.

Astfel, în ceea ce privește formarea inițială, dintre cele trei abordări sugerate s-a reținut o abordare de mijloc (perspectiva cea mai realistă), al cărui demers are la bază:

☞ luarea în considerare a diferitelor diplome, în raport cu modelele determinate atât de Standardele Internaționale de Educație (IES) emise de către IFAC, cât și de lucrările grupului „conținutul comun” (*common content*): fie prin perfecționarea siste-

melor de învățământ, fie prin generalizarea unui sistem de derogări oferit programelor universitare universale, fie prin sprijinirea punerii bazei unei diplome locale (la nivel național sau regional) în țările în care o astfel de diplomă este inexistentă;

☞ elaborarea unei cartografii a „mobilității profesionale” prin care să se stabilească parcursul studiilor care i-ar permite unui profesionist să treacă de la un sistem de cursuri național la altul echivalat în spațiul francofon.

În ceea ce privește formarea continuă, după ce au fost clasificate temele care ilustrează necesitățile profesioniștilor și mai ales după ce s-a notat că numeroase teme sunt comune și că recunoașterea caracterului mutual al acestora constituie o recomandare rezonabilă capabilă să dezvolte conținutul acestora, după ce s-a constatat că înființarea de centre dedicate formării continue este deosebit de dificilă în anumite țări, s-a abordat mai degrabă ideea acordării de privilegii unei oferte universal accesibile tuturor profesioniștilor și elaborării unui suport de formare la distanță.

Deschiderea unor cataloage de formare disponibile în limba franceză la nivelul fiecărui membru FIDEF constituie deja o modalitate de împărtășire a cunoștințelor, ușor de implementat.

Concluziile formulate pe parcursul Conferinței internaționale de la București au oferit, de asemenea, ocazia publicării unei note de bune practici referitoare la relațiile dintre

mediul universitar și profesie, care ar trebui să dea naștere, în viitorul apropiat, unui prim proiect de postare pe site-ul internet al FIDEF a unor articole redactate de reprezentanți ai mediului universitar, în cadrul studiilor de cercetare derulate și crearea unui premiu anual care va recompensa cea mai bună publicație.

După mai mult de treizeci de ani de istorie, FIDEF trebuie să se preocupe să își păstreze obiectivul în virtutea căruia a fost înființată și, într-un spațiu în care toți membrii săi vor fi atinși în curând o serie de competențe și ambiții omogene, trebuie identificate care sunt subiectele și mijloacele prin care toate acele lucruri care ne-au adus laolaltă vor rămâne de actualitate. Temele care au fost notate în vederea demarării de noi proiecte, în urma Conferinței internaționale de la București, ne vor ajuta să răspundem acestei preocupări, căci aceste teme sunt atemporale.

Printre acestea se numără, de asemenea, interesul și abordarea comună a marilor subiecte sociale care îi vor permite Federației Internaționale a Experților Contabili Francofoni să continue să se dezvolte; tema aleasă pentru următoarea Conferință internațională, din 2014, răspunde acestui obiectiv: „Economia informală, rolul și misiunea profesiei” și ilustrează miza asumată de toate institutele noastre membre, de a servi interesul public.

Traducere și adaptare
Adriana Spiridon

IAASB – Raport asupra implementării ISA clarificate

În martie 2009, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Control și Asigurare (IAASB) a finalizat proiectul Clarity, care a urmărit îmbunătățirea clarității și inteligibilității Standardelor Internaționale de Audit (ISA) și a Standardului Internațional privind Controlul Calității 1 (ISQC 1), facilitând astfel aplicarea lor consecventă. Acestea au intrat în vigoare pentru perioade începând cu sau după 15 decembrie 2009.

Recent, IAASB a publicat un raport în care sunt sintetizate concluziile desprinse în urma unei revizuirii post-implementare a acestui proiect, realizat pe baza unui sondaj de opinie la care au răspuns 30 de părți interesate: 6 organisme de control al auditului și alți reglementatori, 4 entități legislative, 12 firme de contabilitate, 3 auditori din sectorul public, 4 membri IFAC și o persoană individuală.

