

Practici *de* **Audit**

Camera Auditorilor Financiari din România

Anul IV, Nr. 4(16)/2015

Pentru o zi, Brașovul a fost

**Capitala internațională
a auditorilor financiari**

CEL DE-AL IV-LEA
CONGRES AL PROFESIEI
DE AUDITOR FINANCIAR DIN ROMÂNIA

**„Provocările profesiei de auditor financiar
– acțiuni pentru implementarea
reglementărilor Uniunii Europene”**

Un important suport tehnic pentru profesioniști



În cadrul „Acordului de colaborare în procesul de consolidare a funcțiilor de audit financiar și audit intern”, încheiat între Camera Auditorilor financiari din România și Asociația Auditorilor Interni din România, care este membru al IIA Global, a fost elaborat în comun un Ghid privind implementarea Standardelor internaționale de audit intern, cu scopul declarat de a sprijini dobândirea și menținerea unor standarde înalte de calitate privind organizarea, conducerea și practica misiunilor de audit intern de către auditorii financiari.

Ghidul este conceput ca un instrument de clarificare a unor aspecte relevante ale Standardelor la care ne referim. Practic, în Ghid sunt cuprinse recomandări de ordin metodologic, precum și proceduri de ordin tehnic, incluzând și un set de

modele de documente ce se dovedesc necesare atât pentru organizarea, cât și pentru desfășurarea activității de audit intern.

Ghidul are în vedere prezentarea elementelor de bază ale activității de audit intern desfășurate pentru entități (în vocabularul internațional întâlnite și sub denumirea de organizații) din sectorul privat, care:

- fie intră sub incidența obligativității auditării situațiilor financiare anuale și, implicit, a obligativității organizării activității de audit intern;
- fie optează pentru auditarea situațiilor financiare anuale și, deci, trebuie să își organizeze și activitatea de audit intern;
- fie în lipsa auditării situațiilor financiare optează să își organizeze activitatea de audit intern, în cazul în care la acestea nu se aplică normele specifice privind auditarea instituțiilor publice.

Considerentele prezentate se adresează auditorilor financiari, membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România, care coordonează misiuni de audit intern, precum și oricăror altor persoane implicate în misiuni de audit intern.

SUMAR

ANUL IV, NR. 4 (16)/2015



REPORTAJ

Al IV-lea Congres al profesiei de auditor financiar din România

„Provocările profesiei de auditor financiar – acțiuni pentru implementarea reglementărilor Uniunii Europene”



IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

Auditul principiului continuității activității și concluzii în raportul de audit



Monica Ștefan,
Alexandra Mutulescu,
Soter & Partners

3

Documentarea aserțiunilor aferente situațiilor financiare. Secțiunea M – Aspecte legale și statutare, capital propriu și rezerve – aplicație practică

Mihai Grigore,
auditor financiar



30



Ierarhia valorii juste și abordările în evaluare

Filip Stoica,
Elf Expert

40

22

Aspecte contabile și fiscale privind reducerile comerciale și reducerile financiare

Ioan Minda,
auditor financiar
Alin Dumitrescu,
auditor financiar



46

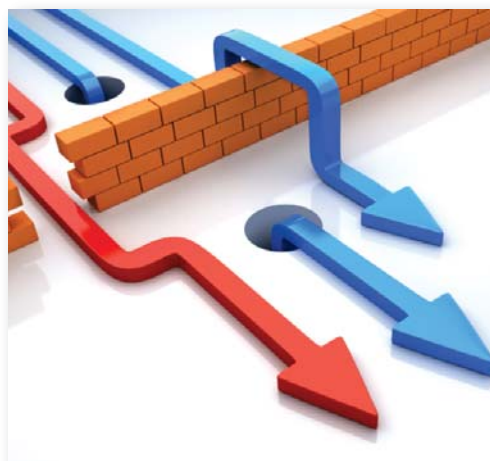
PROVOCĂRI ȘI TENDINȚE INTERNAȚIONALE

Auditul comun –
ce este și cum se aplică.
Învățăminte din experiența
Franței

Vasile Andrian, *Mazars România*



53



Explorarea asigurării
cu privire la
raportarea integrată
și alte evoluții noi
în raportarea externă

Adriana Spiridon

57

© CAFR

Toate drepturile asupra acestei ediții aparțin Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR).
Reproducerea, fie și parțială și pe orice suport, este interzisă fără acordul prealabil al CAFR,
fiind supusă prevederilor legii drepturilor de autor.

Practici de Audit

Revistă editată de
Camera Auditorilor Financiari
din România



Colegiul editorial

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

Consultant științific:

prof. univ. dr. Eugeniu Țurlea

Adresa: Str. Sirenelor nr. 67-69, sector 5, București,

Telefon: 021.410.74.43, interior 120,

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

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

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

Colegiul editorial și colectivul redacțional nu își asumă responsabilitatea pentru conținutul
articolelor publicate, care revine exclusiv autorilor.

Redacția

Cristiana Rus
– redactor șef

Corneliu Cârlan
– senior editor

Cristina Radu
– secretar de redacție

Nicolae Login
– prezentare grafică
și tehnoredactare

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

Al IV-lea Congres al profesiei de auditor financiar din România

„Provocările profesiei de auditor financiar – acțiuni pentru implementarea reglementărilor Uniunii Europene”

La 23 octombrie 2015, Hotelul Aro Palace din Brașov a fost gazda celui mai important eveniment din viața organizației noastre profesionale – Cel de al IV-lea Congres al profesiei de auditor din România, organizat sub coordonarea noului Consiliu al CAFR, ales în toamna anului trecut. La această ediție a fost abordată o temă ancorată în realitatea imediată: „Provocările profesiei de auditor financiar – acțiuni pentru implementarea reglementărilor Uniunii Europene”. A fost, totodată, un bun prilej pentru a fi sărbătorită într-un cadru festiv Ziua Națională a Auditorului Financiar.

La eveniment au luat parte, alături de auditori financiari membri ai Camerei, numeroase personalități ale profesiei din țară și din străinătate, reprezentanți ai unor instituții publice, centrale și locale, ai unor organizații profesionale partenere, ai mediului academic și ai celui de afaceri, ziariști.

Au onorat Congresul prin prezență și participare la lucrări o serie de invitați străini, precum: **Petr Kriz** – președintele Federației Europene a Contabililor (**FEE**), **Alexandra Chin** – președintele **ACCA**, **Hans van Damme** – președintele Grupului de coordonare al



Proiectului **Common Content**, **Wolfgang Böhm** – secretar general al Grupului de coordonare al Proiectului Common Content, **Michèle Cartier le Guérinel** – delegat general **FIDEF**, **Francesco Capalbo** – reprezentant al Consiliului **IFAC** (Permanent Observer), **Christiana Diola** – Europe Region Team, Institutul Contabililor Autorizați din Anglia și Țara Galilor (**ICAEW**), **Mirela Bojic** – secretar și coordonator pentru cooperare internațională, Asociația Contabililor și Auditorilor din Republica Srpska, **Dmitry Yakovenko** – președintele Institutului Național al Profesioniștilor Contabili, Managerilor Financieri și Economisților din Federația Rusă, **Viktoria Lisina** – președintele Uniunii Auditorilor din Ucraina, **David Goldberg** – președintele Institutului Contabililor Certificați Public, Israel, **Boyko Kostov** – președintele Institutului Contabililor Publici Autorizați din Bulgaria, **Viorel Dandară** – președintele Consiliului director ACAP – Republica Moldova, **Marina Șelaru** – director executiv, ACAP- Republica Moldova, **Lilia Grigoroii** – decanul Facultății de Contabilitate din cadrul ASEM din Republica Moldova, **Nino Lagidze** – Membru al Education Committee, Georgian Federation of Professional Accountants and Auditors (GFPA), **Marina Revazishvili** – Coordonatorul Comitetului de Educație, Georgian Federation of Professional Accountants and Auditors (GFPA), **Vaios Rizoulis** – membru al Consiliului de Supraveghere al Institutului Contabililor Publici Autorizați din Grecia (SOEL).

Înainte de începerea lucrărilor, jurnalistul economic **Radu Soviani**, moderatorul Congresului, a supus atenției un scurt film prin care s-au rememorat aspecte importante din viața organizației profesioniștilor români în audit, legate de Congresele anterioare, dar și de alte momente care au marcat progresele și preocupările privind constituirea, dezvoltarea și creșterea calitativă a profesiei, care – într-un timp relativ scurt – a reușit să se afirme și să fie recunoscută și apreciată atât pe plan intern, cât și pe plan internațional. Totodată, secvențe din film au fost consacrate activității curente desfășurate atât la sediul Camerei Auditorilor Financieri din România, cât și la sediile reprezentanțelor regionale din Iași, Brașov, Cluj-Napoca și Timișoara.

Deschizând lucrările, prof. univ. dr. **Ion Mihăilescu**, președintele Congresului, a urat un călduros bun venit tuturor celor prezenți:

„Bine ați venit la lucrările celui de-al 4-lea Congres al auditorilor financieri din România!

Istoria Camerei ați văzut-o marcată în filmul care ne-a fost proiectat. Prezentul îl trăim împreună în această sală. Emoțiile mele sunt generate de faptul că avem în mijlocul nostru o seamă de reprezentanți ai organismelor internaționale și regionale străine, care au contribuit din plin la consolidarea, dezvoltarea și funcționarea Camerei Auditorilor Financieri din România.





Mulțumesc în primul rând domnului Hans Van Damme, fost președinte al FEE, cel care a bătut multe drumuri la București pentru ca organizația noastră profesională să se alăture membrilor plini ai organizației europene. De asemenea, îmi amintesc cu plăcere de aderarea Camerei la FIDEF și salut prezența în această sală a doamnei Michèle Cartier le Guérinel, care, la timpul respectiv activa alături

de board-ul Federației, iar astăzi reprezintă la Congresul nostru organizația mondială a francofoniei – FIDEF.

Sunt foarte încântat că după atâta vreme se află în aceeași sală atât conducerea CECCAR, cât și conducerea CAFR, care participă la acest eveniment formând un corp comun de interese, ce vin în sprijinul rezolvării problemelor financiar-contabile la nivelul întregii economii.

Avem în sală reprezentanți ai unor instituții de frunte din domeniul financiar-contabil din România: Curtea de Conturi, Autoritatea de Supraveghere Financiară, Consiliul pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile. Discuțiile generate de timpurile pe care le trăim, uneori mai ascutite, alteori mai moderate, au făcut ca relațiile dintre CAFR și instituțiile amintite să se îmbunătățească în timp. Am convingerea că la ora actuală suntem pe un drum bun din acest punct de vedere. Dânșii sunt alături de noi și vor lua parte la tot ceea ce întreprinde CAFR pentru ca profesia contabilă să corespundă cerințelor documentelor izvorâte din Cartea Verde, adoptate la nivelul Uniunii Europene.

Aș vrea să aduc mulțumiri și autorităților de pe plan local, domnului prefect, care ne-a acordat tot sprijinul material, logistic și uman pentru ca acest Congres să se desfășoare în condițiile cele mai bune la Brașov, Consiliului Județean și Primăriei municipiului Brașov, precum și Universității „Transilvania”, care au venit cu idei pertinente pentru a găsi cele mai bune soluții în realizarea acestei manifestări.

Mulțumesc președintelui Gabriel Radu pentru că stăruie foarte mult în colaborarea la nivel instituțional, de care avem foarte multă nevoie.

Felicit, de asemenea, strădania aparatului executiv al Camerei.

Vă mulțumesc doamnelor și domnilor auditori pentru prezență și aș dori să ne mai vedem, alături de invitații noștri din străinătate și la alte manifestări organizate de Camera împreună cu auditorii financiari.

Transmit urarea de «Lucru bun făcut!» Congresului nostru!”

Conferențiar univ. dr. **Gabriel Radu**, președintele CAFR, s-a adresat, de asemenea, celor prezenți:



„Bine ați venit la Brașov! Ne bucurăm că sunteți alături de noi!

Mulțumesc gazdelor noastre – Prefectura, Consiliul județean, Primăria municipiului Brașov, Universitatea

„Transilvania”, precum și invitaților noștri și, mai ales, dumneavoastră, stimați colegi – chiar dacă sunteți sau nu auditori – care vă aflați alături de profesie cu mult drag și cu multă căldură.

Dacă domnul profesor Ion Mihăilescu s-a referit îndeosebi la istoria organizației noastre profesionale, eu voi aborda prezentul și mai ales viitorul său. Mă voi axa pe trei direcții de acțiune importante pentru profesie în acest moment. Mă refer la profesia de contabil, la cea de auditor și la cea de evaluator, care trebuie să fie unite și nicidecum dezbinat. Interesul nostru este comun: trebuie să servim publicul! În acest context și cu această semnificație dorim să se desfășoare lucrările celui de-al IV-lea Congres al profesiei de auditor financiar din România.

În primul rând, se cuvine remarcat că organizația noastră profesională și-a îmbunătățit și consolidat din punct de vedere instituțional colaborarea la nivel național și internațional. La nivel internațional există multe proiecte la care noi, ca reprezentanți ai profesiei de auditor din România, am dorit să participăm. În acest sens, reamintim cel mai recent eveniment al profesiei, petrecut la data de 28 septembrie 2015 și anume: primirea CAFR ca membru asociat la Proiectul Common Content. Mulțumesc domnilor Alain Burlaud și Hans van Damme pentru încrederea acordată!

Tot la nivel internațional, împreună cu IFAC, FEE și celelalte organisme profesionale puternice din lume, încercăm să aducem auditul din România la nivelul exigențelor profesionale pe plan european și internațional.

Totodată, considerăm că și pe plan național, prin deschiderea pe care am avut-o către instituțiile aferente profesiei, cum ar fi Curtea de Conturi, Banca Națională a României, Guvernul, Ministerul Finanțelor Publice, corpurile profesionale, am îmbunătățit și vom îmbunătăți în continuare comunicarea. Aș vrea să-i mulțumesc domnului **Robert Aurelian Șova**, președintele CECCAR, care este alături de noi împreună cu doamna Daniela Vulcan Văduva, director general, ca și celorlalți colegi din profesie care vor transmite mesaje în deschiderea Congresului nostru. Prin acest Congres considerăm că suntem îndreptățiți să ne exprimăm încrederea că punem bazele unei noi deschideri spre a fi vizibili, spre a da tărie, încredere și credibilitate pentru ceea ce avem de făcut în continuare.

Cel de-al doilea mesaj pe care vreau să îl transmit se referă la consolidarea internă în privința profesionalismului membrilor noștri, persoane fizice sau companii, ceea ce reprezintă o mare provocare pentru actuala echipă de conducere a CAFR. Piața auditului a fost și este destul de încorsetată. Problemele pe care le are profesia și cu care ne confruntăm în România sunt problemele profesiei din întreaga Europă și nu numai. De aceea, considerăm că trebuie să fim buni profesioniști, să investim în educație, să ne adaptăm standardelor educaționale și, nu în ultimul rând, să oferim lucru de calitate, ca să putem primi recunoașterea cuvenită!

Cea de-a treia linie pe care ne axăm, cea mai impor-

tantă ca schimbare în ultimul an, vizează procesul de supraveghere. Îi mulțumesc pentru prezența la Congresul CAFR președintelui CSIPPC, domnul Corneliu Cazacu. La nivelul profesiei de audit se impune supravegherea, dar făcută după reguli și elemente care sunt aferente obținerii unui echilibru. De aceea, credem că modelele europene de bună practică, ale unor țări cu lungă tradiție și cu experiență mai îndelungată decât a noastră pot fi preluate de România.

Mulțumesc tuturor colegilor, companiilor mari și mici pentru efortul pe care l-au făcut pentru susținerea Congresului nostru, care a beneficiat de peste 47 de sponsori. Prezența noastră și a dumneavoastră aici este datorată efortului comun făcut.

Consider că la nivelul Camerei Auditorilor Financiari din România avem obligația să fim împreună, să consolidăm profesia. La ultima întâlnire pe care am avut-o în cadrul FEE, la Amsterdam, în Olanda, s-au evidențiat foarte multe preocupări pentru viitorul acestei profesii, unele cunoscute, altele – pe care le veți afla la acest Congres – care ne obligă să fim împreună în dezvoltarea profesiei și nicidecum divizați.

Închei mesajul, mulțumind Executivului CAFR, care în ultima perioadă a făcut eforturi foarte mari pentru a asigura această organizare de excepție a Congresului.

Vrem să fim alături de dumneavoastră, cu dumneavoastră și – cel mai important – să fim împreună!”



În continuare, au fost transmise mesaje din partea unor instituții și organizații profesionale din țară și din străinătate, din care reproducem pasaje semnificative.

Mesaje de salut

Alexandra Chin,
președintele ACCA



„Vă mulțumesc pentru invitația de a participa la acest eveniment. Sunt încântată să mă alătur acestui Congres al profesiei de audit în România. Prețuim ocazia de a colabora cu organisme profesionale excelente precum Camera Auditorilor Financiari din România.

În calitate de reprezentant al unei organizații care se dedică susținerii dezvoltării profesiei în întreaga lume sunt încântată să mă

aflu astăzi alături de dumneavoastră.

Misiunea ACCA se sprijină pe valoarea publică, pe care ACCA o definește drept acționarea în interes public, promovarea eticii în afaceri și contribuirea la creșterea economiei.

Dacă tot vorbim despre economie, cred că prea puține voci prezente nu ar fi de acord că incertitudinea a devenit noua normă în economia globală. Imaginea de ansamblu asupra mediului de afaceri continuă să se schimbe, în baza unei combinații de volatilitate a pieței, de globalizare și de inovație în modul în care facem afaceri.

Și, dată fiind o imagine de ansamblu în care globalizarea joacă un rol din ce în ce mai mare, oare cum putem să asigurăm consecvența? Într-o economie globală, conformarea cu standardele internaționale este esențială pentru a oferi o bază comună și pentru a evita crearea de bariere artificiale.

O altă tendință din ce în ce mai puternică este influența tehnologiei. În ziua de azi, companiile au propriile radare de tehnologie, pornite în mod constant.

Avansarea tehnologiei joacă un rol fundamental în crearea bogăției, îmbunătățește calitatea vieții și are impact atât asupra creșterii economice, cât și a abilității de a transforma societatea. Tehnologia informatică afectează

strategia de business, productivitatea și locurile de muncă.

ACCA consideră că ar trebui să răspundem prompt acestor posibilități recente pe care le creează această lume în schimbare, acum, într-un moment foarte captivant pentru profesia noastră.

Strategia 2020 a ACCA se bazează pe principii clare de atragere către profesie a unei game diverse de talente prin oferirea unei calificări accesibile și flexibile, care oferă o arie largă de competențe, precum și busola etică cerută de angajatorii din fiecare sector din lume.

Vom continua să ne trăim valorile de bază: oportunitate, diversitate, inovație, responsabilitate și integritate. Vă mulțumim pentru invitația la evenimentul de astăzi. Sper ca toată lumea să profite din plin de ziua care ne așteaptă.”

Michèle Cartier le Guérinel,
delegat general FIDEF

„Este o plăcere să mă aflu alături de dumneavoastră, în țara dumneavoastră, mai ales aici, la Brașov, în acest peisaj minunat.

Congresul de astăzi prezintă o temă de extremă actualitate, o temă pe care am discutat-o de multă vreme, dar rămâne în actualitate mai mult decât oricând.

Așa cum știți, România este reprezentată în FIDEF prin CECCAR și prin CAFR, în total avem 37 de țări membre, de pe 4 continente și 48 de organizații afiliate.

FIDEF este, de asemenea, recunoscută de către IFAC ca organizație reprezentativă pentru că grupează toată activitatea în jurul unei limbi și a unei culturi, ceea ce este un lucru foarte important. Această recunoaștere de la IFAC durează deja de câțiva ani și, de asemenea, lucrăm în strânsă cooperare cu organizația internațională a francofoniei, un lucru foarte important pentru că vorbim despre o structură care regrupează toată activitatea în jurul unei limbi.

Vă mulțumesc și doresc mult succes Congresului dumneavoastră.”



Constantin Niță,*deputat*

„Mă bucur că, după Revoluție, bransa economiștilor a început să reintre în normalitate. Apariția de noi profesii în acest domeniu – auditorii Curții de Conturi, experții contabili, auditorii financiari, experți în relațiile economice internaționale – au demonstrat că economiștii sunt printre cei mai importanți profesioniști în momentul de față în societatea românească.

Este de dorit ca această profesie să se implice cât mai mult în administrația publică, pentru că avem mare nevoie de profesioniști. Din păcate, în ultimii ani diletantismul este în floare în ministere, în instituțiile publice. Acest lucru nu mai poate continua și atunci este nevoie ca mulți dintre dumneavoastră să se implice și în politică, nu doar în profesia de auditor financiar. Țara are nevoie – atât în administrația publică locală, cât și în cea națională – de profesioniști.

Mă bucur că sunteți la Brașov, sper să vă simțiți bine în acest frumos oraș! Vă doresc succes în activitatea dumneavoastră, este o meserie extraordinară!”

Mihai Mohaci,*prefectul județului Brașov*

„Brașovul este unul dintre județele fruntașe ale României. Din punct de vedere statistic, indicatorii sunt mult peste media pe țară. De exemplu, la nivelul județului exporturile se preconizează a fi de 3 miliarde euro, în creștere față de anul trecut, PIB crește anul acesta cu 25%, iar turismul a «explodat». De asemenea, se pun pietre de temelie pentru obiective importante, cum ar fi construcția de elicoptere.

Vă felicit că ați ales să țineți Congresul în județul Brașov. Din partea Prefecturii am dat tot concursul organizatorilor pentru ca această manifestare să se desfășoare în cele mai bune condiții.