Rezultatele arată că ISA Clarificate sunt, în general, înțelese și au atins scopul pentru care au fost revizuite.

Totuși, în mod inevitabil, există multe sugestii privind îmbunătățirea în continuare a unor ISA. „Propunerile vor fi folosi-

te pentru realizarea acțiunilor viitoare ale IAASB, respectiv a unui proiect de reșezare a standardelor în anul 2014. În plus, IAASB începe să-și dezvolte o Strategie și un Plan de lucru pentru perioada 2015-2019, care vor fi prezentate spre consultare publică”, a precizat Arnold Schilder, președintele IAASB.

Aprecieri asupra rezultatelor

Pe baza răspunsurilor primite, au fost sintetizate comentariile respondenților asupra îndeplinirii scopurilor urmărite prin implementarea ISA Clarificate.

Îmbunătățiri ale ISA: Unii practicieni au apreciat că IAASB și-a atins scopurile prin revizuirea standardelor și că acestea au fost bine primite de către auditori. O parte dintre respondenți au spus că ISA Clarificate sunt clare și inteligibile, câțiva au notat că au fost utile auditorilor pentru a se concentra mai bine pe zonele de risc, iar o firmă de audit consideră că acestea au cunoscut o îmbunătățire semnificativă.

Armonizarea globală a calității auditului: Deși s-a acceptat faptul că un cadru comun al standardelor de audit este benefic pentru calitatea auditului pe plan global, câteva firme de contabilitate sunt sceptice cu privire la presupunerea că ISA ar duce în mod automat la armonizarea calității auditului, din cauza diferențelor culturale și a stadiului de dezvoltare al profesiei de audit. Câțiva respondenți au subliniat necesitatea unui sprijin și a unui training pentru firmele de profil, în special pentru cele mici, în vederea implementării eficiente a ISA.

Consecvență: Câteva firme de audit au precizat că aplică consecvent standardele ISA Clarificate, dar că sunt necesare îndrumări suplimentare, pregătire, sprijin metodologic și tehnic. Totuși, un reglementator a comentat că este îngrijorat de inconsecvența interpretărilor la nivelul firmelor de audit, iar unele firme și-au pus întrebarea dacă standardele sunt interpretate în același fel de către reglementatori și firmele de audit. De asemenea, s-a observat că măsura în care sunt aplicate în mod consecvent standardele într-o țară depinde de

natura și amploarea coordonării la nivel național. Câțiva respondenți și-au exprimat îndoiala că ISA clarificate sunt interpretate la fel în toate țările și sunt preocupați de problemele care au putut apărea la traducere. O firmă de contabilitate a observat că acest lucru trebuie să fie abordat prin sprijin sporit pentru implementare.

Specificitate: Au existat opinii diferite cu privire la stabilirea unui echilibru între principiile și reguli în cadrul ISA.

Organismele de control al auditului și alte organisme de reglementare au solicitat cerințe suplimentare într-o serie de standarde. Alții au considerat că, în timp ce clarificarea a ajutat auditorii să înțeleagă ceea ce au de făcut, acest lucru a dus la prea multe cerințe exagerate de detaliate, în special pentru auditurile mai mici. Un organism membru IFAC a considerat că ISA clarificate sunt

prea lungi și, în unele cazuri, prea elaborate. Mulți respondenți, inclusiv firme de audit, au solicitat îndrumări suplimentare în anumite domenii. Un organism membru IFAC a fost de acord că este nevoie de mai multe îndrumări, dar a considerat că acestea nu ar trebui să fie obligatorii și, prin urmare, să nu fie incluse în standarde.

Revizuirea formatelor ISA:

Deși s-a susținut conceptul de a preciza un obiectiv pentru fiecare standard, câțiva respondenți nu au fost de acord cu modul în care s-a realizat acest lucru, menționând că obiectivele sunt doar un rezumat al cerințelor și au valoare adăugată mică. Un respondent și-a exprimat îndoiala cu privire la folosirea obiectivelor în practică. O firmă de audit a sugerat ca IAASB să studieze utilizarea tehnologiei informației (IT), pentru a face mai ușor de citit îndrumările de pe lângă cerințe.