Dumneavoastră faceți parte din acele mecanisme ale societății care aduc transparența și elimină în acest fel corupția din sistem. Felicitări!”

Claudiu Coman,*vicepreședinte al Consiliului Județean Brașov*

„Salut prezența la Brașov a celui de-al IV-lea Congres al auditorilor financiari din România, a profesioniștilor dintr-un domeniu recunoscut atât în țară, cât și în străinătate, a reprezentanților organismelor profesionale, ai instituțiilor statului, ai autorităților de reglementare și ai mediului academic și de afaceri.

Consider că tema pe care o propuneți în cadrul Congresului va asigura un cadru generos de dezbateri și va aduce în atenție cele mai bune interpretări și practici în domeniu și, totodată, va evidenția cele mai eficiente soluții pentru asimilarea și implementarea acestora.

Profesia de auditor financiar are un loc bine definit, esențial într-o economie modernă, servind interesul public. An de an această profesie s-a dezvoltat și consolidat, câpătând un binemeritat prestigiu. Înțelegem cu toții că, prin activitatea lor, auditorii asigură reperele necesare pentru dezvoltarea corectă, într-un climat de încredere și legalitate a afacerilor, îndeplinind astfel un semnificativ rol social.

Vă transmit felicitări cu ocazia sărbătoririi, pentru a 10-a oară de la instituire, a Zilei Naționale a Auditorului Financiar din România și aduc cuvenitul omagiu membrilor acestei profesii, care se bucură de un binemeritat prestigiu în societatea românească.

Vă doresc mult succes în activitate!”



Boyko Kostov,

*președintele Institutului Contabililor Publici
Autorizați din Bulgaria*



„Îmi revine deosebita plăcere să vă salut cu ocazia celui de-al 4-lea Congres al profesiei de auditor financiar din România și a celebrării Zilei Naționale a Auditorului Financiar din România.

Congresul de anul acesta se axează pe probleme de mare importanță pentru viitorul profesiei noastre. Consider că tema acestuia va contribui la o mai bună înțelegere a mediului profesional contemporan.

Profit de această ocazie și vă felicit pentru performanța profesională a organizației dumneavoastră și doresc să îmi exprim urările de bine pentru reușite viitoare.

Vă mulțumesc încă o dată pentru invitație și vă doresc mult succes din partea Institutului Contabililor Publici Autorizați din Bulgaria!”

Viorel Dandară,

*președintele Consiliului Asociației Contabililor și
Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova*



„În numele Asociației Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova îmi revine deosebita plăcere de a vă mulțumi, în primul rând, pentru invitația de a participa la cel de al IV-lea Congres al profesiei de auditor financiar din România și să-i felicit pe toți profesioniștii români cu ocazia Zilei Naționale a Auditorului Financiar din România. Pentru noi participarea la lucrările

Congresului este o mare plăcere și, de asemenea, o responsabilitate de a încorpora experiența dumneavoastră din domeniul gestionării profesiei de auditor financiar în economia Republicii Moldova. Totodată, mă simt ono-

rat să transmit salutul Asociației Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova tuturor participanților la acest eveniment.

Tema Congresului prezintă un real și actual interes atât pentru auditorii financiari, cât și pentru toți reprezentanții profesiei contabile și ai mediului de afaceri. Sunt, de asemenea, convins că dezbaterile din cadrul Congresului vor oferi o nouă perspectivă acțiunilor pentru implementarea reglementărilor privind profesia de auditor financiar.

Împreună facem parte din marea familie europeană a profesiei de auditor și aducem cu acest prilej mulțumirile noastre pentru ghidarea activă de către CAFR în accelerarea procesului de asigurare a conformării profesioniștilor din Republica Moldova la Standardele Internaționale de Audit în baza bunelor practici, contribuind, totodată, la procesul de armonizare a legislației Republicii Moldova cu directivele europene.

În final, felicit Camera Auditorilor Financiari din România pentru organizarea acestui eveniment de înaltă importanță profesională și urez succes lucrărilor Congresului!”

Vaios Rizoulis,

*membru al Consiliului de Supraveghere
al Institutului Contabililor Publici Autorizați
din Grecia (SOEL)*

„Bună ziua tuturor, Kalimera – așa cum spun grecii, dar nu cred că auziți prea des limba greacă.

Mă bucur să mă aflu aici din partea SOEL. Pentru mine este o mare plăcere, de asemenea, să vă transmit salutări din partea președintelui nostru, domnul **Harilaos Alamanos**, care nu a putut veni astăzi aici. Sper că acesta va fi un pas pentru a putea discuta împreună problemele noastre comune și viitorul profesiei de audit.

Vă urez tuturor un Congres reușit! ”



Dmitri Yakovenko,
președintele Institutului Național al
Profesioniștilor Contabili, Managerilor
Financiari și Economiștilor (NIPA)
din Federația Rusă



„Sunt foarte recunoscător Camerei Auditorilor Financiari din România pentru invitația de a veni alături de dumneavoastră la acest eveniment și, cu acest prilej, țin să menționez că între organizațiile noastre profesionale avem o colaborare reușită, de lungă durată.

Urez tuturor participanților la această manifestare profesională să aibă satisfacție deplină în urma lucrărilor desfășurate în

cadrul Congresului.

Folosesc acest prilej și înmănez câte o medalie pentru buna colaborare și sprijinul acordat dezvoltării relațiilor dintre cele două organizații președintelui CAFR, Gabriel Radu, și președintelui de onoare, Horia Neamțu.”

Doina Elena Dascălu,

vicepreședinte, Curtea de Conturi a României



„În numele conducerii Curții de Conturi a României, vă rog să îmi permiteți să transmit un salut cordial tuturor participanților prezenți astăzi la *Congresul profesiei de auditor financiar din România*, organizat de Camera Auditorilor Financiari, și să mulțumesc domnului președinte Gabriel Radu pentru invitația adresată instituției noastre de a fi împreună la acest eveniment.

De asemenea, transmit omagiul meu și felicitări călduroase tuturor membrilor profesiei de auditor financiar, cu ocazia *Zilei Naționale a Auditorului Financiar din*

România. Prin *Protocolul pentru consolidarea colaborării privind auditul financiar*, încheiat recent între Curtea de Conturi și Camera Auditorilor Financiari din România, ne-am propus o serie de obiective, dintre care doresc să menționez: facilitarea dialogului dintre auditorii publici externi și auditorii financiari ai Camerei; accesul la revistele oficiale, buletinele informative și alte publicații de specialitate specifice fiecărei părți; invitarea pe bază de reciprocitate la cursurile de perfecționare a pregătirii profesionale; organizarea de întâlniri periodice pentru dezbaterile unor aspecte de interes comun în vederea înțelegerii aprofundate ale acestora și diseminarea elementelor de bună practică în domeniu; elaborarea și transmiterea de studii și documentații internaționale considerate relevante de către specialiștii noștri.

Cu privire la aspectele de perspectivă, aș dori să exprim disponibilitatea Curții de Conturi a României în furnizarea de sprijin pentru activitățile viitoare ce se vor întreprinde de către instituțiile noastre.”

Marius Vorniceanu,

vicepreședinte – membru executiv, sectorul
*Asigurări-Reasigurări din cadrul Autorității de
Supraveghere Financiară*



„Interesul direct al Autorității de Supraveghere Financiară pentru a promova profesia de auditor financiar în România este determinat de obiectivul comun primordial ce vizează protejarea interesului public, prin respectarea celor mai înalte standarde profesionale și de conduită etică.

Cooperarea dintre ASF și CAFR se realizează pe mai multe planuri, prin schimb continuu de infor-

mații, prin măsuri comune privind supravegherea și autorizarea auditorilor, prin colaborare pentru formarea profesională în domeniu, respectiv elaborarea de programe de pregătire profesională și, totodată, prin conlucrarea la inițiative legislative și reglementări specifice (legislație secundară etc.).

Din acest punct de vedere, obiectivul comun al ASF și CAFR îl reprezintă creșterea calității auditului financiar prin profesionalism și o bună conduită, cu respectarea

celor mai înalte standarde de etică. ASF își dorește ca auditorii să devină un partener strategic pentru consolidarea piețelor financiare, pentru identificarea vulnerabilităților și semnalarea promptă a zonelor sensibile.

În ceea ce privește alte aspecte cu implicații directe asupra activității auditorilor financiari din România, trebuie subliniat faptul că în ședința Consiliului ASF din 14 octombrie 2015 s-a hotărât că, începând cu exercițiul financiar al anului 2015, pentru o perioadă de trei ani consecutivi, societățile de asigurare au obligația de a întocmi, în scop informativ, situațiile financiare anuale în conformitate cu IFRS, ca al doilea set de situații financiare. De asemenea, s-a stipulat că situațiile financiare anuale întocmite în conformitate cu IFRS vor fi supuse auditului statutar.

O dovadă a recunoașterii la nivel internațional a eforturilor depuse de ASF în sensul creșterii nivelului calitativ și alinării la standarde europene o reprezintă și alegerea domnului Mișu Negrițoiu în funcția de președinte al Comitetului pentru Analize Economice și de Piață din cadrul Autorității Europene pentru Valori Mobiliare și Piețe (ESMA).

Mulțumim CAFR pentru întreaga activitate care susține creșterea nivelului de responsabilitate și îmbunătățirea continuă a calității activității de audit financiar, prin alinierea la standardele internaționale specifice profesiei.”

Elena Dumitrașcu,

expert, Banca Națională a României

„Vă rog să-mi îngăduiți să adresez mulțumiri din partea conducerii Băncii Naționale a României pentru invitația de a participa la lucrările celui de al IV-lea Congres al profesiei de auditor financiar din România și pentru prilejul oferit de a transmite mesajul său către participanții la acest Congres.

Ca urmare a unui proces amplu, generat de necesitatea omogenizării regulilor contabile, ca bază a informației financiare publicate, în calitatea sa de autoritate de reglementare și supraveghere, banca centrală a fost și este direct interesată ca situațiile financiare anuale ale instituțiilor de credit să fie auditate în conformitate cu standarde și practici acceptate pe plan internațional. În acest sens, pentru realizarea propriilor obiective,



autoritatea de supraveghere și-a manifestat permanent deschiderea către o relație de colaborare permanentă cu auditorii statutari, vizând aspecte importante privind auditul și probleme punctuale legate de aplicarea prevederilor actelor normative emise la nivel comunitar.

Astfel, profesia de auditor financiar capătă un rol foarte important în economia modernă, întrucât de calitatea, acuratețea și credibilitatea informațiilor prezentate în situațiile financiare, precum și de aprecierile conținute în rapoartele de audit depind în mod hotărâtor deciziile luate în mediul economic.

Totodată, așa cum este bine știut, în multe privințe, organul de supraveghere bancară și auditorul extern au preocupări complementare cu privire la aceleași aspecte, deși accentul preocupărilor lor este diferit, comunicările trimise de auditorii conducerii și alte rapoarte prezentate de auditorii putând oferi organelor de supraveghere informații importante despre diverse aspecte ale activității desfășurate de entitățile auditate. Între autoritatea de supraveghere bancară și auditorii există un proces de cooperare pentru realizarea unui proces de supraveghere mai eficient, acest proces optimizează activitatea de supraveghere, permițând fiecărei părți să se concentreze asupra propriilor responsabilități.

Banca Națională a României își exprimă speranța că și în viitor activitatea desfășurată de auditorii financiari, cât și relația de cooperare cu supraveghetorii se vor situa la cel mai ridicat nivel, în scopul creșterii transparenței, credibilității și realizării obiectivelor specifice celor două activități de profil.”

Robert Aurelian Șova,

președintele Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România

„Mă bucur să fiu alături de dumneavoastră la lucrările Congresului CAFR, care abordează o temă de larg interes. Prezența noastră aici este o confirmare a faptului că relațiile de colaborare între cele două organisme profesionale au intrat într-o normalitate și, așa cum spuneam ceva, neînțelegerea dintre oameni apare atunci când unii trăiesc mai mult în trecut și alții în prezent.

Eu, împreună cu bunul meu prieten și coleg, Gabriel Radu, trăim în prezent și



vrem să construim viitorul și sunt convins că numai prin o strânsă colaborare vom putea să promovăm interesele comune ale celor două profesii și, bineînțeles, interesele particulare ale fiecărei profesii în parte. Este clar pentru fiecare ce are de făcut în domeniul profesiei lui, ne respectăm între noi și, împreună, în dialog cu autoritățile care ne guvernează, încercăm să dezvoltăm profesia în interesul dumneavoastră, în interes național.

Lucrările Congresului abordează o temă foarte interesantă, cu toții știm că în ultima perioadă am trecut printr-o etapă mai agitată pentru cele două profesii. Mulțumim tuturor celor cu care am putut să avem dialog. Sunt convins că până în final vom ajunge la soluția optimă, astfel încât toate interesele să fie reprezentate și obiectivele atinse.

În final, doresc să vă adresez urarea ca în urma dezbatărilor de astăzi să rezulte idei și soluții care să ne fie de folos nouă, tuturor.”

Corneliu Cazacu,

președintele Consiliului pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile



„Domnule președinte, stimați membri ai Camerei Auditorilor Financieri din România, distinși invitați.

Îmi face o deosebită plăcere să adresez un salut călduros tuturor participanților la cea de-a 4-a ediție a Congresului profesiei de auditor financiar din România organizat de către Cameră și doresc să mulțumesc conducerii CAFR, atât domnului președinte, cât și echipei sale, pentru foarte buna colaborare pe care am avut-o pe durata mandatului meu ca membru al Consiliului Superior și, în prezent, de președinte al CSIPPC.

Vă doresc mult succes în desfășurarea lucrărilor Congresului, iar membrilor Camerei Auditorilor Financieri din România le doresc realizări cât mai mari în activitatea profesională.”

Steluța Claudia Oncică,

director, Oficiul Național pentru Prevenirea și Combaterea Spălării Banilor



„Evenimentul de astăzi ne oferă posibilitatea consolidării relațiilor de cooperare în domeniu și realizarea unui forum de discuții, a unui schimb de idei cu privire la cele mai bune practici ale profesiei dumneavoastră.

Camera Auditorilor Financieri din România a dovedit că este un membru activ în sistemul de reglementare din domeniul prevenirii spălării banilor și al finanțării terorismului. Obiectivul CAFR este de a oferi servicii de audit financiar de o înaltă calitate, în interesul publicului, în general și al comunității de afaceri, în special. Misiunea noastră comună este de a proteja integritatea, stabilitatea și reputația sistemului financiar.

Vă mulțumesc domnule președinte pentru suportul acordat în organizarea acțiunilor de formare profesională a auditorilor financieri, în domeniul prevenirii și combaterii spălării banilor, care s-au desfășurat în anul 2015 la București, Iași, Timișoara și Cluj-Napoca, și îmi exprim convingerea că astfel de activități vor continua și în anul următor.

Acest Congres îmi oferă prilejul de a face publică cea mai recentă acțiune și anume actualizarea Protocolului de cooperare între CAFR și ONPCSB, semnat la data de 20 octombrie 2015, care aduce clarificări importante în ceea ce privește obligațiile impuse de Legea nr. 656/2002. Ne aflăm azi în fața unei provocări majore pentru toate instituțiile competente ale sistemului românesc de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului și anume obligația ce ne revine ca stat membru al UE pentru implementarea Directivei (UE) 2015/849 a Parlamentului European și a Consiliului din 20 mai 2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului, pe scurt Directiva a IV-a.

Vreau să vă mulțumesc încă o dată pentru distinsa dumneavoastră invitație, vă felicit pentru eforturile depuse la nivel național în vederea reducerii fenomenului de spălare a banilor și finanțare a terorismului prin intermediul profesiei de auditor financiar și vă urez succes în activitatea dumneavoastră și la lucrările acestui Congres.”

Andras Gyorgy Edler,

*președintele Camerei de Comerț și Industrie
Covasna, consilier al președintelui Camerei
de Comerț și Industrie a României pe probleme
de fiscalitate*



„Permiteți-mi să vă aduc un salut cordial din partea Camerei de Comerț și Industrie a României, al cărei reprezentant sunt astăzi aici.

Mă bucur că, sub noua conducere a CAFR și, la fel, sub noua conducere a CCIR – cea mai importantă organizație reprezentantă a mediului de afaceri – colaborarea dintre cele două instituții a devenit foarte strânsă. În urmă cu câteva săptămâni s-a sem-

nat Protocolul de colaborare și s-a intrat într-un ritm alert de lucru în comun, în interesul mediului de afaceri.

Vă felicit cu ocazia acestui Congres și vă doresc o consfătuire care să aibă rezultate pozitive pentru tot ce înseamnă auditul și profesia de auditor financiar.”

Filip Stoica,

*secretar general al Asociației Naționale
a Evaluatorilor Autorizați din România*



„Mă simt onorat să adresez câteva cuvinte participanților la cel de-al IV-lea Congres al Camerei Auditorilor Financiari din România. Particip la acest Congres atât în nume personal, ca membru al CAFR, precum și ca reprezentant al Asociației Naționale a Evaluatorilor Autorizați din România.

Sunt mandatat de conducerea ANEVAR să transmit mesajul evaluatorilor autorizați și să urez succes

lucrărilor Congresului CAFR.

După cum cunoașteți, între membrii celor două corpuri profesionale – ANEVAR și CAFR – au existat întotdeauna relații excelente de colaborare în plan profesional, bazate pe respect și prețuire reciprocă.

În primul rând, doresc să subliniez faptul că, dacă auditorii financiari au ca principale obiective exprimarea unei opinii cu privire la faptul dacă situațiile financiare reflectă imaginea fidelă a patrimoniului unei societăți și dacă aceste situații financiare sunt întocmite pe principiul continuității activității, evaluatorii autorizați, în misiunile de evaluare pentru raportarea financiară, sunt chemați să evalueze la valoarea justă activele imobilizate ale agenților economici. Ori, tocmai prezentarea în bilanț a activelor unei societăți la valoarea justă asigură imaginea fidelă cerută de standardele de audit. Pentru aceasta însă, relația auditor financiar – evaluator autorizat este extrem de importantă, iar comunicarea dintre aceștia trebuie să permită înțelegerea de către fiecare dintre cei doi a abordărilor în evaluare, precum și a procedurilor de audit aplicate în scopul fundamentării opiniei auditorului.

În al doilea rând, aș dori să subliniez că apariția Codului fiscal rescris, adoptat prin Legea nr. 227/2015, realizează pentru prima dată decuplarea contabilității de fiscalitate în domeniul impozitării clădirilor. Una din noutățile introduse de Codul fiscal în materie de impozit pe clădiri este aceea că nu se mai impozitează clădirile în funcție de proprietar, ci în funcție de destinația clădirilor; dacă acestea sunt rezidențiale sau nerezidențiale, indiferent de deținătorul acestora.

O altă noutate, poate cea mai importantă, este aceea că noul Cod fiscal introduce noțiunea de „valoare impozabilă” a clădirilor. Astfel, valorile impozabile ale clădirilor proprietatea persoanelor juridice, stabilite pe baza rapoartelor de evaluare realizate de către evaluatorii autorizați, nu vor mai fi înregistrate în contabilitatea acestora. Pentru aceasta, ANEVAR a făcut primul pas elaborând un standard specific „GEV 500 – Determinarea valorii impozabile a unei clădiri”. Acest standard oferă utilizatorilor informațiile necesare înțelegerii noului tip de valoare instituit, precum și reguli privind evaluarea clădirilor pentru impozitare.

În încheiere, urez succes lucrărilor Congresului și adresez felicitări organizatorilor pentru condițiile excelente puse la dispoziția participanților.”

Ziua Națională a Auditorului Financiar din România

În fiecare an, la 26 octombrie, se sărbătorește Ziua Națională a Auditorului Financiar din România. Este ziua în care românii îl prăznuiesc pe Sfântul Mare Mucenic Dimitrie, Izvorătorul de Mir, personalitate a lumii creștine cunoscută și venerată datorită calităților sale de înțelepciune, milostenie, faceri de bine, dobândite prin pregătire și educație, considerat a fi protector al auditorilor financiari din țara noastră.

Anul acesta sărbătoarea a fost marcată, ca un moment distinct, în cadrul lucrărilor celui de al IV-lea Congres al profesiei de auditor financiar din România.

Cu acest prilej, într-un cadru festiv, conferențiar univ. dr. **Gabriel Radu**, președintele CAFR, a înmănat certificatul de auditor financiar cu numărul 5000 doamnei **Andreea Moșoiu**, declarând:



„Astăzi este o zi deosebită pentru noi și prin faptul că marcăm, în avans, Ziua Națională a Auditorului Financiar din România, zi în care trebuie să ne bucurăm și, mai ales, să trăim în suflet momentul sărbătoresc al acestei profesii având alături prieteni din mediul instituțional și al organizațiilor partenerie cu sentimentul firesc că facem parte dintr-un corp profesional de elită.”

În continuare, conform tradiției, au fost decernate premiile revistei „Audit Financiar”, editate de CAFR, pentru cele mai valoroase articole publicate în cursul anului 2015. Premiile au fost înmănate de către conferențiar univ. dr. Gabriel Radu, președintele Camerei Auditorilor Financiari din România.

Astfel, Consiliul CAFR a acordat un **Premiu special de excelență** profesorului **Alain Burlaud**, de la Conservatorul Național de Arte și Meserii din Paris, pentru articolele de cercetare științifică publicate în



revistă, precum și în semn de apreciere pentru deschiderea, cooperarea și sprijinul acordat publicației, cu încrederea în promovarea în continuare a colaborării noastre.

Momentul festiv a continuat cu înmânarea **Premiului de excelență „Constantin Ionete”**, care a fost acordat prof. univ. dr. **Emil Horomnea** și drd. **Florentin Emil Tanasă**, de la Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” – Iași, pentru lucrarea de cercetare științifică cu titlul „Modelarea relației auditor – entitate client prin intermediul jocurilor și echilibrelor Nash”, publicată în revista „Audit Financiar” nr. 11/2015.



În cuvântul de mulțumire prof. univ. dr. Emil Horomnea a spus:

„Stimați colegi, Am învățat că este bine să vorbesc ceea ce simt și se pare că cineva de sus mi-a spus «Vorbește ceea ce simți!» Cum pot să nu mă bucur astăzi când revăd în sală niște confrați de profesie, așa i-am numit întotdeauna, și cred că trebuie să trăim cu toții într-o zonă în care există iubire, în care să nu găsim timp de adversități și de lucrături de culise și atunci să privim cu iubire și cu înțelegere.”

Vă adresez calde mulțumiri pentru bucuria și pentru onoarea pe care mi-ați făcut-o invitându-mă și o mulțumire specială pentru distincția acordată. Dacă ați premiat valoarea lucrărilor mele, poate v-ați înșelat, nu o meritam, dar dacă ați încercat cumva să premiați pasiunea, patima mea pentru profesie să știți că o merit pe deplin.

Viața mi-a arătat că mereu avem de învățat, niciodată nu vom ști totul.

Am fost și voi rămâne adeptul a două postulate: lumea de ieri, de astăzi și de mâine nu a putut, nu poate și nu va putea să existe fără aportul esențial al profesiei noastre, iar în ceea ce întreprindem avem nevoie de încredere, de spirit și de iubire.”

Tot în același cadru a fost decernat și al treilea **Premiu de excelență, „Alexandru Rusovici”**, care a revenit prof. univ. dr. **Mădălina Dumitru** și lect. univ. dr. **Gabriel Jinga**, de la Academia de Studii Economice din București, pentru lucrarea de cercetare științifică cu titlul „Studiu de caz privind practica de raportare integrată. O abordare a legitimității”, publicată în revista „Audit Financiar” nr. 7/2015.

Comunicări și dezbateri

Sesiunea în plen

În cadrul sesiunii în plen au fost supuse dezbaterii probleme de actualitate ale profesiei contabile, expuse în sinteză de către conferențiar univ. dr. **Gabriel Radu**, președintele CAFR.

„Permiteți-mi să vă adresez câteva provocări de actualitate legate de profesia de audit și, implicit, să discutăm despre o nouă abordare a acestei profesii esențiale într-o economie modernă.



În ce măsură criza financiară, pe care, din păcate, am trăit-o și noi, a creat asupra profesiei de audit anumite presiuni, cerințe și, nu în ultimul rând, a impus mai multă responsabilitate? Se poate discuta dacă auditorul poate fi culpabilizat, ca fiind unul dintre factorii responsabili ai crizei sau, din contră, dacă acesta are și poate avea din ce în ce mai mult un rol pozitiv și anume acela de a da încredere în situațiile financiare ale entităților și în piețele financiare.

La nivelul Europei se poartă dezbateri importante legate de reșezarea, de reformarea profesiei de audit, care au în vedere, printre altele, dorința de a se obține în urma auditului informații mult mai detaliate, cu mai multe date decât rezultă actualmente din opinia exprimată în Raportul de audit. În acest sens, se exprimă cerința față de auditori de a fi mult mai deschiși pentru partea din raportările entităților ce vizează zona non-financiară, în comparație cu zona financiară. Ceea ce înseamnă creșterea și promovarea independenței profesiei și mai ales ridicarea calității și complexității serviciilor pe care auditorii le realizează. Toate aceste deziderate se regăsesc în Regulamentul 537/2014 și în Directiva UE 56/2014. În acest context suntem interesați să cunoaștem care sunt liniile, direcțiile, abordările existente la nivelul Europei, exemplele de bună practică ce pot fi preluate de România, astfel încât soluția de transpunere a reglementărilor europene pe care o vom alege să fie bine gândită, analizată și asumată. Cu siguranță avem obligația să consolidăm încrederea publicului în responsabilitatea auditorului. Desigur, este necesar să existe un proces de supraveghere, dar, totodată, profesia trebuie să rămână independentă.

Am dori să mai punctăm în cadrul acestui atelier ce ne așteaptă după implementarea Directivei europene amintite, ce urmări sunt posibile din punct de vedere al profesionistului, dar și al beneficiarului de servicii de audit. Transpunerea Directivei va necesita, cu siguranță, costuri suplimentare în zona serviciilor de audit, întrucât cerințele vor fi mult mai mari. Cine va suporta aceste costuri? Probabil piața financiară. Vor apărea discuții în această zonă legate de câștigul, independența, credibilitatea și transparența acestei profesii, pe de o parte, și supravegherea, întărirea, dar și reglementarea excesivă a unei profesii, pe de altă parte?

CAFR a parcurs etape importante – cu sprijinul domnului Corneliu Cazacu și al membrilor Consiliului de conducere al CSIPPC – în transpunerea acestor reglementări, care au ajuns în faza de proiect de lege. Considerăm că varianta finală care se va transpune în România va avea rădăcinile, substanța în reglementările de bună practică ale celor mai importante țări din UE, iar, pe de altă parte, statul român, prin instituțiile și organismele sale, va reglementa procesul de supraveghere. Să nu

uităm că această Directivă vizează cu prioritate auditul statutar la entitățile de interes public.”

La dezbaterile în plen au participat: **Petr Kriz** – președintele FEE; **Hans van Damme** – președintele Grupului de coordonare al proiectului Common Content; **Șerban Toader** – Senior Partner, KPMG România și Moldova; **Ahmed Hassan** – Country Managing Partner, Deloitte; **Christiana Diola** – director însărcinat cu problemele membrilor și stakeholderilor în Europa, ICAEW; **Francesco Capalbo** – reprezentant al Consiliului IFAC.

Moderatorul sesiunii în plen, Radu Soviani, a invitat la dezbaterile unor întrebări punctuale:

1. Care sunt, în opinia dumneavoastră, cele mai importante schimbări aduse de reforma UE în audit?
2. Care considerați că sunt punctele slabe? Se putea realiza o reglementare mai bună?
3. După această nouă Directivă vor înțelege oamenii mai bine ce este un audit?
4. Ce sfaturi aveți pentru auditori, dar și pentru reprezentanții entităților auditate pentru a nu fi prinși nepregătiți de noile cerințe ale reformei UE în audit?
5. S-a spus despre auditorul financiar că este responsabil pentru tot ceea ce merge prost în economie. În această privință, ce noutăți va aduce noua directivă pentru auditorii financiari?
6. Cum credeți că va arăta auditul în viitor?

Prezentăm o sinteză a ideilor desprinse din opiniile exprimate de protagoniștii acestui panel.

- ❖ Modificările cerute la Raportul de audit, care urmează să cuprindă mai multe aspecte, accentuează rolul auditorului și evidențiază zonele-cheie considerate riscante. Trebuie să se creeze un echilibru între informația dată în acest raport și gradul de înțelegere al celor care îl citesc.
- ❖ Rolul comitetelor de audit va fi sporit, ceea ce reprezintă o abordare progresistă. Acestea trebuie să devină conștiente de schimbările care au loc și să fie cu adevărat organisme care decid în companii, care organizează procesul de selecție al auditorului, reprezentându-i pe acționari și nu managementul executiv.
- ❖ Importante schimbări vor fi în privința rotației firmelor de audit și a serviciilor de non audit interzise / permise firmelor de audit. Acest element trebuie planificat cu atenție, din timp, pentru că nu se poate face peste noapte. Firmele care au subsidiare în străinătate trebuie să se asigure că fac rotația și în țările respective. În privința rotației firmelor de audit la o entitate, există și opinia că aceasta ar

putea avea efect contrar celui dorit, ar putea face ca piața auditului să devină mai concentrată decât în prezent.

- ❖ În acest moment societatea are nevoie să înțeleagă mai bine rolul auditorului, pentru că există o discrepanță evidentă între ceea ce face auditorul și cum este percepută activitatea sa de către societate, de mediul economic. Clienții trebuie să înțeleagă că auditul este mult mai mult decât o semnătură la sfârșitul unui document. Noua reglementare a UE încearcă să introducă elemente care să aducă mai multă transparență în această privință și urmărește să redevă încrederea publicului în profesia de audit. Această discrepanță se poate reduce și prin intermediul educației, o cale primară de diseminare a informațiilor pe care profesia de audit le transmite societății.
- ❖ Importanța care s-a dat scepticismului profesional în noua legislație implică utilizarea cu mai mare discernământ a judecății profesionale, având o atitudine etică, cinstită.
- ❖ Una dintre reglementările care vor fi greu de interpretat și aplicat în legislația națională este cea referitoare la limitarea la 70% a serviciilor de non-audit care pot fi prestate de firmele profesionale, deoarece există neclarități în privința bazei de calcul la care se aplică acest procent. O altă opinie este că limitarea serviciilor de non-audit ar putea fi un beneficiu pentru calitatea muncii prestate de auditori, aceștia vor fi mai independenți și nu vor exista conflicte de interese.
- ❖ Există îngrijorări cu privire la impactul posibil al Directivei asupra pieței de audit, respectiv asupra posibilității firmelor mici și mijlocii de audit de a-și menține angajamentele. Practicile mici și mijlocii sunt cele mai vulnerabile la impactul cu noile reglementări.
- ❖ Pentru a obține o mai mare transparență privind activitatea auditorului nu este de ajuns dezvoltarea Raportului de audit. Se impun eforturi sporite pentru a explica mai bine clienților, investitorilor, publicului de ce rolul auditorului este esențial pentru buna funcționare a economiei de piață. Totodată, auditorii trebuie să-și îmbunătățească abilitățile de comunicare, pentru a le explica clienților care este natura muncii lor.
- ❖ În privința transpunerii noii Directive în legislațiile naționale, există riscul ca limbajul folosit la traducere să introducă un jargon nou, care să nu poată fi înțeles de cei care folosesc informațiile emise de auditori. De aceea, ar fi bine ca aceste informații să fie standardizate.

- ❖ Reforma în audit este deja cunoscută de către firmele din domeniu, iar pentru implementarea sa și pentru diseminarea informațiilor cu privire la aceasta rolul important le revine organismelor profesionale din fiecare țară, care trebuie să colaboreze strâns în acest sens cu ministerele și cu organismele de reglementare naționale. Acestea trebuie să asigure o consiliere bună și un training eficient pentru ca auditorii să fie bine pregătiți.
- ❖ Referitor la criza financiară, s-a opinat că aceasta a fost declanșată de piață, în special de cea bancară, iar declinul acestora a atras și o deteriorare a încrederii societății în activitatea de audit. Această încredere trebuie recâștigată, fiind unul dintre obiectivele urmărite de noua Directivă. Rolul auditorului ar putea, de altfel, să crească, oferind profesiei mai multe oportunități prin creșterea importanței rapoartelor non-financiare, elaborarea de rapoarte integrate, asigurarea asupra continuității activității.
- ❖ Nu este rolul auditorului să „deceleze” toate lucrurile rele din economie. De altfel, în economie se petrec și multe lucruri bune, iar auditorul trebuie să fie ceva mai mândru de ceea ce face și de rolul său în societate.
- ❖ Imaginea profesionistului contabil este formată și de către presa economică, care tinde să acorde mai multă atenție problemelor apărute, în timp ce lucrurile bune sunt mai puțin mediatizate.
- ❖ Este bine să fim conștienți că autoritatea de supraveghere, care urmărește activitatea auditorilor, trebuie să fie critică cu ceea ce găsește, să raporteze publicului, pentru a-și îndeplini rolul de a se asigura că s-a lucrat în interesul publicului, nu în interesul profesiei contabile, dar are rolul delicat de a găsi un echilibru între informațiile oferite și beneficiul acestora pentru societate.
- ❖ În privința viitorului profesiei de audit, aceasta va trebui să țină pasul cu evoluția mediului de afaceri. Specialiștii se așteaptă ca abilitățile necesare auditorului să se modifice, ca urmare a dezvoltării tehnologiei informațiilor, a creșterii volumului de date. Este posibil ca, în viitor, noii auditori pregătiți să nu provină numai din mediul universitar economic, ci și din rândul universităților IT&C. Auditorii trebuie să se pregătească să lucreze mai mult și cu alți specialiști, cum ar fi evaluatori, trezoreri, experți fiscali etc. Ceea ce nu poate fi înlăturat, însă, de dezvoltarea tehnologică este folosirea experienței auditorului și a judecății profesionale.
- ❖ În România un mare număr de entități de interes public încă nu au introdus comitete de audit, iar multe dintre comitetele care există nu au în componență profesioniști contabili. De aceea, este impor-

tant ca utilizatorii să fie cât mai bine informați, să înțeleagă că un management sănătos implică un sistem de control intern, un audit intern, comitete de audit.

- ❖ Oricum arată viitorul, rolul crucial al auditorilor externi va fi să ofere o opinie independentă și să continue să inspire încredere investitorilor și piețelor de capital.

Sesiunea de lucrări prezentate în cadrul atelierelor

Atelierul 1 *Supravegherea profesiei contabile, condiție esențială în realizarea misiunilor de înaltă calitate*

Partea 1. Moderator **Radu Soviani**

- **Petr Kriz**, președintele Federației Experților Contabili Europeni (FEE): Prezentare adecvată temei atelierului
- **Wolfgang P. Böhm**, secretar general al Grupului de coordonare al Proiectului Common Content: „Common Content – Calificări în profesia contabilă”
- **Francesco Capalbo**, reprezentant al Consiliului IFAC (Permanent Observer): „Rolul IFAC și macro-trend-urile pe care IFAC le-a identificat ca elemente vitale pentru viitorul profesiei”
- *Prof. univ. dr. Pavel Năstase*, rectorul Academiei de Studii Economice din București: „Pregătirea profesională a auditorilor financiari în contextul noilor tehnologii informaționale și de comunicații”
- **Christiana Diola**, Europe Region Team, Institutul Contabililor Autorizați din Anglia și Țara Galilor (ICAEW): Prezentare adecvată temei atelierului
- **Michèle Cartier le Guérinel**, delegat general, FIDEF: „Bune practici de punere în aplicare a SMO 1”



Partea a 2-a. Moderator dr. **Ciprian Mihăilescu**,
prim-vicepreședinte al Consiliului CAFR

- **Corneliu Cazacu**, președintele Consiliului pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile (CSIPPC): „Activitatea Consiliului pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile în contextul modificării Directivei CE privind auditul statutar”
- **Marina Șelaru**, director executiv, Consiliul Asociației Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova: „Supravegherea profesiei de contabilitate și audit: experiență și provocări în Republica Moldova”
- **David Goldberg**, președintele Institutului Contabililor Certificați Public, Israel: „Supravegherea profesiei de contabilitate și audit – perspectiva Israelului”
- **Dmitry Yakovenko**, președintele Institutului Național al Profesioniștilor Contabili, Managerilor Financiar și Economistilor din Federația Rusă: „Auditul financiar intern în sectorul public în Rusia în stadiul actual: probleme de reglementare legislativă și de dezvoltare”
- **Vaios Rizoulis**, membru al Consiliului de Supraveghere al Institutului Contabililor Publici Autorizați din Grecia (SOEL): „Considerații generale asupra profesiei de audit în Grecia”
- **Marina Revazishvili**, Education committee coordinator, Georgian Federation of Professional Accountants and Auditors (GFPA): „Provocări ale profesiei de audit în Georgia”

Atelierul 2 Educația profesională, element esențial în formarea unei culturi organizaționale de audit

Partea 1. Moderatori:

- Prof. univ. dr. **Eugeniu Țurlea**,
Academia de Studii Economice, București
- Prof. univ. dr. **Ovidiu Bunget**, Universitatea de Vest, Timișoara
- Prof. univ. dr. **Elisabeta Jaba**, asist. univ. dr. **Ioan Bogdan Robu**, drd. **Mihaela Alina Robu**, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” – Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Iași: „Analiza statistică a influenței opiniei de audit asupra relevanței informațiilor financiare raportate de către firmele românești cotate de bursă”
- Conf. univ. dr. **Maria Grosu**, asist. univ. dr. **Ioan Bogdan Robu**, prof. univ. dr. **Liviu George Maha**, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” – Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Iași: „Studiu privind auditul proiectelor finanțate din fonduri structurale și de coeziune”



- Conf. univ. dr. **Daniela Neonila Mardiros**, lect. univ. dr. **Roxana Manuela Dicu**, conf. univ. dr. **Maria Grosu**, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” – Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Iași: „Dimensiuni ale responsabilității sociale a auditorului, în condițiile practicării contabilității creative”
- Asist. univ. dr. **Mihaela Dumitrașcu**, drd. **Radu Loghin**, ASE, București: „Relevanța deprecierii fondului comercial în contextul rotației partenerului de audit”
- Lect. univ. dr. **Roxana Manuela Dicu**, conf. univ. dr. **Daniela Neonila Mardiros**, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” – Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Iași: „Considerații privind implicațiile raportării de provizioane în contextul reglementărilor contabile actuale”
- Conf. univ. dr. **Mirela Păunescu**, vicepreședinte al Consiliului CAFR: „Calitatea rapoartelor de audit – este loc de îmbunătățiri?”
- Dr. **Daniel Homocianu**, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” – Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Iași: „Aplicațiile Excel Power Pivot în audit și raportări financiare”

Partea a 2-a. Moderatori:

- Prof. univ. dr. **Emil Horomnea**, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” – Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Iași
- Conf. univ. dr. **Costel Istrate**, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” – Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Iași
- Drd. ec. **Florentin Emil Tanasă**, prof. univ. dr. **Emil Horomnea**, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” – Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Iași: „Modelarea relației auditor-entitate client prin intermediul teoriei jocurilor și a echilibrului Nash”

- Conf. univ. dr. **Costel Istrate**, conf. univ. dr. **Maria Grosu**, asist. univ. dr. **Ioan Bogdan Robu**, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” – Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Iași: „Influența rotației auditorilor asupra calității informațiilor raportate de către firmele românești cotate la bursă în condițiile trecerii la IFRS”
- Conf. univ. dr. **Mirela Nichita**, lect. univ. dr. **Marcel Vulpoi**, Academia de Studii Economice, București: „Utilizarea instrumentelor de management al riscului în sectorul serviciilor profesionale”
- Asist. univ. dr. **Florin Dobre**, drd. **Laura Brad**, Academia de Studii Economice, București: „Studiu privind influența auditului financiar și a guvernanței corporative asupra relevanței valorii”
- Asist. univ. dr. **Mihai Carp**, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” – Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Iași: „Studiu empiric privind influența calității informației financiare asupra valorii companiilor cotate”
- Drd. **Cristina Caranica**, Academia de Studii Economice, București: „Utilizarea instrumentelor informatice în auditul financiar”

Atelierul 3 *Provocări legislative în profesia contabilă*

Partea 1. *Moderatori:*

- Prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, *președinte de onoare al CAFR*
- Prof. univ. dr. **Ana Morariu**, *Academia de Studii Economice, București*
- Prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, președinte de onoare al CAFR: „Viitorul auditorilor financiari în era globalizării”
- Prof. univ. dr. **Ana Morariu**, ASE, București: „Criza economică și „cadoul legislativ” pentru profesia contabilă. Analize, rezultate și consecințe”
- Dr. **Georgeta Petre**, dr. **Alexandra Lazăr**, Ministerul Finanțelor Publice: „Răspunderi și responsabilități care revin auditorilor statutari în exercitarea misiunii de audit”
- **Doina Elena Dascălu**, **Carmen Bragadireanu**, Curtea de Conturi a României: „Provocări actuale în implementarea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) / Standardelor Europene de Contabilitate pentru Sectorul Public (EPSAS) în România”
- **Marius Vorniceanu**, vicepreședinte – membru executiv, sectorul Asigurări-Reasigurări din cadrul Autorității de Supraveghere Financiară: „Colaborarea dintre ASF și CAFR pe linia auditului financiar la entitățile din piața financiară nebancaară”

- Prof. univ. dr. **Horia Cristea**, prof. univ. dr. **Ovidiu Bunget**, conf. univ. dr. **Alin Dumitrescu**, Universitatea de Vest, Timișoara: „Rolul atitudinii profesionistului contabil (auditorului financiar) în realizarea misiunilor”
- **Viktoria Lisina**, președintele Uniunii Auditorilor din Ucraina: „Reforma activității de audit în Ucraina, perspective de dezvoltare”

Partea a 2-a: *Moderatori:*

- Prof. univ. dr. **Tatiana Dănescu**, *membru al Consiliului CAFR*
- **Ana Dincă**, *membru al Consiliului CAFR*
- Prof. univ. dr. **Tatiana Dănescu**, membru al Consiliului CAFR, lect. univ. dr. **Ioan Ovidiu Spățăcean**, Universitatea „Petru Maior”, Târgu Mureș: „Vulnerabilități semnificative în activitatea societăților de servicii de investiții financiare din România – Provocări majore în contextul reglementărilor aplicabile auditorilor statutari”
- Prof. univ. dr. **Laurențiu Dobroțeanu**, CSIPPC, **Urania Moldovanu**, auditor financiar, conf. univ. dr. **Camelia Liliana Dobroțeanu**, Academia de Studii Economice, București: „Suficiență și adecvare în aplicarea ISA 210”
- Conf. univ. dr. **Daniel Botez**, membru al Consiliului CAFR: „Noile modificări ale standardelor de audit privind transparența și influența lor asupra practicilor profesionale”
- Lect. univ. dr. **Ciprian Apostol**, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” – Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Iași: „Studiu privind relația cu investitorii a companiilor din România care aplică principiile de guvernare corporativă”
- Dr. **Mircea Poenaru**, auditor financiar: „Unele particularități ale responsabililor pentru organizarea activității de audit intern în cadrul entităților economice (Auditor financiar versus auditor intern)”
- **Diana Vasilescu**, auditor financiar, **Florin Gogoșă**, auditor intern: „Relația dintre auditul intern și auditul sistemelor informatice”
- **Mihai Grigore**, **Corina Listoschi**, auditori financiari: „Evaluarea riscurilor și a controlului intern în auditul financiar versus auditul intern”