Creșterea volumului documentației: Au fost exprimate de către organele de control al auditului și de alte organisme de reglementare preocupări referitoare la documentația de audit neadecvată. Cu toate acestea, câțiva respondenți au considerat că ISA clarificate au dus la o creștere inutilă a volumului de documentație de audit, mai ales pentru companiile foarte mici. În timp ce unii respondenți au considerat că documentația suplimentară a clarificat procesul de gândire al auditorului, unii au fost de părere că cerințele de documentare sunt excesive și conduc la o mentalitate de conformitate.

Schimbări viitoare: Unii respondenți au afirmat că nu au crezut că modificările substanțiale ale ISA ar fi justificate sau benefice și că, în acest moment, IAASB ar trebui să se abțină de la a face modificări minore la standarde ca urmare



a acestor constatări. Ei au fost de părere că realizarea auditului utilizând ISA clarificate va continua să se îmbunătățească în timp, pe măsură ce auditorii vor câștiga mai multă experiență în utilizarea lor. S-a exprimat, de asemenea, opinia că IAASB trebuie să ia în considerare actualizarea unor standarde care nu au fost recent revizuite, pentru schimbările intervenite în mediul de afaceri, cum ar fi interesul crescut asupra informațiilor desprinse din situațiile financiare, confirmările electronice, schimbări în procedurile de inventariere fizică și utilizarea de centre de servicii partajate.

În continuare, prezentăm temele-cheie și temele importante identificate de IAASB care, împreună cu altele, mai puțin semnificative, vor constitui, probabil, punctul de pornire pentru acțiunile viitoare ale organizației.

- **ISA 200 Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.** Mulți respondenți au considerat că este nevoie să se pună mai mult accent pe scepticismul profesional în cadrul ISA, unii menționând chiar anumite standarde.
- **ISA 220 Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare.** Organismele de control în audit și alte organisme de reglementare și-au exprimat îngrijorarea că cerințele din ISA 220 și ISQC 1 cu privire la faptul că procesul de Revizuire a controlului calității misiunii (EQCR) nu este suficient de robust.

- **ISA 240 Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare.** Au fost exprimate preocupări cu privire la inconsecvența practicilor referitoare la prezumția unui risc semnificativ de fraudă pentru recunoașterea veniturilor (în special cu privire la gradul de testare sau, alternativ, respingerea prezumției). De asemenea, s-au exprimat îndoieli cu privire la abordările pentru testarea unor înregistrări contabile.

- **ISA 315 Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.** Au fost calificate drept teme-cheie preocupările respondenților vizavi de inconsecvența în natura și numărul de riscuri semnificative identificate în practică. De asemenea, au existat temeri că cerințele pentru obținerea unei înțelegeri a controlului intern ar putea fi dificil de aplicat în practică. O temă importantă a fost îndoiala că riscurile IT ar fi suficient abordate în cadrul standardului.

- **ISA 320 Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit.** Au fost exprimate preocupări cu privire la inconsecvența în determinarea atât a pragului de semnificație, cât și al celui de performanță, precum și solicitarea de îndrumare suplimentară în anumite zone.

- **ISA 520 Proceduri analitice.** S-a exprimat îngrijorarea că acest standard nu demonstrează suficient efortul de lucru necesar pentru a se

baza pe procedurile analitice.

- **ISA 600 Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului.** Multe probleme au fost ridicate în legătură cu inconsecvența măsurii în care auditorul grupului se implică în activitatea auditorilor pe componente. Au fost exprimate preocupări și cu privire la aplicarea acestui standard în ceea ce privește:
 - Abordarea vizavi de investițiile de capital materiale;
 - În cazul în care partenerul de angajament este situat în altă parte decât locul unde se realizează marea majoritate a activității de audit, și
 - Auditurile „Fondului de fonduri”.
- **ISA 620 Utilizarea activității unui expert din partea auditorului.** Au fost exprimate preocupări cu privire la inconsecvența efortului de muncă al auditorului în relație cu activitatea expertului auditorului.