Atelierul 4 *Schimbul de experiență „Provocări pentru profesioniști”*

Partea 1. *Moderatori:*

- Dr. **Clemente Kiss**, *vicepreședinte al Consiliului CAFR*
- **Vasile Andrian**, *Mazars, România*
- Dr. **Clemente Kiss**, vicepreședinte al Consiliului CAFR: „Aspecte practice privind implementarea

principiilor de bază prevăzute de reforma Uniunii Europene în audit”

- **Vasile Andrian**, Mazars România: „Auditul comun: Ce este și cum se aplică?”
- **Silviu Manolescu**, BDO Audit: „Asigurare prin testarea controalelor”
- **Adriana Lobdă**, Deloitte România: „Comunicarea auditorilor cu cei însărcinați cu governanța – aspecte derivate din legislația prezentă și impactul noii directive de audit”
- **Cristina Guțu**, ACCA România: „Auditul estimărilor contabile: magie sau raționament profesional?”
- **Cornel Cațavei**, auditor financiar: „Aspecte practice și soluții posibile în misiunile auditorului financiar pe domeniul proiectelor finanțate din fonduri nerambursabile. ISAE 3000 „Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice”. ISRS 4400 „Misiuni de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare”

Partea a 2-a. *Moderatori:*

- Conf. univ. dr. **Mirela Păunescu**, vicepreședinte al CAFR
- **Mircea Bozga**, PricewaterhouseCoopers, România
- Conf. univ. dr. **Mirela Păunescu**, vicepreședinte al Consiliului CAFR, prof. univ. dr. **Eugeniu Turlea**, ASE București: „Limitarea răspunderii auditorului: Mai mic înseamnă mai curajos? Cazul societăților românești listate la bursă”
- **Mircea Bozga**, PwC, România: „Auditul sistemelor informatice – provocări în lumea digitală”

- **Monica Ștefan, Alexandra Mutulescu**, Soter&Partners: „Tranzacțiile cu părți afiliate și implicații asupra auditului financiar”
- **Christina Pateli, Liliana Puiu, Teodora Dănilă, Iulian Săvulescu**, Ernst&Young: „Instrumente de audit și inovație”
- Conf. univ. dr. **Irimie Emil Popa**, dr. **Cristian Dogar**, Universitatea Babeș-Bolyai, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Cluj-Napoca: „Frauda în proiectele finanțate din fonduri structurale și de coeziune – Studiu de caz”
- **Laura Sprianu**, auditor financiar: „Documentarea probelor de audit privind tranzacțiile cu părțile afiliate – studiu de caz”

Sesiunea de închidere a lucrărilor

Eugen Orlando Teodorovici,
ministrul finanțelor publice

Luând cuvântul spre finalul Congresului, domnul Eugen Orlando Teodorovici a prezentat unele noutăți în materie fiscală adoptate în ziua respectivă în Guvern, cu intenția stimulării mediului de afaceri, măsuri care sunt de acum cunoscute.

În legătură cu activitatea de audit financiar ministrul finanțelor publice a spus: „Puteți conta pe sprijinul și colaborarea Ministerului Finanțelor Publice pentru îndeplinirea obiectivelor comune legate de această profesie. Nu trebuie uitat că sunteți singura profesie apărută de lege în ceea ce privește utilizarea raționamentului profesional. Din aceasta rezultă o obligație în plus care vă revine în onorarea misiunilor dumneavoastră. Vă urez mult succes!”



Gabriel Radu, președintele CAFR, a adresat cuvântul de închidere al Congresului:

„Domnule ministru, dragi colegi, stimați invitați, Am parcurs o zi importantă, lungă, dar o încheiem cu optimism, conștienți de faptul că profesia de audit intră într-o nouă etapă, în care trebuie să fie mult mai aproape de interesul public.

Doresc să mulțumesc tuturor celor care au susținut lucrări în atelierele Congresului, invitaților noștri, profesioniștilor care au prezentat cele mai noi abordări ale profesiei, tuturor celor care au fost prezenți aici și care ați auzit, înțeles și cu siguranță ați perceput că este necesar să facem o schimbare în această profesie.

Transpunerea noilor reglementări din zona auditului, cu efect implicit și asupra contabilității, trebuie gândită

foarte bine, urmărindu-se impactul pe termen mediu și lung.

Piața solicită ca noi, profesioniștii, să avem o mai mare răspundere, independență, transparență. Există foarte multe astfel de provocări, cărora cu siguranță le vom face față. Transpunerea Directivei europene în legislația românească se va face astfel încât să fie în interesul profesiei, al supravegherii profesionale și al publicului.

Propun ca următorul Congres al auditorilor financiari din România, cel de-al V-lea, să se desfășoare peste doi ani, tot în luna octombrie, în preajma Zilei Naționale a Auditorului Financiar.

Mulțumim pentru ospitalitatea cu care am fost primiți la Brașov, acest important centru economic al țării!”

Ecouri în mass-media

Cel de-al patrulea Congres al Profesiei de Auditor Financiar din România a beneficiat de o foarte bună acoperire media în presa locală, având în vedere importanța derulării unui astfel de eveniment pentru economia municipiului Brașov, dar și a județului.

În premieră, deschiderea Congresului, precum și prima sesiune – dezbateră în plen au fost transmise în direct pe site-ul Camerei Auditorilor Financiari din România, dar și pe website-ul www.soviani.com.

- Primăria Brașov a mediatizat pe larg desfășurarea Congresului pe pagina oficială de facebook (<https://www.facebook.com/primariabrasov/posts/903762253034692>)
- La conferința de presă organizată la 22 octombrie 2015, dedicată Congresului, au participat peste 20 de jurnaliști din mass-media locală (TV, radio, presă scrisă, on-line). Acoperirea media a inclus toate publicațiile relevante din municipiul și județul Brașov.
- Publicația BizBrașov – portalul de analize și știri economice din Brașov a explicat pe larg ceea ce reprezintă Congresul Auditorilor: (<http://www.bizbrasov.ro/2015/10/23/auditorii-financiari-au-azi-congres-la-brasov/>)
- Cotidianul „Bună Ziua Brașov” a relatat despre participarea internațională deosebită de care s-a bucu-

rat Congresul și a amintit faptul că auditorul financiar cu numărul 5.000 a primit certificatul de liberă practică la Brașov (<http://www.bzb.ro/stire/auditorii-financiari-au-congres-la-brasov-a91588>)

- Și pentru Monitorul Expres, evenimentul Congresului a reprezentat prilejul de a mediatiza rolul Camerei Auditorilor Financiari din România în ceea ce privește implementarea reglementărilor europene din domeniu, dar și pentru a sublinia preocuparea CAFR în vederea unei cât mai corecte și complete absorbții a fondurilor europene (http://www.monitorulexpres.ro/?mod=monitorulexpres&p=ultora_local&s_id=150952).
- Portalul național de știri [ziare.com](http://www.ziare.com) a preluat de asemenea știrea despre desfășurarea Congresului, pe baza informațiilor de la conferința de presă (<http://www.ziare.com/brasov/stiri-actualitate/congres-al-auditorilor-financiari-la-brasov-5757416>).

„La nivelul Uniunii Europene au apărut noi reglementări legislative privind supravegherea acestei profesii, iar acum se lucrează la transpunerea acestui act normativ în România. În Europa, această profesie este tot mai importantă, pentru că atestă realitățile economice ale firmelor, dar și ale autorităților publice”, a fost declarația

președintelui CAFR, Gabriel Radu, preluată de [ziare.com](http://www.ziare.com).

- Publicația Corona Press a realizat una dintre cele mai bune prezentări ale Congresului, mediatizând totodată și rolul CAFR (<http://www.coronapress.ro/articol/30577>).
- Cu prilejul Congresului reprezentanții ai CAFR au fost invitați în studiourile de televiziune locale. Spre exemplu, televiziunea NOVA TV (realizator Gabriela Urse), în cadrul emisiunii „Pentru brașoveni”, i-a avut invitați atât pe președintele Gabriel Radu, cât și pe Angela Broju – șeful Reprezentanței zonale Brașov a CAFR (<http://www.novapress.ro/video/pentru-brasoveni-cu-gabriela-urse-22-octombrie-2015.html>).
- După închiderea Congresului, în studioul TV amenajat la hotelul Aro Palace din Brașov a avut loc o dezbateră cu scopul de a analiza „la cald” desfășurarea Congresului. Invitații jurnalistului Radu Soviani au fost Gabriel Radu, președintele CAFR, Mirela Păunescu și Clemente Kiss, vicepreședinți ai Consiliului CAFR, Pavel Năstase, rectorul Academiei de Studii Economice din București și Mircea Bozga, Partener PwC România (<http://soviani.com/2015/10/28/concluziile-congresului-auditorilor-financiari-din-romania/>).



Monica Ștefan,
FCCA, Audit Partner



Alexandra Mutulescu,
ACCA, Senior Audit Manager

Soter & Partners

Introducere

Pentru investitorii și părțile interesate, de regulă, cifrele raportate pentru exercițiul financiar 2014, comparative cu cele din 2013, exprimă contextul economico-financiar al unei activități din trecut. Doar din cifrele trecute nu se poate stabili dacă activitatea curentă va merge pe un traseu continuu sau „va coti” în drumul său. Este ca și cum am merge cu mașina înainte, uitând-ne în oglinda retrovizoare și încercând să stabilim traseul de urmat. Principiul continuității însă deschide calea unui instrumentar mai amplu de „ghidare”, astfel că permite ancorarea și în prezent a activității raportate și estimarea „traseului” de urmat, prin detalierea în notele explicative a informațiilor suplimentare și a elementelor narative necesare înțelegerii activității derulate.

Auditul principiului continuității activității și concluzii în raportul de audit

În contextul economic actual, marcat de instabilitate în mai mare sau mai mică măsură pentru toate sectoarele de activitate, unul dintre aspectele cu importanță crucială pentru utilizatorii situațiilor financiare ale unei societăți este **principiul continuității activității**. În consecință, procedurile efectuate de către auditorul financiar în scopul evaluării măsurii în care acesta este aplicat corespunzător în întocmirea situațiilor financiare respective devine implicit un capitol cheie în cadrul procesului de auditare.

Conform definiției oferite de Standardul Internațional de Audit ISA 570 (emis de către IAASB și aflat în vigoare începând cu 15 decembrie 2009), în situația prezumției de continuitate a activității o entitate este văzută ca fiind **aptă să își continue activitatea în viitorul previzibil** (de regulă, în practică, acesta se consideră ca fiind o perioadă de cel puțin douăsprezece luni de la data situațiilor financiare). Astfel, situațiile financiare ale acesteia sunt întocmite **în baza principiului continuității activității**, exceptând situația în care conducerea intenționează sau nu are altă soluție decât lichidarea entității.

După cum se menționează în Standardele Internaționale de Audit, responsabilitatea auditorului este aceea de a obține probe adecvate și suficiente privind măsura în care utilizarea de către conducerea unei

entități a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare este corespunzătoare și, după caz, de a trage concluzii dacă există incertitudini semnificative legate de capacitatea societății de a-și continua activitatea în viitorul apropiat și previzibil.

Obiectivele urmărite de către auditor în legătură cu acest aspect, așa cum sunt prezentate și în ISA 570, sunt:

- obținerea de probe de audit suficiente și adecvate privind **gradul de adecvare al aplicării prezumției continuității activității** de către conducerea entității în întocmirea situațiilor financiare;
- să tragă concluzii, în baza probelor de audit obținute, cu privire la **existența unei incertitudini semnificative** legate de

evenimente sau condiții din viitor care ar putea să dea naștere la îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea; și

- ➔ să **determine implicațiile** aspectelor identificate pentru raportul de audit.

În cele ce urmează ne propunem să prezentăm pentru început principalele proceduri efectuate în scopul evaluării aplicării principiului continuității activității în cadrul unei misiuni de audit financiar, urmând ca ulterior să analizăm și câteva exemple practice legate de acest aspect.

Proceduri de audit relevante

În cadrul desfășurării unui audit financiar, evaluarea principiului continuității activității este una dintre etapele cele mai importante și anume **revizuirea generală a situațiilor financiare**.

În acest scop, în Ghidul pentru un Audit de Calitate se recomandă auditorului un chestionar cu puncte generale pe această temă, pentru a fi completat **atât în stadiul de planificare, cât și în stadiul de finalizare a auditului**. Această mențiune este deosebit de importantă și atrage atenția auditorului asupra faptului că va trebui să aibă în vedere aspectele ce pot indica probleme de continuitate a activității pe tot parcursul desfășurării procesului de audit, începând cu planificarea inițială. De asemenea, continuitatea activității este îndeaproape corelată cu o altă etapă a desfășurării auditului și anume **revizuirea evenimentelor ulterioare datei bilanțului**.

În efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor prevăzute de **ISA 315 – Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare**

semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său – auditorul va analiza dacă există evenimente sau condiții care ar putea ridica semne de întrebare în legătură cu continuitatea activității entității în viitorul apropiat.

În acest scop, auditorul va determina mai întâi dacă s-a efectuat deja o evaluare preliminară în acest sens de către conducerea entității respective. Astfel:

- ❖ În situația în care **conducerea a efectuat această evaluare preliminară**, auditorul o **va discuta cu conducerea și va determina** dacă au fost identificate evenimente sau condiții care, în mod individual sau colectiv, ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea. De asemenea, se vor analiza de către auditor și eventualele planuri ale conducerii privind măsurile ce urmează a fi luate în situația în care există riscuri privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.

În orice caz, auditorul va trebui să **analizeze** dacă evaluarea

conducerii cu privire la aplicabilitatea principiului continuității activității **este corespunzătoare**, luând în considerare dacă aceasta include toate informațiile relevante care au fost identificate de către auditor pe parcursul auditului. În practică, această analiză și discuție cu conducerea entității auditate se poate derula dacă se menține același auditor ca în anul precedent. În caz contrar, această analiză nu poate fi efectuată în faza inițială decât după o cunoaștere a activității companiei și după efectuarea procedurilor descrise mai jos.

- ❖ Dacă însă **o asemenea evaluare nu a fost făcută**, auditorul va **investiga prin discuții** cu membrii conducerii entității baza pentru aplicarea principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare, precum și dacă există evenimente sau condiții care, în mod individual sau colectiv, ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea.



De aceea, în practică se recomandă ca de la început să se solicite toate procesele verbale ale AGA și minutele de la ședințele conducerii de pe parcursul perioadei auditate, dar și până la data efectuării auditului, precum și previziunile financiare și bugetările întocmite, tocmai pentru a detecta astfel de evenimente sau condiții care ar putea constitui un risc sau o amenințare pentru continuitatea activității în viitorul apropiat.

În practică sunt însă mulți clienți care nu prezintă aceste elemente de bugetare și previziuni financiare auditorului - fie pentru că nu sunt întocmite, stilul lor de management oportunist nebazându-se pe o strategie clară, fie pentru că nu se dorește punerea lor la dispoziția auditorului, considerându-se că sunt confidențiale. O astfel de restricționare poate fi un semn de alarmă pentru auditor în faza de planificare și evaluare a riscului de audit, cu toate componentele sale.

Procedurile de evaluare a riscurilor ajută auditorul să evalueze dacă prezumția de continuitate a activității pe care se bazează conducerea este adecvată sau dacă există incertitudini semnificative în acest sens.

ISA 570 oferă o serie largă de aspecte necesare a fi luate în considerare, fără însă a se limita la acestea:

a. din punct de vedere financiar:

- ➔ datoria netă sau poziția datoriei nete curente
- ➔ împrumuturile cu termen fix care se apropie de scadență fără perspective realiste de prelungire sau rambursare, precum și dependența excesivă de împrumuturi pe termen scurt pentru finanțarea activelor pe termen lung

- ➔ indicii privind retragerea suportului financiar de către creditori
- ➔ fluxuri de trezorerie operaționale negative indicate de informații financiare istorice sau bugetate (previzionate)
- ➔ indicatori financiari cheie nefavorabili sau cu evoluție în continuă descendență față de perioadele anterioare
- ➔ pierderi din exploatare substanțiale sau deteriorarea semnificativă a valorii activelor folosite pentru a genera fluxuri de trezorerie
- ➔ plăți restante sau întreruperea plății dividendelor
- ➔ incapacitatea de a plăti creditorii la scadență, precum și de a respecta termenii din contractele de credit
- ➔ înlocuirea tranzacțiilor cu furnizorii bazate pe credit cu tranzacții cu plata la livrare
- ➔ incapacitatea de a obține finanțare pentru dezvoltarea de produse noi sau pentru realizarea de investiții esențiale pentru activitatea entității

b. din punct de vedere operațional:

- ➔ intențiile conducerii de a lichida entitatea sau de a înceta operațiunile
- ➔ plecarea unor persoane cheie din conducere fără a avea un înlocuitor
- ➔ pierderea unei piețe majore, a unuia sau mai multor clienți sau furnizori principali, a unei francize sau licențe
- ➔ dificultăți legate de forța de muncă
- ➔ lipsa materiilor prime principale
- ➔ apariția pe piață a unui competitor foarte puternic

c. din alte puncte de vedere:

- ➔ nerespectarea cerințelor legate de capital și/sau a altor cerințe statutare
- ➔ litigii sau alte proceduri legale aflate în desfășurare împotriva entității și care, dacă ar fi încheiate cu succes, ar putea rezulta în pretenții pe care entitatea este puțin probabil să le poată satisface
- ➔ schimbări în legi, reglementări sau politici guvernamentale ce pot afecta negativ entitatea
- ➔ catastrofe pentru care nu există asigurare sau există o asigurare neadecvată.

Este important de subliniat faptul că analiza unor aspecte în genul celor enumerate mai sus **va necesita exercitarea raționamentului profesional** al auditorului în estimarea nivelului de semnificație a unui eventual impact asupra entității, prin corelarea acestora cu alți factori existenți, care le pot diminua sau spori importanța.

Un exemplu din A3, ISA 570, îl reprezintă efectul faptului că o societate nu este capabilă să-și plătească datoriile la termenele stabilite, care ar putea fi atenuat de planurile conducerii de a utiliza metode alternative pentru menținerea unui flux de trezorerie adecvat, cum ar fi vânzarea sau sale-and-lease-back-ul unor active majore, reeșalonarea împrumuturilor sau obținerea de capital suplimentar. Un alt exemplu este pierderea unui furnizor cheie, care poate fi contrabalansată prin identificarea unei surse de aprovizionare alternative.

Procedurile de audit pentru analiza rezonabilității evaluării efectuate de conducere, cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, precum și a planurilor cu privire la acțiuni viitoare, pot include:

- analiza și discutarea cu conducerea a fluxurilor de trezorerie previzionate, precum și a altor previziuni relevante
- analiza și discutarea cu conducerea a ultimelor situații financiare interimare disponibile
- revizuirea respectării condițiilor contractelor de împrumut sau a celor legate de alte obligații
- confirmarea existenței, termenilor și gradului de adecvare a facilităților de împrumut
- revizuirea proceselor verbale ale întâlnirilor acționarilor, ale persoanelor însărcinate cu guvernarea și ale comitetelor relevante
- interviuarea consilierului juridic al entității sau avocaților cu privire la existența unor potențiale litigii și pretenții și la caracterul rezonabil al evaluării conducerii cu privire la rezultatele acestora și la implicațiile lor financiare
- confirmarea existenței, legalității și posibilității de aplicare a acordurilor cu părți afiliate sau terțe pentru a oferi sau menține sprijin financiar și evaluarea capacității financiare a unor asemenea părți de a oferi fonduri suplimentare entității
- evaluarea planurilor entității de a rezolva comenzile neonorate de la clienți
- analiza evenimentelor ulterioare datei bilanșului
- obținerea și revizuirea rapoartelor referitoare la măsuri de reglementare
- determinarea gradului de adecvare a sprijinului pentru orice acțiune planificată de cesiune de active
- compararea informațiilor financiare prognozate pentru perioadele trecute recente cu rezultatele istorice și a informațiilor

financiare prognozate pentru perioade curente cu rezultatele efectiv obținute.

În situația în care, în urma analizei de risc efectuate, auditorul a identificat evenimente și condiții care ar putea să pună în mod semnificativ sub semnul întrebării capacitatea entității de a-și continua activitatea în viitorul apropiat, auditorul **va trebui să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a determina dacă într-adevăr există o incertitudine semnificativă**, prin efectuarea unor **proceduri de audit suplimentare**.

Acestea ar trebui să includă:

- a. în cazul în care conducerea nu a efectuat încă o evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea, **o solicitare adresată conducerii de a face această evaluare**.

În practică, de multe ori se preferă o discuție pe această temă, având în vedere faptul că auditul anului financiar respectiv este efectuat la un moment ulterior închiderii efective a perioadei de raportare și ca atare conducerea trebuie să fi luat în calcul acest principiu la întocmirea situațiilor financiare anuale. Astfel, se va solicita o confirmare scrisă, prin emiterea unei Declarații a conducerii referitoare la acest aspect de continuitate.

În condițiile în care **conducerea a efectuat o evaluare preliminară** a capacității entității de a-și continua activitatea, auditorul va efectua la rândul său o analiză de rezonabilitate a acesteia, **cu mențiunea că nu intră în responsabilitatea auditorului să rectifice lipsa de analiză sau a unor prezumții necorespunzătoare**. Acest aspect însă poate fi anunțat în Scrisoarea de observații și comentarii către conducere, în care se pot explica

riscurile aferente și se poate solicita răspunsul conducerii.

În condițiile în care conducerea entității nu este dispusă să efectueze sau să-și extindă evaluarea privind principiul continuității activității atunci când acest lucru îi este solicitat de către auditor, acesta va lua în considerare implicațiile acestui fapt asupra raportului său.

- b. analiza **planurilor conducerii privind acțiuni viitoare** în legătură cu evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea, a măsurii în care este probabil ca rezultatul acestor planuri să îmbunătățească situația existentă și a **măsurii în care planurile conducerii sunt realizabile în circumstanțele economice date**.

În leadership se spune că obiectivele stabilite trebuie „să fie S.M.A.R.T” – specifice, măsurabile, adecvate, realizabile și încadrate în timp. La fel și planurile conducerii trebuie să aibă aceste caracteristici și rolul auditorului este acela de a filtra dacă există aceste criterii sau nu. În practică, auditorul poate pune sub semnul întrebării evaluarea și planurile de viitor ale conducerii, mai ales în situația în care planurile anterioare ale acesteia nu s-au realizat conform așteptărilor, iar explicația oferită pentru aceasta este simpla schimbare a circumstanțelor – personal nou, altă locație etc.

- c. în cazul în care **conducerea a întocmit o previziune a fluxurilor de trezorerie**, analiza acestei previziuni este un factor semnificativ în estimarea rezultatelor viitoare ale evenimentelor sau condițiilor identificate, precum și pentru evaluarea planurilor conducerii privind acțiuni viitoare:

- ➔ evaluarea credibilității informațiilor generate și care stau la baza previziunii conducerii; și
- ➔ determinarea existenței unei baze adecvate pentru prezumțiile care stau la baza previziunii.

În practică se întâlnesc situații în care previziunile pentru vânzările viitoare sunt fie similare anului precedent, fie chiar mai mari, pornind de la prezumția că este important să existe obiective ridicate pentru a se realiza măcar parțial până la momentul bilanțului (principiul motivațional al morcovului). Este chiar o provocare pentru auditor să dovedească faptul că aceste previziuni sunt mult prea optimiste și că în realitate în ultimii trei-patru ani realizările au fost de aproximativ 60% din valorile bugetate sau chiar mai reduse. O altă situație întâlnită în practică este prezentarea expeditivă a bugetelor și previziunilor de către top management, laconică în explicații adiționale relevante și

cu referințe la alte departamente care nu pot fi prezente la discuția respectivă.

- d. luarea în considerare a **măsurii în care au devenit disponibile fapte** sau informații suplimentare de la data la care conducerea și-a efectuat evaluarea.

De regulă, acest lucru se realizează prin procedurile efectuate în timpul auditului pentru că, așa cum se menționa anterior, auditorul este implicat în misiunea de audit la un moment ulterior închiderii anului financiar și ca atare are o perioadă de cel puțin patru luni în care poate analiza dacă apar fapte sau informații suplimentare ce validează sau, dimpotrivă, invalidează evaluarea făcută inițial. Un exemplu este acela că la 31 decembrie 2014 o entitate deține stocuri pe care menționează că le va vinde la o valoare superioară costului, deși acestea nu sunt ținute în condiții corespunzătoare de stocare și acest lucru este sem-

nalat la inventariere. De asemenea, situațiile financiare nu conțin ajustări de valoare ale stocurilor aferente unor potențiale deteriorări. Ulterior, la auditul efectiv, se constată faptul că stocurile sunt într-adevăr depreciate din cauza condițiilor de depozitare și sunt ulterior vândute cu o reducere peste valoarea de cost de aproximativ 17%, pierderea rezultată nefiind luată în calcul de către conducere în planurile sale sau în evaluarea activității viitoare.

- e. solicitarea de **declarații scrise din partea conducerii entității** și, acolo unde este cazul, de la persoanele însărcinate cu guvernarea, privind planurile lor de acțiune pe viitor și fezabilitatea acestor planuri.

Această procedură este cea mai utilizată și acoperitoare pentru auditor, așa cum o cere și ISA 580. În practică însă s-au întâlnit și situații în care Declarația Conducerii este o simplă decla-



rație fără relevanță semnificativă, în sensul că aceasta poate confirma ceva la un moment dat, iar în anul următor faptele și deciziile luate contravin acestor Declarații scrise. Este un aspect extrem de important pe care un auditor sceptic ar trebui să-l ia în calcul în analiza relației viitoare cu clientul respectiv și în evaluarea aserțiunilor efectuate de conducere.

Un aspect important de reținut este **perioada acoperită de evaluarea conducerii entității**, majoritatea cadrelor de raportare financiară care solicită o evaluare explicită din partea conducerii specificând perioada pentru care trebuie luate în considerare toate informațiile disponibile.

În practică, auditorul va urmări, de obicei, evaluarea conducerii pe o perioadă de cel puțin douăsprezece luni de la data situațiilor financiare, considerându-se că aceasta este o perioadă rezonabilă pentru estimări.

Concluziile auditului și raportarea

În baza probelor de audit obținute și a raționamentului profesional, auditorul va trebui să tragă o concluzie privind existența unei incertitudini semnificative în legătură cu evenimente sau condiții care, în mod individual sau colectiv, ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea. O incertitudine semnificativă există atunci când importanța potențialului impact și probabilitatea ca acesta să aibă loc este de o asemenea natură încât prezentarea adecvată a naturii și implicațiilor este necesară pentru:

- a. prezentarea fidelă a situațiilor financiare, în cazul unui cadru general de prezentare fidelă, sau
- b. ca situațiile financiare să nu inducă în eroare, în cazul unui cadru general de conformitate.

În situația în care **aplicarea principiului continuității activității este adecvată, dar există o incertitudine semnificativă**, auditorul va

trebui să determine dacă situațiile financiare:

- a. **prezintă în mod adecvat** evenimentele sau condițiile principale care ar putea să pună sub semnul întrebării în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea și planurile conducerii referitoare la aceste evenimente sau condiții; și
- b. **prezintă clar faptul că există o incertitudine semnificativă** legată de evenimente sau condiții care ar putea să pună sub semnul întrebării capacitatea entității de a-și continua activitatea și, ca urmare, faptul că ar putea să nu poată să-și valorifice activele și să-și achite datoriile în cursul normal al activității.

Dacă prezentarea aspectelor de mai sus în situațiile financiare **este adecvată**, auditorul va exprima o **opinie nemodificată** și va include în raport un **paragraf de observații** pentru:

- a. a evidenția existența unei incertitudini semnificative legate de un eveniment sau condiție care



ar putea să pună sub semnul întrebării capacitatea entității de a-și continua activitatea; și

- b. a atrage atenția asupra notei la situațiile financiare care prezintă acest aspect.

Dacă prezentarea aspectelor de mai sus în situațiile financiare **nu este adecvată**, auditorul va exprima o **opinie modificată** sau o **opinie contrară**, după caz, în conformitate cu prevederile ISA 705, în funcție de gradul de importanță al circumstanțelor identificate.

În situația în care **aplicarea principiului continuității activității este inadecvată**, auditorul va exprima o **opinie contrară**.

Exemplu practic

Pentru ilustrarea aspectelor discutate mai sus, vom prezenta în continuare câteva exemple întâlnite în practica noastră:

Caz 1: Entitatea în cauză, denumită și **COFRAG S.R.L.**, este o firmă ce activează în domeniul construcțiilor civile, prin comercializarea de cofraje importate din UE și vândute sau închiriate pe piața locală, pe termene de 2-3 ani, pe diverse șantiere. Entitatea funcționează pe piața locală din anul 2006 și a avut o activitate în creștere până în anul 2011, când a început să intre în declin.

Primul nostru an de audit a fost 2012, fiind un audit financiar efectuat doar cu scopul raportării externe în vederea consolidării, un an în care au existat schimbări de personal cheie de la administrator și director general până la gestionarul de stoc.

Menționăm faptul că în raportul nostru din anul 2013 ne-am bazat pe Declarația conducerii în ceea ce privește suportul de la firma-mamă pentru continuitatea activității și am emis o opinie modificată, cu un

paragraf de observații pentru a evidenția existența unei incertitudini semnificative legate de continuitatea activității.

În cadrul auditului pentru anul 2014, s-a inițiat un audit interimar pentru a se putea analiza eventualele modificări de proceduri interne și procese, precum și pentru a se stabili planificarea pentru auditul final. Auditul interimar a fost efectuat în luna noiembrie pentru cifrele până la 31 octombrie 2014. Auditul final pentru 31 decembrie 2014 s-a derulat în perioada februarie – martie 2015.

Procedurile efectuate pentru a evalua aplicabilitatea principiului continuității activității, respectiv concluziile rezultate au fost următoarele:

- a. analiza principalilor indicatori economico-financiarți atât ca valori absolute, cât și comparativ cu anul anterior. Aceștia au fost:
 - ➔ rezultat contabil net – 671.604 lei *pierdere* (an precedent – 118.326 lei profit)
 - ➔ rezultat înaintea dobânzilor și a impozitului pe profit (EBIT) – 667.868 lei *pierdere* (an precedent – 149.543 lei profit)
 - ➔ rezultat înaintea dobânzilor, impozitului pe profit și cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor (EBITDA) – 371.736 lei *pierdere* (an precedent - 455.532 lei profit)
 - ➔ lichiditate curentă – 0.46 (an precedent – 0.52); valori indicate > 2
 - ➔ lichiditate imediată – 0.43 (an precedent – 0.29); valori indicate > 1
 - ➔ reducere procentuală venituri totale față de an precedent de 28,67%

- ➔ reducere procentuală cheltuieli totale față de anul precedent de 15,48%.

Informațiile financiare de mai sus au fost coroborate cu discuția cu conducerea entității referitoare la condițiile economice de pe piață în care operează entitatea. Din acestea au reieșit următoarele aspecte:

- ➔ entitatea s-a confruntat în perioadele recente cu o reducere a pieței pentru produsele și serviciile oferite din cauza concurenței ridicate, precum și a politicii de preț impuse de Grup, care era relativ rigidă
- ➔ entitatea s-a confruntat cu dificultăți semnificative în colectarea creanțelor de la clienți în condițiile în care mulți dintre aceștia au intrat în insolvență sau faliment
- ➔ capacitatea entității de a acoperi costurile fixe (salarii, costuri administrative etc.) s-a deteriorat progresiv în perioadele recente, întrucât aceste costuri nu au putut fi reduse proporțional cu scăderea survenită în veniturile operaționale, de tip variabil.
- ➔ activitatea operațională a entității a avut de suferit în ultimul an prin plecarea fostului director general și a întregii echipe de vânzări existente, înlocuirea acestora provocând inconveniente în desfășurarea activității și generând costuri de recrutare și personal adiționale semnificative
- b. analiza evenimentelor ulterioare, din care au reieșit următoarele aspecte:
 - ➔ după sfârșitul anului entitatea a procedat la vânzarea

înapoi către entitatea-mamă a majorității stocurilor existente, precum și a parcului de mijloace fixe oferite spre închiriere clienților

- entitatea-mamă a decis retragerea sprijinului financiar acordat entității sub formă de credit comercial (existau în sold datorii comerciale foarte vechi către entitatea-mamă, care au fost stinse prin vânzarea înapoi a stocurilor și mijloacelor fixe achiziționate de-a lungul timpului de la Grup)
- s-au efectuat disponibilizări masive de personal în ultimele două luni ale anului 2014 și în primele luni ale anului 2015.

Menționăm că la data auditului nostru interimar nu am fost informați despre nici un plan decizional al Grupului referitor la entitatea sa din România și nici nu am primit răspunsuri la observațiile noastre legate de disponibilizări și revânzări de active. La fel promisiunile conducerii de a lua măsuri în ceea ce privește schimbarea de echipă și schimbarea de soft contabil, urmărirea gestiunii etc. nu s-au pus în practică în ultimii trei ani.

În urma discutării aspectelor identificate, conducerea entității a refuzat să întocmească situațiile financiare de la 31 decembrie 2014 la valori de lichidare, alegând să aplice în continuare principiul continuității activității, deși acesta nu era corespunzător în situația dată.

În concluzie, pentru anul 2014 auditorul a emis o **opinie contrară**, datorată aplicării inadecvate a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare, în condițiile existenței unei incertitudini semnificative privind capacitatea entității de a funcționa în viitorul apropiat.

Firma a decis suspendarea temporară a activității în România și re-gândirea strategiei la nivel de Grup.



Caz 2: Un alt exemplu din practica noastră curentă a fost o entitate denumită **OMEGA SRL**, înființată în anul 2001 și care funcționa cu succes în domeniul construcțiilor. Această entitate avea o cifră de afaceri în creștere și finanțare de la bănci externe, prin intermediul acționariatului străin.

Intrarea într-o asocierie în participațiune cu statul român în scopul construcției de locuințe a apărut în anul 2005 ca un element riscant, întrucât contractul nu era foarte clar în ceea ce privește maniera de finanțare și maniera de defalcare a veniturilor și de retribuire a partenerilor cu realizările proiectului. Acest proiect s-a sistat ulterior, în 2006, după ce aproape două treimi din proiect fusesse construit și a urmat o acțiune în justiție.

La data auditului situațiilor financiare de la 31 decembrie 2006 noi am fost informați într-o ședință la care a participat și managementul străin al entității despre bunul mers al activității, despre garanțiile depuse de entitatea-mamă și am primit chiar și Scrisoarea de confort de la Grup, legată de sprijinul în vederea continuării activității. Auditul s-a finalizat în martie 2014 cu situațiile financiare întocmite pe principiul continuității activității. Ca atare, opinia noastră a fost una nemodificată, conformă cu ISA 700.

După o lună, am efectuat procedurile de urmărire a evenimentelor ulterioare, ca urmare a chestionarului obligatoriu pentru auditorii de Grup, solicitând o balanță pentru martie 2007, care a fost finalizată în 25 aprilie 2007 și pe care am supus-o unui scrutin comparativ relativ sumar. Acest chestionar nu a fost comentat negativ de conducere,

nici nu am fost informați și nici nu am detectat evenimente care să ne permită să evaluăm negativ situația. Singurul aspect constatat a fost faptul că șantierul în discuție era sistat și la data acestei balanțe, dar erau în discuție proiecte noi, ce urmau să înceapă din luna septembrie a anului în curs. Ca atare, acest chestionar a fost transmis „curat” către auditorul de Grup, fără nici un semnal de alarmă.

La trei luni de la data predării raportului nostru de audit am fost informați în scris despre decizia Grupului de a introduce entitatea în faliment și despre închiderea relației comerciale cu noi, ca auditori financiari.

Concluzii

Din cele prezentate mai sus se desprinde mai mult ca niciodată **necesitatea unei analize riguroase**, precum și a exercitării raționamentului profesional al auditorului în identificarea riscurilor legate de evaluarea principiului continuității activității.

Aceste riscuri, rămase nedescoperite la momentul oportun sau nediscutate cu conducerea, ar putea conduce la **emiterea unei opinii de audit neadecvate** și astfel la **influențarea concluziilor și potențialelor decizii luate de către utilizatorii situațiilor financiare**.

Bibliografie

- IAASB, *Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*, tradus și republicat de Camera Auditorilor Financiarți din Romania, 2012.
- ICAS-CAFR, *Ghid pentru un Audit de Calitate*, CAFR, București, 2012.

Documentarea aserțiunilor aferente situațiilor financiare

Secțiunea M – Aspecte legale și statutare, capital propriu și rezerve – *aplicație practică*



Mihai Grigore,
auditor financiar,
expert contabil,
student ACCA

Conform prevederilor pct. 18 (2) c) din OMFP 1802/2014 (care a abrogat OMFP 3055/2009), respectiv pct. 4.4 din Cadrul general conceptual de raportare financiară IFRS, capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al proprietarilor (acționari sau asociați) în activele unei societăți după deducerea tuturor datoriilor sale.

Pornind de la această definiție, diversele componente de capitaluri proprii pot fi prezentate ca linii separate în bilanț. De exemplu, rezervele unei societăți pot fi prezentate separat în funcție de modul de constituire și destinația acestora: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale, rezerve din reevaluare etc.

Articolul de față prezintă abordarea practică a documentării auditului secțiunii M – *Aspecte legale și statutare, capital propriu și rezerve* din Ghidul pentru un Audit de Calitate cu obiectivele prezentate în cadrul acestei secțiuni și care, în concluzie, să ofere asigurarea rezonabilă că elementele de capitaluri proprii nu sunt denaturate semnificativ în situațiile financiare. De asemenea, în cadrul acestei secțiuni sunt documentate și aspectele de conformitate legală și statutară a activității societății auditate.

Studiu de caz:
Participarea și
documentarea activității
de inventariere la
SOCIETATEA SA

Acordul de planificare a auditului

1. Prezentare generală (extras)

Termenii misiunii

Va fi efectuat un audit conform cerințelor ISA. Cadrul de raportare utilizat va fi OMFP 1802/2014. Termenii misiunii și responsabilităților vor fi conform Acordului contractual și Declarațiilor conducerii.

Cunoașterea clientului

- **Acționari și conducerea Societății**

Societatea auditată este persoană juridică română, pe acțiuni, cu capital integral privat și care își desfășoară activitatea în confor-

mitate cu legislația națională în vigoare și prevederile Actului Constitutiv al acesteia. La data situațiilor financiare auditate, Grupul din care face parte Societatea este format din peste 50 de societăți.

Societatea a fost înființată în anul 2002 prin externalizarea activităților de mentenanță, workover, foraj sonde și transport din industria petrolieră de stat.

Acțiunile emise la acea dată au fost în număr de 350, în valoare totală de 35.000 USD și au fost deținute în integralitate de către MAMA OIL BV, o companie înregistrată în Olanda.

În cursul exercițiului auditat, 2015, a fost efectuată o majorare de capital social, numărul total de acțiuni la sfârșitul anului 2015 fiind de 98.612, în valoare de 9.861.200 lei.

- **Structura organizatorică și natura operațiunilor**

Societatea își desfășoară activitatea prin puncte de lucru localizate în principalele zone de interes de business din țară. Obiectul principal de activitate îl constituie prestările de servicii în domeniul petrolier prin închirierea de țevi de extracție pentru entitățile care acționează în sectorul de foraj petrolier, iar cel secundar – comercializarea de bunuri, echipamente și produse petroliere, inspecții și reparații țevi de extracție.

- **Finanțarea**

Finanțarea este asigurată de către societatea-mamă și alte companii din grup prin oferirea de credite intra-grup / inter-company, precum și din veniturile proprii generate de activitatea din România.

- **Planuri de investiții**

Pe baza hotărârii Adunării Generale a Acționarilor, Societatea intenționează să achiziționeze 55% din capitalul unuia dintre principalii săi clienți – FSTP, până la finele anului



2017, în scopul de a obține controlul și, prin urmare, exclusivitatea în închirierea de țevi de extracție la acest client.

Investițiile necesare re tehnologizării nu sunt semnificative pentru anul curent și nici pentru exercițiile viitoare, ceea ce determină repartizarea rezultatului la *Alte rezerve*, ce urmează a fi lăsate la dispoziția societății pentru utilizare ulterioară.

- **Riscul și pragul de semnificație**

Procedurile normale de audit vor fi aplicate în vederea cuantificării riscului (B4) și a determinării pragului de semnificație (B6). În cazul capitalurilor și a conformității cu legile și prevederile legale, înregistrările vor fi testate în întregime, fără eșantionare. De asemenea, orice tranzacție sau afirmație care implică judecată de valoare din partea conducerii va fi auditată în întregime.

2. Planificarea auditului și evaluarea riscurilor identificate (extras)

Aferent acestei etape, auditorul a constatat și stabilit următoarele:

- ➔ nivelul de încredere acordat riscului de control: auditorul nu se va baza pe controlul intern al societății
- ➔ evaluarea riscului inerent: ridicat
- ➔ riscul de audit: ridicat
- ➔ teste/proceduri de fond: teste de detaliu pentru a răspunde nivelurilor de risc inerent și de audit identificate/cuantificate
- ➔ alte proceduri de fond: orice alte teste aplicate asupra tuturor trazațiilor realizate în vederea identificării și cuantificării posibilelor erori materiale ca răspuns la riscurile semnificative identificate.

Teste privind aspectele legale și statutare, capital propriu și rezerve – exemplificare practică

1. Analiza proceselor verbale ale AGA și CA

T.M.2. Analiza proceselor verbale ale AGA și CA

Unitatea:	SOCIETATEA SA	Alte date de identificare:	[-]
Exercițiul:	2015		

Obiectiv:

Asigurarea că societatea respectă obligațiile legale și legislația corespunzătoare. Asigurarea că toate aspectele importante legate de societate au fost autorizate prin procese - verbale/minute și că deciziile importante din procesele - verbale/minute se reflectă în situațiile financiare.

Activitate desfășurată

- a fost obținut registrul cu procesele verbale/minute ale Consiliului de Administrație și ale ședințelor AGA
- au fost identificate aspectele care pot avea impact în situațiile financiare
- au fost realizate copii după aceste procese verbale și hotărâri și referențiate în foaia de lucru anexată.