Rezultatele acestui proiect, cuantificate prin sondajul de opinie prezentat, vor reprezenta o bază importantă în procesul de planificare a activității IAASB atât pe termen scurt, cât și în contextul pregătirii strategiei pentru perioada 2015-2019. Răspunsurile primite și problemele ridicate vor determina dacă sunt necesare modificări suplimentare ale ISA sau dacă preocupările sunt legate mai mult de modul de implementare și de educare a profesioniștilor din domeniu, caz în care vor trebui luate măsuri în această direcție.

Traducere și adaptare
Cristiana Rus

MODELUL

contractului de prestări servicii pentru efectuarea unui audit statutar/financiar

Daniela Ștefănuț, consilier juridic, CAFR

Alice Petcu, consilier economic, CAFR

În luna mai 2013, la propunerea unui grup de auditori financiari și cu sprijinul unor specialiști din firma de audit PricewaterhouseCoopers, Camera Auditorilor Financiari din România prin departamentele sale de specialitate a elaborat un model de contract de prestări servicii pentru realizarea auditului statutar/financiar. Modelul contractului poate fi consultat pe site-ul CAFR la secțiunea „Membri → Activități în sprijinul membrilor → Materiale publicate pentru membri”.

Contractul este structurat în două părți:

A. Prima parte „**Termeni Comerciali**” – reprezintă contractul *cadru* de prestări servicii, care conține prevederi generale referitoare la:

→ „**IDENTIFICAREA PĂRȚILOR**”

→ „**OBIECTUL CONTRACTULUI**” – cuprinzând clauze cu privire la cadrul legal general aplicabil, comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea, raportarea la Raportul administratorilor

→ „**DURATA CONTRACTULUI**”

Auditul va fi considerat încheiat pentru exercițiul financiar analizat în momentul transmite-

rii Raportului de Audit. După transmiterea Raportului de Audit, Prestatorul nu va mai avea nicio responsabilitate directă în ceea ce privește situațiile financiare.

→ „**ONORARIUL PRESTATORULUI**” – se va calcula în funcție de numărul estimat de ore ce urmează a fi lucrate de personalul implicat în audit și de pregătirea acestuia. Se vor menționa totodată termenele la care vor fi emise/plătite facturile (se vor avea în vedere prevederile Codului etic),

→ „**CLAUZE FINALE**” – se vor stabili persoanele responsabile din partea auditorului și a clientului pentru a purta corespondența și a

efectua notificările în scris între cele două părți.

B. Cea de-a doua parte – „**Termeni și Condiții Standard pentru Audit**” – cuprinde în detaliu aspecte specifice angajamentelor de audit statutar/financiar, care se referă la:

→ „**DESCRIEREA AUDITULUI ȘI OBLIGAȚIILE AUDITORULUI FINANCIAR**”

În acest capitol din contractul de prestări servicii se descrie responsabilitatea auditorului de a raporta către acționari/asociați/consiliu de administrație dacă, în opinia sa, situațiile financiare oferă o imagine fidelă, în toate aspectele semnifica-



tive, asupra poziției financiare a Clientului. Prestatorul va întocmi un raport al auditorului, care poate include o opinie fără rezerve, cu rezerve, contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii.

Totodată, se va specifica faptul că serviciile prestate de auditor se realizează în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, precum și obligația auditorului de a obține dovezi adecvate și suficiente pentru a-i permite să formuleze concluzii rezonabile.

→ **UTILIZAREA OPINIEI DE AUDIT / RAPORTULUI DE AUDIT**

Se va menționa utilizarea raportului de audit al Prestatorului exclusiv de către cei cărora li se adresează.