Rezultat

Următoarele aspecte au fost identificate ca având efect potențial în situațiile financiare:

- aprobarea situațiilor financiare încheiate pentru exercițiul financiar 2014;
- desemnarea unui nou manager general și modificarea limitelor de competență ale acestuia;
- îndeplinirea obligațiilor legale ca urmare a modificării actului constitutiv la Registrul Comerțului;
- aprobarea procesului verbal de inventariere și valorificarea rezultatului inventarierii;
- aprobarea unui Act Adițional la contractul de finanțare bancară în vigoare.

Concluzii:

Au fost identificate din Registrul de procese verbale al AGA și CA aspectele cu impact potențial asupra situațiilor financiare. Acestea oferă informații asupra aprobării situațiilor financiare încheiate la 31 decembrie 2014 și repartizarea rezultatului aferent. De asemenea, cu impact asupra prezentării de informații în notele explicative la situațiile financiare sunt înlocuirea managerului general, încheierea unui act adițional la prezentul contract de finanțare bancară, precum și aprobarea și valorificarea rezultatului inventarierii. De asemenea, drepturile și obligațiile (limitele de competență) noului manager general au fost modificate comparativ cu perioada și persoana anterioare (a se vedea rezumatul proceselor verbale AGA și CA din FL M.2.1).



FL M.2.1: Rezumatul Proceselor Verbale/Minute AGA și CA

SOCIETATEA SA Realizat de la data de: Auditor Junior, 29.01.2016
2015 Revizuit de la data de: Auditor Senior, 30.01.2016

Referință	Nr. act	Data act	Participanți acționari	Participanți management	Descrierea hotărârilor
M.2/100	1	03.feb.15	MAMA OIL B.V.	AGA, CA	<p>1) Desemnare Membru 1 al CA pentru a negocia rezilierea contractului de management în vigoare, încheiat cu Manager General 1</p> <p>2) Se stabilește data rezilierii contractului de management ca fiind 1 martie 2015</p> <p>3.1) Se desemnează noul Manager în persoana Manager General 2, începând cu data de 2 martie 2015</p> <p>3.2) Membru 2 CA este împuternicit pentru a negocia noul contract de management cu Manager General 2</p>
M.2/101	2	03.mar.15	MAMA OIL B.V.	CA	<p>1) se aprobă modificarea prin Act Adițional a Actului Constitutiv referitor la obligațiile și drepturile managerului general</p> <p>2) se împuternicește Avocat 1 pentru depunerea Actului Constitutiv modificat la Registrul Comerțului</p>
M.2/102	3	22.mar.15	MAMA OIL B.V.	CA	<p>1) Se conferă dreptul către Manager General 2 pentru semnarea Actului Adițional la contractul de finanțare nr. 123/01.02.2014, precum și modificarea scrisorii de garanție bancară începând cu data de 1 martie 2015</p>
M.2/103	4	01.apr.15	MAMA OIL B.V.	CA	<p>1) convocarea Adunării Generale Ordinare pentru data de 26 mai 2014, cu următoarea ordine de zi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - prezentarea și aprobarea Raportului administratorilor pentru exercițiul financiar 2014 - prezentarea și aprobarea Raportului de audit pentru exercițiul financiar 2014 - prezentarea și aprobarea situațiilor financiare 2014 întocmite conform OMFP 3055/2009 - descărcarea de gestiune a administratorilor pentru activitatea realizată în 2014 - distribuirea profitului realizat la 31 decembrie 2014 <p>2) convocarea Adunării Generale Extraordinare pentru data de 26 mai 2014, cu următoarea ordine de zi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - aprobarea Actului Adițional la contractul de finanțare nr. 123/01.02.2014 - menționarea noului Manager General 2 în Actul Constitutiv - majorarea capitalului social
M.2/104	5	05.mai.15	MAMA OIL B.V.	CA	<p>3) președintele CA este împuternicit să semneze documentele emise în numele CA</p> <p>1) se aprobă Actul Adițional nr. 5 la contractul de finanțare nr. 123/01.02.2014</p> <p>Hotărârile Adunării Generale Ordinare:</p>
M.2/105	6	26.mai.15	MAMA OIL B.V.	AGA, CA	<p>1) se aprobă Raportul Administratorilor pentru exercițiul financiar 2014</p> <p>2) se aprobă Raportul de audit pentru exercițiul financiar 2014</p> <p>3) se aprobă situațiile financiare pentru anul 2014 întocmite conform OMFP 3055/2009</p> <p>4) se aprobă descărcarea de gestiune a administratorilor pentru activitatea realizată în 2014</p> <p>5) distribuirea profitului realizat la 31 decembrie 2014</p> <p>6) se aprobă:</p> <ul style="list-style-type: none"> - casarea de imobilizări necorporale (licențe software), mijloace fixe și stocuri în conformitate cu Procesul Verbal de inventariere - se recunoaște pierderea, acoperită 100% din provizion, pentru cele 2 proiecte abandonate: Sonda 1 și Sonda 2 (valoarea realizabilă netă este zero) - se recunoaște pierderea din creanțe incerte, acestea fiind mai vechi de 3 ani (conform politicii contabile) <p>Hotărârile Adunării Generale Extraordinare:</p> <p>1) se aprobă Actul Adițional la contractul de finanțare nr. 123/01.02.2014</p> <p>2) se hotărăște îndeplinirea prevederilor legate cu privire la menționarea noului Manager General 2 în Actul Constitutiv</p> <p>3) se aprobă majorarea capitalului social de la valoarea de 7.691.200 lei la 9.861.200 lei, prin emiterea de noi acțiuni la valoarea nominală de 100 lei.</p>

2. Lista membrilor Consiliului de Administrație

T M.3: Lista membrilor Consiliului de Administrație

Denumirea unității: SOCIETATEA SA
Exercițiu financiar: 2015

Nr. Crt.	Nume/Prenume	Data numirii în CA	Calitatea	Deține acțiuni în cadrul societății?	Procent deținut
1	Membru1 CA	21.12.2014	Președinte CA	DA	7,50%
2	Membru2 CA	21.12.2014	Membru CA	DA	7,50%
3	Membru3 CA	21.12.2014	Membru CA	DA	2,50%
	TOTAL		3		17,50%

Concluzii:

Au fost identificate persoanele responsabile cu administrarea Societății. Acestea sunt în număr de 3, iar o persoană este desemnată ca fiind Președintele Consiliului de Administrație (CA). Toate persoanele au fost desemnate conform prevederilor statutare în exercițiul anterior celui auditat. Pentru confirmare, numele persoanelor înscrise în actele Societății (proces verbale CA, note explicative la situațiile financiare) au fost comparate cu ultimul Certificat Constatator eliberat de Oficiul Național al Registrului Comerțului (ONRC), datat 18.01.2016 (Ref. M.3.100) și sunt identice.

3. Managementul Societății

T M.3.1: Managementul Societății și orice afirmații relevante

Denumirea unității: SOCIETATEA SA
Exercițiu financiar: 2015

Nr. Crt.	Nume/Prenume	Data numirii în funcție	Calitatea	Deține acțiuni în cadrul societății?	Procent deținut
1	Manager General1	20.01.2014	Manager General	DA	2,00%
2	Manager General2	02.03.2015	Manager General	DA	1,00%
3	Manager Producție	20.01.2014	Director Producție	DA	2,00%
4	Manager Comercial	01.01.2010	Director Comercial	DA	6,00%
5	Manager Tehnic	01.01.2012	Director Tehnic	DA	4,00%
6	Manager Financiar	01.01.2009	Director Financiar	DA	7,00%
	TOTAL		6		22,00%

Concluzii:

În cursul exercițiului financiar auditat, conducerea Societății a fost asigurată de: Manager General1 - de la 1 ianuarie 2015 la 1 martie 2015, Manager General2 - de la 2 martie 2015 la 31 decembrie 2015. De asemenea, structura organizatorică prevede funcțiile de Director Producție, Comercial, Tehnic și Financiar și prezintă o structură de conducere stabilă pe termen mediu. Politica de remunerare a Directorilor este de acordare a 1% participare la capitalul social, prin redistribuire de la ceilalți acționari, pentru fiecare an în funcția respectivă sau ca urmare a avansării, fără a avea perioade de întrerupere. Deținerea de capital social de către Conducere a fost confirmată prin consultarea Registrului acționarilor și a ultimului Certificat Constatator eliberat de ONRC, datat 18.01.2016 (Ref. M.3.100).

**4. Garanții, gajuri, împrumuturi****T M.5: Active gajate ca garanție pentru împrumuturi de la terțe părți**

Denumirea unității:	SOCIETATEA SA	Exercițiul:	2015	RON			
Simbol cont	Denumirea activului	Nr. inventar	Valoare netă contabilă	Valoare împrumut	Număr contract	Instituția de credit	Scop împrumut
2111	Terenuri	2111001	27.662.873,00	23.273.561,00	123/01.02.2014	Banca	Achiziție FSTP
212	Clădire secție depozitare și reparații	2120003	31.183.456,00	31.948.963,00	123/01.02.2014	Banca	Achiziție FSTP
Total		4.231.004,00	58.846.329,00	55.222.524,00			

Concluzii:

La data de 31.12.2015, Societatea are active gajate în baza contractului de împrumut nr. 123/01.02.2014 încheiat cu Banca în valoare netă contabilă de 58.846.329 lei, pentru o valoare acordată a împrumutului de 55.222.524. Contractul de credit a fost semnat pentru achiziția clientului FSTP. Cele 2 active gajate (teren și clădire) vor fi prezentate în notele la situațiile financiare. De asemenea, atât contractul, cât și activele au fost testate la secțiunile J - Creditori - împrumuturi (prevederi contract finanțare, anexe, listă active gajate etc.), respectiv E - Imobilizări corporale (existență, evaluare și prezentare). Valoarea împrumutului este prezentată în conformitate cu prevederile contractuale și concordă cu valoarea înregistrată în contabilitate.

5. Lista acționarilor la sfârșitul exercițiului auditat**T M.10: Lista sintetică a acționarilor la sfârșitul exercițiului auditat**Denumirea unității: **SOCIETATEA SA**Exercițiu financiar: **2015**

lei

Nume acționar	Număr acțiuni subscrise	Număr acțiuni vărsate	Valoare subscrisă	Valoare subscrisă și vărsată	Pondere
Membru1 CA	7.396	7.396	739.600,00	739.600,00	7,50%
Membru2 CA	7.396	7.396	739.600,00	739.600,00	7,50%
Membru3 CA	2.465	2.465	246.500,00	246.500,00	2,50%
Manager General1	1.972	1.972	197.200,00	197.200,00	2,00%
Manager General2	986	986	98.600,00	98.600,00	1,00%
Manager Producție	1.972	1.972	197.200,00	197.200,00	2,00%
Manager Comercial	5.917	5.917	591.700,00	591.700,00	6,00%
Manager Tehnic	3.944	3.944	394.400,00	394.400,00	4,00%
Manager Financiar	6.903	6.903	690.300,00	690.300,00	7,00%
Acționar Principal1	21.695	21.695	2.169.500,00	2.169.500,00	22,00%
Acționar Principal2	21.695	21.695	2.169.500,00	2.169.500,00	22,00%
Alți acționari minoritari	16.271	16.271	1.627.100,00	1.627.100,00	16,50%
TOTAL	98.612	98.612	9.861.200,00	9.861.200,00	100,00%

Cheie de verificare

Sold Cont 1011 -
balanță

-

OK

Concluzii:

Lista acționarilor disponibilă din Registrul acționarilor a fost corelată cu ultimul Certificat Constatator eliberat de ONRC, datat 18.01.2016 (Ref. M.3.100). De asemenea, valoarea totală a fost comparată cu soldul contului 1012 *Capital social*. Toate modificările de capital social au fost înregistrate în contabilitate și la ONRC, nefiind constatate diferențe valorice sau relative.

6. Legalitatea tuturor majorărilor de capital social

T M.13: Legalitatea tuturor majorărilor de capital social

Unitatea:	SOCIETATEA SA	Alte date de identificare:	[-]
Exercițiul:	2015		

Obiectiv:

Verificarea legalității majorărilor de capital social.

În cazul în care există mișcări ale capitalului social se vor obține și anexa următoarele documente:

1. Copie a procesului verbal al ședinței Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor în care s-a aprobat majorarea capitalului social;
2. Copie a cererii de mențiuni de la Registrul Comerțului în care se atestă majorarea capitalului social;
3. Copie a notei contabile de înregistrare a majorării capitalului social.

Pentru fiecare majorare de capital social se va analiza dosarul majorării de capital, urmărindu-se existența următoarelor elemente:

1. Convocatorul Adunării Generale Extraordinare, în vederea aprobării majorării capitalului social;
2. Anunțul în Monitorul Oficial al convocării Adunării Generale Extraordinare;
3. Buletinele de prezență.

Datele se preiau fie din Registrul acționarilor, dacă există la societatea auditată, fie din ultima cerere de mențiuni înregistrată la oficiul Registrului Comerțului. Se vor face copii ale documentelor din care s-au preluat aceste date.

Concluzii:

Prin aplicarea procedurilor de audit au fost obținute probe adecvate și suficiente cu privire la: respectarea legislației referitoare la emisiunea de noi acțiuni, convocarea, votul și înregistrarea mențiunii la ONRC. A fost realizată o singură emisiune de capital social, în data de 26.05.2015, pentru care au fost solicitate următoarele: convocator AGA, copie anunț convocare, proces verbal AGA, bulletine de prezență și vot, cerere de mențiuni/Certificat constatator ONRC. De asemenea, a fost verificată și înregistrarea în contabilitate a majorării de capital social (registrul jurnal). Nu au fost constatate diferențe (FL M.13.1) sau încălcări ale prevederilor legislative.

SOCIETATEA SA

Realizat de la data de: Auditor Junior, 30.01.2016

FL M.13.1: Majorare capital social

2015 Revizuit de la data de: Auditor Senior, 31.01.2016

Nr. crt.	Data emiterii	Denumire acționar	Nr. acțiuni	Valoare emisiune	Valoare majorare capital social	Proces Verbal AGA	ONRC / Registrul acționari	Valoare Notă contabilă (NC)	Diferență NC - AGA/ONRC
1	26.05.2015	Membru1 CA	1.628	100	162.800,00	M.13.100	M.13.200	162.800,00	-
2	26.05.2015	Membru2 CA	1.628	100	162.800,00	M.13.100	M.13.200	162.800,00	-
3	26.05.2015	Membru3 CA	543	100	54.300,00	M.13.100	M.13.200	54.300,00	-
4	26.05.2015	Manager General1	434	100	43.400,00	M.13.100	M.13.200	43.400,00	-
5	26.05.2015	Manager General2	217	100	21.700,00	M.13.100	M.13.200	21.700,00	-
6	26.05.2015	Manager Producție	434	100	43.400,00	M.13.100	M.13.200	43.400,00	-
7	26.05.2015	Manager Comercial	1.301	100	130.100,00	M.13.100	M.13.200	130.100,00	-
8	26.05.2015	Manager Tehnic	868	100	86.800,00	M.13.100	M.13.200	86.800,00	-
9	26.05.2015	Manager Financiar	1.519	100	151.900,00	M.13.100	M.13.200	151.900,00	-
10	26.05.2015	Acționar Principal1	4.774	100	477.400,00	M.13.100	M.13.200	477.400,00	-
11	26.05.2015	Acționar Principal2	4.774	100	477.400,00	M.13.100	M.13.200	477.400,00	-
12	26.05.2015	Alți acționari minoritari	3.580	100	358.000,00	M.13.100	M.13.200	358.000,00	-
		TOTAL	21.700		2.170.000,00			2.170.000,00	-

**7. Reconcilierea mișcărilor în conturile de capitaluri****T M.14: Reconcilierea mișcărilor în conturile de capitaluri**

Unitatea:	SOCIETATEA SA	Alte date de identificare:	[-]
Exercițiul:	2015		

Obiectiv:

Verificarea modificării în conturile de capitaluri. Testul se completează pentru fiecare cont în care s-a înregistrat mișcare în cursul exercițiului.

lei

Cont:	1171		
SOLD 31.12.2014			(2.779.527)
	Repartizare rezultat 2013		(395.462)
	Închidere repartizare rezerve 2013 (#129)		19.773
RAPORTAT 31.12.2015			(3.155.215)

SOLD BALANȚĂ (3.155.216)
DIFERENȚĂ imaterială 0

Cont:	1174		
SOLD 31.12.2014			371.550
	Recunoaștere indemnizații variabile management din perioada anterioară		3.746.807
RAPORTAT 31.12.2015			4.118.357

SOLD BALANȚĂ 4.118.357
DIFERENȚĂ -

Cont:	121		
SOLD 31.12.2014			(395.462)
	Repartizare rezultat 2014		395.462
	Rezultat curent 2015		(3.470.174)
RAPORTAT 31.12.2015			(3.470.174)

SOLD BALANȚĂ (3.470.174)
DIFERENȚĂ -

Cont:	129		
SOLD 31.12.2014			19.773
	Închidere repartizare rezerve 2014 (#129)		(19.773)
	Constituire rezerve legale 2015 (#129)		173.509
RAPORTAT 31.12.2015			173.509

SOLD BALANȚĂ -
DIFERENȚĂ 173.509

Concluzii:

A fost realizată reconcilierea mișcărilor în conturile de capitaluri. Au fost recunoscute în rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile valoarea indemnizațiilor variabile de management din perioada anterioară, acestea fiind recunoscute retroactiv din cauza unei omisiuni și a indeciziei CA. Singura diferență față de evidența contabilă este datorată neconstituirii rezervei legale din profitul exercițiului curent (auditat), în valoare de 173.509 lei.

8. Verificarea corectitudinii repartizării profitului

T M.15: Verificarea corectitudinii repartizării profitului

Unitatea:	SOCIETATEA SA	Alte date de identificare:	[-]
Exercițiul:	2015		

Obiectiv:
Verificarea distribuirii către acționari, precum și a modului de calcul a rezervelor și a altor elemente de capitaluri proprii.

lei

	Conform Entitate	Conform Auditor	Diferențe	Observații
Rezerve legale	-	173.509	173.509	5% din profitul brut până la maxim 1/5 din capitalul social
Acoperirea pierderilor din exercițiile financiare precedente	963.141	963.141	-	
Dividende - Minim 30%	1.041.052	1.041.052	-	
Alte rezerve statutare - minim 20%	1.465.981	1.292.472	(173.509)	37,25%
TOTAL	3.470.174	3.470.174	(0)	

Sold Cont 121 - balanța 3.470.174 3.470.174 OK OK

Rezerva legală 1061 Sold 193.282 20% Capital social 1.972.240 Rămas de constituit 1.778.958

Se referențiază hotărârea AGA Ordinară prin care s-a aprobat repartizarea profitului

Concluzii:

Societatea nu a repartizat la rezerve legale cota de 5% din profitul brut înregistrat la finele exercițiului până la 20% din valoarea capitalului social (1.972.240 lei - include și majorarea de capital social). Pe cale de consecință, nici valoarea altor rezerve statutare nu a fost calculată corect, cu diferența anterior menționată. Dividendele au fost stabilite a fi plătite la cota minimă de repartizare (30%).

9. Lista sintetică a capitalurilor proprii aferente exercițiului curent și anterior

T M.16: Lista sintetică a capitalurilor proprii aferente exercițiului curent și anterior

Denumirea unității: SOCIETATEA SA
Exercițiu financiar: 2015

lei

Cont	Sold inițial	Sold final	Variație absolută	Variație %	Observații
1012	(7.691.200)	(9.861.200)	2.170.000	28,21%	proceduri analitice
1061	(228.719)	(228.719)	-	0,00%	fără rulaje în an
1171	(2.779.527)	(3.155.216)	375.689	13,52%	proceduri analitice
1174	371.550	4.118.357	(3.746.807)	1008,43%	proceduri analitice
121	(395.462)	(3.470.174)	3.074.712	777,50%	proceduri analitice
129	19.773	-	19.773	-100,00%	proceduri analitice
Total	(10.703.584)	(12.596.952)	1.893.368	17,69%	

Se vor înscrie toate soldurile conturilor de la începutul și sfârșitul perioadei, astfel încât totalul să corespundă cu cel din situațiile financiare.

Pentru variațiile de sold mai mari de 20% se va completa rubrica *Observații*, descriind pe scurt testele de aplicat.

Notă: Acest ultim test (tabel) poate fi utilizat chiar la începutul testelor, această alegere ținând de raționamentul profesional al auditorului, precum și de politica și strategia de audit în cadrul firmei.



Concluzie generală

A fost obținută o asigurare de audit suficientă pentru a ne permite să concluzionăm că rezervele, capitalul propriu și dividendele nu sunt denaturate semnificativ (/sunt prezentate adecvat) în situațiile financiare. Singura ajustare de audit propusă este pentru constituirea rezervei legale din profitul brut al exercițiului curent, în valoare de 173.509 lei, care trebuie analizată în corelație cu pragul de semnificație stabilit în cadrul secțiunii B - *Planificarea auditului* din Ghidul pentru un Audit de Calitate.

Bibliografie

- IFAC, *Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe* – Ediția 2012, traducere din limba engleză de către CAFR, București, 2013
- ICAS în colaborare cu CAFR, *Ghid pentru un Audit de Calitate*, Ed. Print Group, 2012
- Ministerul Finanțelor Publice, OMFP nr. 1802/29 decembrie 2014, *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014



Ierarhia valorii juste și abordările în evaluare



Filip Stoica,
auditor financiar,
evaluador autorizat,
membru acreditat ANEVAR,
Elf Expert

Aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară – IFRS de către un număr tot mai mare de agenți economici reclamă aducerea în actualitate și cunoașterea prevederilor din aceste standarde, mai ales în condițiile în care obligativitatea aplicării lor nu permite nicio derogare. Mai precis, raportarea financiară pe baza IFRS presupune aplicarea tuturor standardelor internaționale de raportare financiară, iar abaterea de la un singur standard de către o societate semnifică de fapt că respectiva societate nu raportează în baza IFRS.

Unul din aspectele importante legate de întocmirea și prezentarea situațiilor financiare este acela al valorii la care sunt prezentate activele și datoriile.

În acest sens, Standardul Internațional de Contabilitate nr. 16 (IAS 16 „Imobilizări corporale”) prevede două modele, respectiv un model bazat pe cost și un model bazat pe reevaluare.

Societățile care adoptă modelul bazat pe reevaluare trebuie să recunoască în situațiile financiare activele imobilizate la o valoare reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării.

Plecând de la aceste aspecte, ne propunem să analizăm cum este definită valoarea justă și cum poate fi ea estimată pentru a prezenta corect, sub toate aspectele semnificative, activele și datoriile unei societăți în situațiile financiare.

Considerații generale

Standardul Internațional de Raportare Financiară 13 „Evaluarea la valoarea justă” definește valoarea justă ca fiind *„prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție reglementată între participanții de pe piață, la data evaluării”*.

Aceeași definiție este reluată și în IAS 16 „Imobilizări corporale”.

Potrivit Standardelor Internaționale de Evaluare ediția 2013, emise de Consiliul Internațional pentru Standarde de Evaluare – IVSC și care sunt preluate și fac parte din Standardele de Evaluare 2015, adoptate de Asociația Națională a Evaluatorilor Autorizați din România, definiția valorii juste este: *„valoarea justă este prețul estimat pentru transferul unui activ sau a unei datorii între părți identificate, aflate în cunoștință de cauză și hotărâte, care reflectă interesele acelei părți”*.

Așa cum se observă, definiția valorii juste prezentată de IFRS este diferită de definiția dată de standardele de evaluare. Organismul internațional care emite



standardele de evaluare consideră că, în general, definiția valorii juste dată de IFRS este coerentă cu definiția valorii de piață. De precizat că, potrivit standardelor de evaluare, în cazul evaluării pentru raportare financiară, evaluatorii trebuie să estimeze prin raportul de evaluare, valoarea justă. Pentru aceasta însă, ori de câte ori există date relevante și suficiente, evaluatorul trebuie să estimeze valoarea de piață care este recunoscută în situațiile financiare ca fiind valoarea justă la data evaluării.

Pentru comparație, redăm definiția valorii de piață din Standardele Internaționale de Evaluare și care este identică cu definiția dată de Standardele de Evaluare ANEVAR - 2015:

„Valoarea de piață este suma estimată pentru care un activ sau o datorie ar putea fi schimbat(ă) la data evaluării, între un cumpărător hotărât și un vânzător hotărât, într-o tranzacție nepărtinitoare, după un marketing adecvat și în care părțile au acționat fiecare în cunoștință de cauză, prudent și fără constrângere”.

Valoarea justă este un concept mai larg decât *valoarea de piață* cu toate că, în multe cazuri, prețul care este just pentru ambele părți dintr-o tranzacție este egal cu prețul obținabil pe piață. Totuși, valoarea justă presupune luarea în considerare a unor aspecte care nu se au în vedere la estimarea valorii de piață, cum ar fi orice element al valorii special rezultat în urma combinării

drepturilor asupra proprietății pentru un activ.

Din definițiile prezentate, rezultă că o evaluare la valoarea justă se bazează pe ipoteza că activele sau datoriile în cauză se tranzacționează, că există reguli de tranzacționare între diferiții participanți pe piața respectivă, iar tranzacțiile se desfășoară în condițiile pieței. Tranzacțiile pot să aibă loc fie pe o piață principală, fie, în absența unei piețe principale, pe cea mai avantajoasă piață pentru activul sau datoria respectivă.

Atunci când se identifică o piață principală pentru activul sau datoria de evaluat, valoarea justă trebuie să fie prețul constatat pe acea piață chiar dacă acest preț este observabil

direct sau este estimat prin intermediul unei metode de evaluare adecvate. Identificarea unei piețe principale pentru un activ sau o datorie exclude luarea în considerare a unor piețe diferite, chiar dacă prețul obținut pe aceste piețe alternative ar fi mai avantajos la data evaluării.

Din punctul de vedere al participanților de pe piața principală sau de pe piața cea mai avantajoasă, estimarea valorii juste trebuie să se bazeze pe ipoteza că aceștia acționează pentru a obține un beneficiu economic maxim.

De subliniat că, potrivit IFRS 13, valoarea justă este echivalentă cu prețul obținabil la data evaluării, în condițiile curente ale pieței, stabilit fie prin observare directă, fie prin tehnici de evaluare și este un preț de ieșire care nu se ajustează cu costurile tranzacției.

În ce privește activele nefinanciare, evaluarea la valoarea justă ține cont de capacitatea participanților pe piață de a obține beneficii economice din exploatarea activului în condițiile celei mai intense și celei mai bune utilizări. Conceptul de cea mai bună utilizare reprezintă alternativa de utilizare a proprietății, selectată din diferite variante posibile, care va constitui baza de pornire și va genera ipotezele de lucru necesare aplicării metodelor de evaluare adecvate. Cea mai bună utilizare este definită ca utilizarea rezonabilă, probabilă și legală a unui teren liber sau construit care este fizic posibilă, fundamentată adecvat, fezabilă financiar și are ca rezultat cea mai mare valoare.

Cea mai bună utilizare a unui activ nefinanciar trebuie să îndeplinească patru criterii, respectiv trebuie să fie:

- ➔ permisibilă legal (deținătorul să posede autorizațiile legale pentru exploatarea activului);

- ➔ posibilă fizic (activele să corespundă scopului pentru care sunt utilizate);
- ➔ fezabilă financiar (fluxurile financiare generate de activitatea desfășurată să asigure recuperarea costurilor);
- ➔ maxim productivă (valoarea activului în condițiile celei mai bune utilizări ar fi maximă pentru participanții la piață).

Prin prisma estimării valorii juste pentru raportare financiară, în condițiile în care evaluarea nu are ca scop vânzarea activului și respectiv posibilitatea unei utilizări alternative, ci exploatarea în continuare a activului de către deținător, IFRS 13 consideră că cea mai intensă și mai bună utilizare este utilizarea curentă, cu excepția cazului în care piața sau alți factori sugerează că, dacă participanții de pe piață ar utiliza activul în mod diferit, ar maximiza valoarea acestuia.

Ierarhia valorii juste

La intrarea în entitate, un activ este recunoscut la valoarea prețului plătit, acesta fiind un preț de intrare. În schimb, valoarea justă a activului este prețul care ar fi primit pentru vânzarea aceluiași activ. Această valoare este de fapt un preț de ieșire. De remarcat faptul că aproape niciodată vânzarea unui activ nu se face la prețul de intrare și, în consecință, valoarea justă este în cele mai multe cazuri diferită de costul (prețul de intrare) al unui activ.

În funcție de relevanța și cantitatea informațiilor disponibile la data evaluării și care sunt definite ca „date de intrare” pentru evaluare, IFRS 13 stabilește o ierarhie a valorii juste care clasifică pe trei niveluri datele de intrare pentru tehnicile de evaluare utilizate în



estimarea valorii juste. Nivelul cel mai înalt de încredere îl au prețurile cotate pe diferite piețe active, pentru active sau datorii identice, iar cel mai scăzut nivel de încredere îl dau informațiile neobservabile.

Cele trei categorii de date de intrare, analizate prin prisma ierarhiei valorii juste sunt:

a. Date de intrare de nivelul 1

Datele de intrare de nivelul 1 sunt prețurile cotate, în forma lor primară, neajustată, constatate pe piețele active pentru active sau datorii **identice**, la care evaluatorul are acces la momentul evaluării. Prețurile cotate dau cea mai bună dovadă a valorii juste pentru un activ, cu excepția cazului în care există anumite restricții de tranzacționare sau există anumite caracteristici speciale sau evenimente care ar presupune ajustarea prețului. În acest caz, valoarea justă estimată nu se va mai clasifica însă în nivelul 1 din ierarhia valorii juste.



Astfel de situații în care se impune ajustarea, chiar dacă informațiile sunt de nivel 1, ar putea fi:

- ➔ Deținerea în proprietate a unui număr mare de active similare (dar nu identice), care sunt cotate pe o piață activă, dar piața nu le poate tranzacționa rapid pe fiecare din ele. În acest caz se pot aplica tehnici alternative de evaluare care nu se bazează exclusiv pe prețuri cotate;
- ➔ Existența unor evenimente semnificative, după închiderea pieței, dar înainte de data evaluării;
- ➔ Existența unor factori specifici ai activului (în special când este vorba de datorii sau de elemente ale capitalului propriu). Un astfel de factor specific ar putea fi, spre exemplu, o restricție în tranzacționarea activului sau a datoriei.

În toate aceste cazuri, așa cum s-a arătat mai sus, utilizarea unor tehnici alternative de evaluare are ca rezultat clasificarea valorii juste

estimate la un nivel inferior în ierarhia valorii juste.

Datele de intrare de nivel 1 pot să se regăsească pe mai multe piețe, cum ar fi, de exemplu, piețele bursiere alternative pe care activele în cauză sunt tranzacționate. În această situație este importantă identificarea pieței principale pentru acel activ sau, dacă nu există o piață principală, trebuie identificată piața cea mai avantajoasă. De asemenea, evaluatorul trebuie să analizeze măsura în care deținătorul activului de evaluat are acces și poate tranzacționa activul pe piața respectivă.

În cazul deținătorului unui singur activ sau a unei singure datorii identice în cantități mari și când acestea se tranzacționează pe o piață activă, valoarea justă se va calcula prin înmulțirea cantității aceluia activ sau datoriei cu prețul cotelat, constat la data evaluării. Această abordare este valabilă chiar dacă volumul zilnic de tranzacționare al pieței nu poate absorbi toată cantitatea din acel activ sau datorie sau dacă vânzarea simultană a întregului

pachet într-o singură tranzacție ar putea afecta prețul cotelat. Într-o astfel de situație, valoarea obținută se încadrează în nivelul 1 al ierarhiei valorii juste.

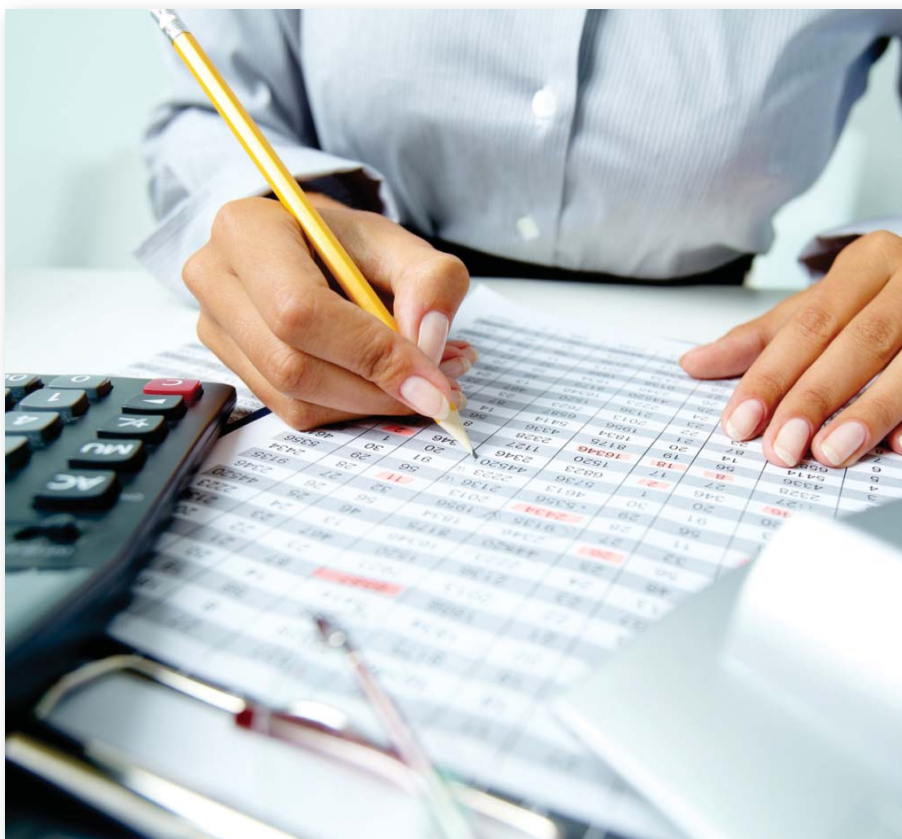
b. Date de intrare de nivel 2

Datele de intrare de nivel 2 sunt informații despre prețuri de tranzacționare, diferite de prețurile cotate clasificate la nivelul 1 și care sunt **observabile** în mod direct sau indirect.

Între datele de intrare de nivel 2 pot fi incluse:

- ➔ Prețurile cotate pentru active sau datorii **similare** cu cele de evaluat, observate pe piețele active;
- ➔ Prețurile cotate pentru active sau datorii identice cu cele de evaluat, observate pe piețele care nu sunt active;
- ➔ Alte date de intrare decât prețurile cotate care sunt observabile, cum ar fi: rate ale dobânzilor, curbe de randament pe anumite intervale, volatilități, marje de credit etc.;
- ➔ Informații diverse coroborate cu datele de pe piață (prețuri de vânzare pe metru pătrat al clădirilor, chirii de piață pentru diverse tipuri de clădiri, nivelul unor indicatori financiari, multiplicatori ai valorii etc.).

În toate cazurile, utilizarea datelor de intrare de nivel 2 presupune utilizarea unor metode de evaluare adecvate, care depind de relevanța și cantitatea datelor și informațiilor disponibile. Aplicarea metodelor (tehnici) de evaluare se bazează pe raționamentul profesional și se concretizează în ajustarea datelor de intrare în funcție de factorii specifici ai activului sau datoriei de evaluat la valoarea justă.



Factorii specifici respectivi includ:

- ➔ Condiția sau amplasamentul activului;
- ➔ Măsura în care datele de intrare se referă la elemente comparabile cu cele ale activului sau datoriei;
- ➔ Volumul și nivelul de activitate de pe piețele pe care sunt observate datele de intrare.

În situația în care se utilizează date de intrare de nivel 2, însă ajustările acestor date sunt semnificative, rezultatul evaluării trebuie clasificat în nivelul 3 din ierarhia valorii juste.

c. Date de intrare de nivel 3

Datele de intrare de nivel 3 sunt date neobservabile explicit. Datele de intrare din această categorie pot fi utilizate pentru estimarea valorii juste numai în măsura în care nu sunt disponibile date de intrare

observabile. Utilizarea datelor de intrare de nivel 3 permite totuși estimarea valorii juste chiar și în situația în care piața pentru un activ sau datorie este redusă sau chiar inexistentă la data evaluării. Și în acest caz obiectivul evaluării este același, respectiv estimarea valorii juste și deci a unui posibil preț de ieșire la data evaluării din perspectiva unui participant pe piață. Prin urmare, datele de intrare neobservabile (de nivel 3) trebuie să reflecte ipotezele pe care le-ar folosi participanții de pe piață la stabilirea prețului unui activ sau a unei datorii, inclusiv ipotezele referitoare la risc.

În ce privește ipotezele referitoare la risc, acestea includ atât riscul inerent al metodei sau tehnicii de evaluare, cât și riscul inerent datelor de intrare utilizate în evaluare.

Un exemplu de dată de intrare de nivel 3 îl constituie previziunile fluxurilor de numerar în cazul

evaluării unei întreprinderi sau a unui activ generator de numerar.

Deținătorul unui activ trebuie să elaboreze datele de intrare neobservabile pe baza celor mai bune informații disponibile la data evaluării, plecând de la datele proprii cunoscute, pe care însă trebuie să le ajusteze dacă informațiile disponibile în mod rezonabil indică faptul că alți participanți la piață utilizează date diferite.

Aceste date de intrare neobservabile (de nivel 3) elaborate de entitățile care dețin activele de evaluat sunt considerate ipoteze ale participanților la piață în scopul evaluării la valoarea justă.

Cu puține excepții, în economia românească, datele de intrare disponibile se încadrează în nivelul 2 și 3 din punct de vedere al ierarhiei valorii juste.

Acest fapt conduce la situația în care, pentru evaluarea la valoarea justă în scopul raportării financiare, evaluatorii trebuie să utilizeze metode (tehnici) de evaluare prevăzute în standardele de evaluare în vigoare, corespunzătoare celor trei abordări în evaluare: abordarea prin piață, abordarea prin venit și abordarea prin cost.

Abordările în evaluare

În funcție de relevanța și cantitatea datelor de intrare disponibile la data evaluării, pentru estimarea tipului de valoare adecvat, Standardele de Evaluare adoptate de ANEVAR și care sunt obligatoriu de aplicat în România prevăd trei abordări, fiecare grupând metode și tehnici de evaluare specifice.

Aceste abordări în evaluare sunt:

- a. **Abordarea prin piață.** Această abordare oferă o indicație asupra valorii prin compararea activului subiect cu active identice sau

similare pentru care există informații credibile.

Aplicarea metodelor de evaluare corespunzătoare acestei abordări presupune cercetarea pieței pentru obținerea informațiilor privind prețurile de tranzacționare ale activelor identice sau similare care au fost tranzacționate recent pe piață. În cazul în care se constată puține tranzacții se pot lua în considerare și prețurile activelor identice sau similare care sunt listate sau sunt oferite spre vânzare. Atunci când activele identificate nu sunt identice cu activul de evaluat, este necesar ca prețul acestora să fie ajustat pentru a reflecta orice diferență între tranzacția reală și tipul valorii estimate, ținând cont de ipotezele în care se face evaluarea. Prețurile activelor comparabile trebuie ajustate și pentru diferențele dintre caracteristicile juridice, economice sau fizice ale activelor comparabile și activul de evaluat.

Abordarea prin piață utilizează de regulă date de intrare de nivel 1 sau de nivel 2 în ceea ce privește ierarhia valorii juste.

b. Abordarea prin venit. Această abordare oferă o indicație asupra valorii prin convertirea fluxurilor de numerar viitoare într-o singură valoare curentă a activului de evaluat.

Abordarea prin venit ia în considerare venitul pe care un activ îl va genera pe durata lui de viață utilă și indică valoarea printr-un proces de capitalizare a venitului. Capitalizarea venitului implică transformarea lui într-o valoare a capitalului prin aplicarea unei rate adecvate de capitalizare/actualizare. Fluxurile de numerar proiectate pot deriva fie din contracte, fie reprezintă fluxuri anticipate din utilizarea sau deținerea activului de evaluat.

Metodele principale de evaluare incluse în abordarea prin venit sunt: *capitalizarea venitului*, în care unui

venit reprezentativ, stabil, dintr-o singură perioadă i se aplică o rată de capitalizare cu toate riscurile incluse și respectiv *actualizarea fluxurilor nete de numerar* în care unei serii de fluxuri de numerar din perioade viitoare i se aplică o rată de actualizare adecvată.

Abordarea prin venit se aplică și la evaluarea datoriilor prin luarea în considerare a fluxurilor de numerar cerute de serviciul datoriei, până la stingerea acesteia.

Abordarea prin venit utilizează cu precădere date de intrare de nivel 3 în ceea ce privește ierarhia valorii juste.

c. Abordarea prin cost. Această abordare oferă o indicație asupra valorii prin utilizarea principiului economic conform căruia un cumpărător nu va plăti mai mult pentru un activ decât costul necesar obținerii unui activ cu aceeași utilitate fie prin cumpărare, fie prin construire.

De cele mai multe ori, activul de evaluat va fi mai puțin atractiv decât activul echivalent care ar putea fi cumpărat sau construit din cauza vechimii sau deprecierei. Pentru aceste motive pot fi necesare ajustări aplicate asupra costului activului echivalent, în funcție de tipul valorii de estimate.

Abordarea prin cost utilizează de regulă date de intrare de nivel 2 și 3 în ceea ce privește ierarhia valorii juste.

În loc de concluzii

Valoarea justă este un concept mai larg decât *valoarea de piață* cu toate că, în multe cazuri, prețul care este just pentru ambele părți dintr-o tranzacție este egal cu prețul obținabil pe piață. Totuși, valoarea justă presupune luarea în considerare a unor aspecte care nu se au în vedere la estimarea valorii de piață,

cum ar fi orice element al valorii special rezultat în urma combinării drepturilor asupra proprietății pentru un activ.

Nivelul datelor de intrare stabilește ierarhia valorii juste. Orice ajustare a datelor de nivel 1 conduce la o clasificare a valorii juste la un nivel inferior, pe principiul că veriga cea mai slabă determină rezistența unui lanț.

Cu puține excepții, în economia românească datele de intrare disponibile se încadrează în nivelul 2 și 3 din punct de vedere al ierarhiei valorii juste. Acest fapt conduce la situația că pentru evaluarea la valoarea justă în situația evaluării pentru raportarea financiară, evaluatorii trebuie să utilizeze metode (tehnici) de evaluare prevăzute în standardele de evaluare în vigoare, corespunzătoare celor trei abordări în evaluare: abordarea prin piață, abordarea prin venit și abordarea prin cost.

Potrivit legii de reglementare a activității de evaluare din România (Ordonanța Guvernului nr. 24/2011, aprobată prin Legea nr. 99/2013), evaluarea la valoarea justă pentru raportarea financiară poate fi făcută doar în condițiile acestei reglementări, de către evaluatori autorizați, membri ai Asociației Naționale a Evaluatorilor Autorizați din România.