→ **ONORARIUL PRESTATORULUI ȘI PLATA ACES- TUIA**

Acest capitol cuprinde informații referitoare la onorariul stabilit prin contract. O parte din aceste informații se pot regăsi și în prima parte – „Termeni comerciali” – a contractului cadru de prestări servicii. Totodată, se poate menționa că orice activități efectuate de auditor la solicitarea clientului, legate de alte obiective, care nu sunt prevăzute în contract, vor fi plătite de client, suplimentar, conform tarifelor obișnuite ale auditorului.

→ **OBLIGAȚIILE BENEFICIARULUI**

Clauze care ar trebui introduse în acest capitol:

- Conducerea clientului este responsabilă pentru

întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare;

- Conducerea clientului este responsabilă pentru punerea la dispoziția auditorului, în timp util și în forma solicitată, a tuturor evidențelor contabile ale clientului, precum și a altor informații și evidențe relevante;
- Clientul este responsabil pentru respectarea legislației fiscale din România în ceea ce privește întocmirea și depunerea declarațiilor fiscale la termenele legale, precum și în ceea ce privește plata la scadență a impozitelor, taxelor și contribuțiilor prevăzute de lege;

- Clientul înțelege și acceptă faptul că auditorul poate întârzia sau suspenda, integral sau parțial, executarea obligațiilor asumate prin contract, printr-o simplă notificare, în cazul în care își încalcă responsabilitățile asumate prin contract.

➔ **LIMITAREA RĂSPUN- DERII PRESTATO- RULUI**

Acest capitol stabilește limita absolută a răspunderii auditorului conform contractului și faptul că orice altă răspundere este în mod expres exclusă.

Răspunderea auditorului nu poate depăși contravaloarea a trei onorarii de audit stabilite prin contract (pentru auditul situațiilor financiare ale societăților care nu sunt cuprinse în categoria entităților publice) sau contravaloarea a cinci onorarii de audit stabilite prin contract (pentru auditul statutar/financiar al entităților de interes public plătit) pentru serviciile în legătură cu care au apărut motivele de angajare a răspunderii auditorului, cu excepția cazurilor de intenție sau de culpă gravă a auditorului.

➔ **CONFIDENȚIALITATE**

Auditorul se asigură că toți membrii echipei de audit vor respecta cu strictețe Codul etic al profesioniștilor contabili. Astfel, clauza de confidențialitate va continua să producă efecte timp de doi ani de la încetarea contractului.

Totodată, este bine să se specifice cazurile în care informațiile colectate pe parcursul prestării serviciilor ce fac

obiectul contractului pot fi divulgate.

➔ **CLAUZE PRIVIND ÎNCETAREA CONTRAC- TULUI**

Se vor menționa situațiile în care contractul de prestări servicii de audit statutar/financiar poate înceta:

- prin acordul scris al ambelor părți;
- prin denunțarea unilaterală;
- prin îndeplinirea obiectului contractului;
- în cazuri de forță majoră sau în alte cazuri expres prevăzute de legea română pentru încetarea contractului;
- atunci când auditorul are dreptul de a rezilia contractul ca urmare a faptului că:
 - Clientul i-a furnizat informații care nu sunt credibile în scopul auditului;
 - Clientul l-a împiedicat să efectueze procedurile necesare de audit;
 - Clientul nu-i acordă asistența necesară pentru desfășurarea serviciilor prevăzute prin contract;
 - Clientul nu îndeplinește sau nu îndeplinește la timp și/sau în mod corespunzător oricare dintre obligațiile asumate prin contract.

Aceste prevederi constituie un minim de cerințe ce pot fi

incluse în contractul de audit, ele nefiind restrictive.

Totodată, contractul mai poate conține prevederi, clauze referitoare la:

➔ **Dreptul de proprietate inte- lectuală**

Documentele de lucru și dosarele auditorului create în timpul auditului, inclusiv documentele sau dosarele pe suport electronic, sunt proprietatea exclusivă a auditorului. Drepturile de proprietate intelectuală asupra rapoartelor și materialelor întocmite în baza contractului se nasc și rămân în patrimoniul auditorului, chiar și după achitarea onorariilor. În cazul în care auditorul a creat programe informatice, inclusiv foi de calcul, documente, baze de date și alte instrumente pe suport electronic pentru a-i fi de folos în cadrul proiectului său, acestea se pot pune la dispoziție „ca atare” numai pentru uzul clientului și nu trebuie distribuite sau făcute cunoscute niciunui terț. Orice program informatic creat special pentru uzul beneficiarului va face obiectul unui contract separat.

➔ **Comunicarea pe suport electronic**

Pe parcursul derulării contractului, părțile pot dori să comunice pe cale electronică. Cu toate acestea, transmiterea de informații pe cale electronică nu poate fi garantată a fi sigură sau lipsită de erori. În acest sens, este bine ca părțile implicate în contract să convină utilizarea unor proceduri rezonabile din punct de vedere comercial pentru a efectua verificări ale sistemelor informatice.

→ *Clauza de fidelitate*

Exprimă obligația clientului ca, pe o perioadă de un an de la data raportului de audit, să nu facă nicio ofertă de angajare și să nu încheie niciun contract cu nici un angajat actual sau un fost angajat sau subcontractant al auditorului fără a avea în prealabil acordul scris al acestuia.

→ *Protecția datelor*

Clientul este de acord că auditorul poate colecta, stoca, dezvălui și transfera la nivel internațional date cu caracter personal referitoare la angajații, reprezentanții, contractanții, clienții săi, precum și la alte persoane, în scopul prestării de servicii asumate conform contractului, respectând cerințele de confidențialitate.

→ *Alte clauze*

Asistența la întocmirea situațiilor financiare nu face parte din misiunea de audit, dar auditorul poate sfătui clientul cu privire la principiile contabile aplicate, în special în zonele problematice, sugerându-i ajustări pe care poate să le aibă în vedere.

Prin contract se va menționa că un audit nu este neapărat conceput să identifice deficiențele

semnificative ale sistemului financiar de control intern al clientului. Cu toate acestea, auditorul va raporta în scris conducerii clientului, în urma finalizării procedurilor de audit, asupra acelor deficiențe semnificative din sistemele contabile și de control intern ale clientului, precum și asupra altor probleme legate de activitatea acestuia din urmă care i-au atras atenția în cursul normal al activității de audit.

Contractul este orientativ pentru auditorii financiari, deci este dat cu titlul de exemplu și nu este impus ca model obligatoriu de urmat. Este la latitudinea fiecărui auditor financiar să aleagă forma și conținutul contractului de prestări servicii, clauzele contractuale pe răspunderea sa și potrivit negocierilor cu clientul.





Sub egida CAFR, a apărut în limba română

Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe

Lucrarea cuprinde:

- **Standardele Internaționale de Audit (ISA),**
- **Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC),**
- **Nota Internațională privind Practica de Audit (IAPN),**
- **Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ISRE),**
- **Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare (ISAE),**
- și
- **Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe (ISRS).**

**Manualul poate fi achiziționat
de la Camera Auditorilor Financiari din România.**

SUNTEȚI PREGĂTIȚI PENTRU RAPORTAREA FINANCIARĂ CONFORM IFRS?

Domeniul financiar este în continuă schimbare. Globalizarea afacerilor aduce noi provocări contabililor și auditorilor – de aceea trebuie să fiți tot timpul cu un pas înainte; pregătiți să demonstrați cunoștințe practice de IFRS cât mai rapid posibil. Diploma aptitudinile relevante pentru a lucra cu Standarde Internaționale de Raportare Financiară, iar studiul pentru aceasta este flexibil – sunteți pregătiți?

ACCA

**PREGĂTIȚI PENTRU
A FI DIFERIȚI**



AFLAȚI MAI MULTE INFORMAȚII DESPRE CELE
MAI CERUTE CALIFICĂRI INTERNAȚIONALE
ÎN DOMENIUL FINANCIAR CONTABIL

031 780 0012
info@ro.accaglobal.com
www.accaglobal.com