Bibliografie

- IASB, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, emise la 01 ianuarie 2013, Fundația IFRS, Ed. a 6-a revizuită, Editura CECCAR, București, 2013 (IAS 16 - Imobilizări corporale; IFRS 13 - Evaluarea la valoarea justă)
- ANEVAR, *Standardele de Evaluare ANEVAR 2015*, Editura IROVAL, București, 2015

Aspecte contabile și fiscale privind reducerile comerciale și reducerile financiare



Ioan Minda,
auditor financiar



Alin Dumitrescu,
Conf.univ.dr. Universitatea
de Vest din Timișoara,
auditor financiar

Într-o economie în care cuvântul de ordine este dat de competitivitate, un instrument utilizat deseori în relațiile comerciale este reprezentat de reducerile comerciale și financiare. Dilema pentru profesionistul contabil este reprezentată de stabilirea adecvată a naturii acestei reduceri: comerciale sau financiare. De multe ori, pe acest teren al reducerilor de preț, tehnicile de contabilitate creativă nu întârzie să-și facă simțită prezența, având în vedere că performanța managerială este analizată și bonusată în principal din perspectiva rezultatului de exploatare. Astfel, denaturarea antrenată de prezentarea neadecvată a reducerilor comerciale asemenea efectului unei reduceri financiare vine să altereze indicatori de bază care stau la baza deciziei utilizatorilor informației contabile, cum ar fi cifra de afaceri sau rezultatul din exploatare.

De asemenea, provocarea de luat în seamă, începând cu anul 2015, de către profesioniștii contabili este cum vor rezolva din punct de vedere operațional la nivelul programelor de contabilitate reflectarea diminuării costului stocurilor deja recepționate ca urmare a unei reduceri comerciale primite ulterior momentului achiziției de stocuri care mai sunt încă în gestiune.

Despre reducerile comerciale

În conformitate cu *OMFP 1802/2014 pentru aprobarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, „reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

- a) **rabaturile** - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;
- b) **remizele** - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și
- c) **risturnele** - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.”

„Reduceri de prețuri acordate de către furnizori clienților pot fi:

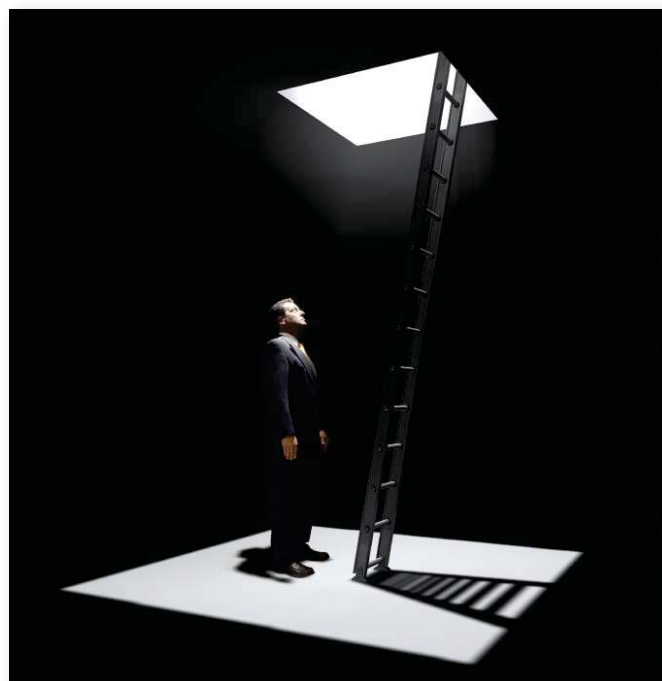
- ➔ reduceri comerciale (rabatul, remiza și risturnul);
- ➔ reduceri financiare (scontul).”¹

Reduceri cu caracter comercial sunt facilități acordate de furnizori, clienților, în sensul reducerii prețului de vânzare, respectiv a costului de achiziție al bunurilor sau/și al serviciilor, a diminuării valorilor tranzacțiilor efectuate (vânzări/cumpărări, prestări servicii).

Reduceri comerciale pot fi:²

- ➔ **Rabaturile** – reprezintă reduceri practicate asupra prețului de vânzare convenit în prealabil, atunci când se constată defecte de calitate sau abateri de la standarde, la bunurile care fac obiectul tranzacției;
- ➔ **Remizele** – reprezintă reduceri practicate în mod obișnuit asupra prețului de vânzare convenit, luându-se în considerare volumul vânzărilor (ex: la o livrare peste 100 buc. se acordă o reducere de 10 % oricărui cumpărător) sau/și calitatea clientului (se ține cont de poziția preferențială a clientului față de furnizor). Remiza se calculează prin aplicarea unei cote procentuale asupra prețului de vânzare;
- ➔ **Risturnurile** – reprezintă reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu un același terț, în timpul unei perioade determinate (ex.: furnizorul “X” acordă clientului său “Y” la sfârșitul unui trimestru, ținând cont de tranzacțiile avute în această perioadă, risturnuri în valoare de 10.000 lei).

Reduceri comerciale operează în momentul comercial, de vânzare/cumpărare, respectiv de prestare a serviciilor, fiind înscrise în mod obligatoriu în facturi.



Reduceri comerciale pot fi acordate de furnizor în momentul livrării, prestării serviciilor, caz în care acestea vor fi înscrise direct pe factura de vânzare, diminuând prețul de vânzare, iar la cumpărător se va ajusta (diminua), în mod direct costul de achiziție al bunurilor.

Reduceri comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate, în debitul contului 709 „Reduceri comerciale acordate”, pe seama conturilor de terți.

De exemplu, un producător agricol, care aplică sistemul TVA la încasare, reflectă în contabilitate facturi de livrare produse agricole în sumă de 100.000 lei, TVA - taxare inversă. Se acordă o remiză clientului de 2%, deoarece acesta cumpără o cantitate mai mare. Remiza este înscrisă în factura de livrare.

Conform reglementărilor contabile actuale aplicabile entităților economice din România, așa cum sunt stabilite prin *OMFP 1802/2014 pentru aprobarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, pentru factura de livrare, în momentul nașterii relației comerciale, se folosește următorul tratament contabil:

4111, „Clienți” = 7017, „Venituri din vânzarea 98.000 lei produselor agricole”

1 D. Mateș, A. Iosif, A. Dumitrescu ș.a., *Contabilitate financiară. Concepte de baza. Tratamente specifice. Studii de caz.*, Ediția a II-a revizuită și adăugită, pg. 151, Ed. Mirton, 2012

2 M. Epuran, D. Cotleț, F. Ineovan, I. Pereș, *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, Editura de Vest, Timișoara, 1995

La sfârșitul trimestrului se mai acordă clientului un risturn în suma de 5.000 lei, ținând cont de totalul tranzacțiilor avute în această perioadă. În acest caz se întocmește o factură cu semnul minus.

709 „Reduceri comerciale acordate” = 4111 „Clienți” 5.000 lei

În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului și conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, acestea se înregistrează la furnizor, la data bilanțului, pe baza documentelor justificative, în contul 418 „Facturi de întocmit” și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea, conform OMFP 1802/2014.

Pentru exemplificarea celor precizate anterior, analizăm următoarea speță: se livrează în luna decembrie a.c., pe baza avizelor de însoțire a mărfii, bunuri de natura produselor finite în valoare de 30.000 lei, la care se adaugă TVA în cotă de 24%, livrare care se facturează în anul următor. În prevederile contractuale se stipulează că furnizorul acordă clientului o remiză de 5%. Vânzătorul aplică sistemul TVA la încasare.

Tratamentul reducerii comerciale în contabilitatea furnizorului a contravalorii produselor finite livrate în anul curent este următorul:

418 „Clienți - facturi de întocmit” = 7015 „Venituri din vânzarea produselor finite” 28.500 lei

418 „Clienți - facturi de întocmit” = 4428 „TVA neexigibilă” 6.840 lei

Reduceri comerciale primite ulterior facturării corectează la client costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune. Acest tratament contabil este prevăzut de către IAS 2 „Stocuri” și a fost preluat în această formă și de OMFP 1802/2014, începând cu data de 1 ianuarie 2015. Practic, vechea reglementare – OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene – indica un tratament contabil al reducerilor comerciale primite ulterior care nu era în concordanță cu prevederile principiului independenței exercițiului (actualmente integrat în conținutul principiului contabilității de angajamente), aspect semnalat și în literatura de specialitate.³

Dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se înregistrează



ză în contabilitate în creditul contului 609 „Reduceri comerciale primite”, pe seama conturilor de terți.

Revenind la primul exemplu al lucrării de față, din perspectiva cumpărătorului se reflectă factura de achiziție la mărfuri a produselor agricole (sămânță de grâu) în sumă de 100.000 lei, TVA - taxare inversă cu cota de 9%. Se acordă o remiză clientului de 2%, deoarece clientul cumpără o cantitate mai mare. Remiza este înscrisă în factura de livrare.

Recunoașterea stocului de mărfuri pe baza Notei de recepție și constatare de diferențe (NRCD) și a facturii de achiziție, în momentul comercial, respectiv TVA – taxare inversă:

371 „Mărfuri” = 401 „Furnizori” 98.000 lei

și

4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” 8.820 lei

La sfârșitul trimestrului se mai acordă clientului un risturn în sumă de 5.000 lei, ținând cont de totalul tranzacțiilor avute în această perioadă și de faptul că bunurile achiziționate de client la care se referă risturnul nu mai

³ Dumitrescu Alin, *Detectarea fraudelor și erorilor în auditul financiar. Miză, oportunitate și responsabilitate*, pag. 103-104, Ed. Mirton, Timișoara, 2010



sunt în gestiune; TVA – taxare inversă. Se primește factura cu semnul minus și se înregistrează în contabilitate:

401 „Furnizori” = 609 „Reduceri comerciale primite” 5.000 lei

4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” (450) lei

În scopul prezentării efectelor antrenate de noua abordare din OMFP 1802/2014 referitoare la tratamentul reducerilor comerciale primite ulterior, în contextul în care stocurile se află încă în gestiune, considerăm operațiunea desfășurată în baza facturii de achiziție de produse agricole (sămânță de grâu) în sumă de 50.000 lei, TVA - taxare inversă cu cota de 9%. Se acordă ulterior o remiză de 2%, deoarece clientul cumpără o cantitate mai mare. Remiza nu este înscrisă în factura de livrare, ci se întocmește pentru aceasta o factură ulterioară. La data facturii de achiziție se întocmește Nota de recepție și constatare de diferențe (NRCD), bunurile fiind introduse în gestiunea de „Semințe și material de plantat” la valoarea de 50.000 lei. La data facturării remizei, materialele se află în gestiune.

Înregistrarea la materiale, gestiunea „Semințe și material de plantat”, pe baza Notei de recepție și constatare de diferențe (NRCD) și a facturii de achiziție, în momentul comercial, respectiv a TVA – taxare inversă:

3025 „Semințe și material de plantat” = 401 „Furnizori” 50.000 lei

și

4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” 4.500 lei

Înregistrarea facturii privind remiza de 2 %, primită:

3025 „Semințe și material de plantat” = 401 „Furnizori” (1.000) lei

sau

308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” = 401 „Furnizori” (1.000) lei

și

4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” (90) lei

La sfârșitul trimestrului clientul mai primește un risturn în sumă de 2.000 lei, ținând cont de totalul tranzacțiilor avute în această perioadă și de faptul că bunurile achiziționate de client la care se referă risturnul mai sunt în gestiune doar în proporție de 40%.

401 „Furnizori” = 609 „Reduceri comerciale primite” 1.200 lei (2.000 x 60 %)

pentru cele ieșite din gestiune și

3025 „Semințe și material de plantat” = 401 „Furnizori” (800) lei

sau

308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” = 401 „Furnizori” (800) lei

pentru cele aflate în gestiune și

4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” (180) lei

Un al treilea exemplu se referă la recepționarea pe baza Notei de recepție și constatare de diferențe (NRCD) și a facturii de achiziție, la categoria mărfuri en-gros, a unor produse agricole în valoare de 40.000 lei, taxare inversă cu cota de 9%. Se acordă ulterior o remiză de 3%, deoarece clientul cumpără o cantitate mai mare. Remiza nu este înscrisă în factura de livrare, ci se întocmește pentru aceasta o factură ulterioară. La data facturării remizei, mărfurile se află în gestiune.

Înregistrarea la mărfuri, gestiunea „en-gros”, pe baza Notei de recepție și constatare de diferențe (NRCD) și a facturii de achiziție, în momentul comercial, respectiv a TVA – taxare inversă:

371 „Mărfuri” = 401 „Furnizori” 40.000 lei

și

4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” 3.600 lei

Înregistrarea facturii privind remiza de 3% primită:

371 „Mărfuri” = 401 „Furnizori” (1.200) lei

sau

378 „Diferențe de preț la mărfuri” = 401 „Furnizori” (1.200) lei

și

4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” (108) lei

Reducerile comerciale acordate/primate ulterior facturării, aferente prestărilor de servicii, se înregistrează în contabilitatea furnizorului în debitul contului 709 – „Reduceri comerciale acordate”, respectiv în contabilitatea clientului în creditul contului 609 – „Reduceri comerciale primite”, pe seama conturilor de terți conform prevederilor OMFP 1802/2014.

În continuare, ne propunem să exemplificăm tratamentul reducerilor comerciale aplicabil în cazul prestărilor de servicii: se facturează prestări servicii (reparații) în sumă de 20.000 lei, TVA – cota 24%. Se acordă o remiză clientului de 5%, deoarece clientul are un statut preferențial. Remiza este înscrisă în factura de livrare.

În contabilitatea prestatorului de servicii, tratamentul contabil este următorul:

4111 „Clienți” = 704 „Venituri din servicii prestate” 19.000 lei

4111 „Clienți” = 4427 „TVA colectată” 4.560 lei

În contabilitatea beneficiarului serviciilor:

611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” = 401 „Furnizori” 19.000 lei

4426 „TVA deductibilă” = 401 „Furnizori” 4.560 lei

La sfârșitul trimestrului se mai acordă clientului un risc-
turn în sumă de 2.000 lei, ținând cont de totalul tranzac-

țiilor derulate în această perioadă. Se întocmește o factură de reducere, TVA – cota de 24 %.

La prestatorul de servicii:

709 „Reduceri comerciale acordate” = 4111 „Clienți” 2.000 lei

4111 „Clienți” = 4427 „TVA colectată” (480) lei

La beneficiarul serviciilor:

401 „Furnizori” = 609 „Reduceri comerciale primite” 2.000 lei

4426 „TVA deductibilă” = 401 „Furnizori” (480) lei

În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului și conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, acestea se înregistrează la client, la data bilanțului, pe baza documentelor justificative, în contul 408 „Furnizori - facturi nesosite” și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea, conform OMFP 1802/2014.

Pentru a exemplifica cele precizate anterior, prezentăm o speță care constă în achiziția în luna decembrie a.c., pe baza avizelor de însoțire a mărfii și recepționarea pe baza Notei de recepție și constatare de diferențe (NRCD), a unor bunuri de natura mărfurilor comercializate în sistem en-gros în valoare de 30.000 lei, la care se adaugă TVA în cotă de 24%, achiziție care se facturează în anul următor. În prevederile contractuale se stipulează că furnizorul acordă clientului o remiză de 5%.

Reducerile comerciale care urmează a fi primite, înregistrate la data bilanțului în contul 408 „Furnizori - facturi nesosite”, corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea se mai află în gestiune.

Înregistrarea la client a contravalorii mărfurilor achiziționate în anul curent:

371 „Mărfuri” = 408 „Furnizori - facturi nesosite” 28.500 lei

și

4428 „TVA neexigibilă” = 408 „Furnizori - facturi nesosite” 6.840 lei

Despre reduceri financiare

Reducerile care au caracter financiar sunt facilități acordate de furnizori partenerilor comerciali sub formă de sconturi de decontare, pentru achitarea datoriilor scadente înainte de termenul de exigibilitate convenit de regulă

cu aceștia. Reducerile financiare operează în momentul financiar, de decontare a facturilor de vânzare/cumpărare plată/încasare).

Reducerile financiare acordate de furnizor, clienților reprezintă cheltuieli ale perioadei în momentul când se realizează decontarea (plată/încasare), indiferent de perioada la care se referă reducerea și se înregistrează la furnizor în debitul contului 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”, pe seama conturilor de terți, conform prevederilor OMFP 1802/2014.

De exemplu, reflectarea facturii de livrare produse agricole în sumă de 10.000 lei, TVA - taxare inversă. Termen de decontare 30 zile de la data facturării. Se prevede, în clauzele contractuale, că, în cazul în care se achită înainte de 30 de zile, clientul beneficiază de un scont de 10 %. Plata/încasarea se face în 20 de zile.

Înregistrarea facturii de livrare, în momentul comercial:

4111 „Clienți” = 7017 „Venituri din vânzarea produselor agricole” 10.000 lei

Înregistrarea încasării contravalorii facturii de livrare, mai puțin scontul acordat clientului, în momentul financiar, de decontare (plată/încasare), prin bancă, în sumă de 9.000 lei (10.000 lei - 1.000 lei scont acordat în procent de 10 %):

5121 „Conturi la bănci în lei” = 4111 „Clienți” 9.000 lei

și

667 „Cheltuieli privind sconturile acordate” = 4111 „Clienți” 1.000 lei

Reducerile financiare primite de client, de la furnizori, reprezintă venituri ale perioadei în momentul când se realizează decontarea (plată/încasare), indiferent de perioada la care se referă reducerea și se înregistrează la client în creditul contului 767 - „Venituri din sconturile obținute”, pe seama conturilor de terți, conform prevederilor OMFP 1802/2014.

Reluăm exemplul de mai sus, cel al facturii de achiziție a produselor agricole în sumă de 10.000 lei, din perspectiva cumpărătorului, TVA - taxare inversă cu cota de 9%; se recepționează de către client pe baza Notei de recepție și constatare de diferențe (NRCD), la grupa mărfuri. Termen de decontare 30 zile de la data facturării. Se prevede, în clauzele contractuale, că în cazul în care se achită înainte de 30 de zile, clientul beneficiază de un scont de 10%. Plata/încasarea se face în 20 de zile.

Recunoașterea mărfurilor pe baza Notei de recepție și constatare de diferențe (NRCD) și a facturii de achiziție, în momentul comercial, respectiv a TVA - taxare inversă, cu cota de 9% se realizează:

371 „Mărfuri” = 401 „Furnizori” 10.000 lei

și

4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” 900 lei

Înregistrarea plății facturii de achiziție mai puțin scontul primit de la furnizor, în momentul financiar, de decontare (plată/încasare), prin bancă, în sumă de 9.000 lei (10.000 lei - 1.000 lei scont primit în procent de 10%):

401 „Furnizori” = 5121 „Conturi la bănci în lei” 9.000 lei

și

401 „Furnizori” = 767 „Venituri din sconturi obținute” 1.000 lei.

Se pune în discuție dacă pentru reducerile financiare acordate este **obligatoriu de întocmit factura**.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede la art. 137 alin (3):

„Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a. Rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori clienților la data exigibilității taxei;

b. ”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevăd la pct. 19 următoarele: „Rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a TVA, dacă:

→ sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării,

→ și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări.”

La art. 138, lit. c), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede „Baza de impozitare se reduce în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor”. De asemenea, Normele Metodologice vin și prezintă concret aspectele tehnice legate de reducerile comerciale și financiare: „În situațiile prevăzute la art.138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii



își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art.138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.”

Conform celor amintite mai sus, se desprinde concluzia evidentă că este **obligatoriu să fie întocmită factura.**

Concluzii

În concluzie, abordarea contabilă privind reducerile comerciale a suferit modificări semnificative începând cu data de 1 ianuarie 2015, dar acestea sunt în spiritul reglementărilor și principiilor contabile aplicabile.

Din punct de vedere fiscal, orice reducere de preț – comercială sau financiară – trebuie să se regăsească prin înscrierea în factură, fie în momentul nașterii relației comerciale, fie ulterior, condiția ar fi să fie prevăzute în contractul semnat între părți în prealabil (dacă reducerile nu sunt menționate în contract, există riscul reconsiderării bazei fiscale cu impact asupra impozitului pe profit de către autoritățile fiscale la un control ulterior, dar și a taxei pe valoare adăugată, implicit).

Cea mai importantă modificare adusă de OMFP 1802/2014 pe tema reducerilor de preț vizează tratamentul reducerilor comerciale primite ulterior, în contextul

în care stocurile achiziționate se regăsesc în gestiune (în sensul diminuării costului stocurilor și nu este afectat rezultatul din exploatare). Integrarea abordării conform celei existente pe Standardele Internaționale de Raportare Financiară considerăm ca fiind un pas înainte, care asigură totodată și respectarea principiului contabilității de angajamente.

În ceea ce privește latura fiscală a noii abordări, considerăm că se asigură premisa de echitate fiscală prin conectarea cheltuielilor și veniturilor – stocul este cel care trebuie să-și diminueze valoarea, iar baza impozabilă va fi afectată doar în momentul în care stocul se consumă. Da, poate vor exista voci care vor sublinia aspectele legate de creșterea resurselor alocate pentru creșterea acurateței evidențelor operative (în cadrul stocurilor trebuie cunoscut în detaliu pe subploturi, în softul de evidență, atât furnizorul, dar și lotul din care provine stocul respectiv), fapt care în zilele noastre nu ar mai trebui să constituie o problemă având în vedere gradul tot mai performant al programelor integrate de contabilitate. Pe de altă parte, dacă softul de gestiune nu permite o evidență operativă atât de analitică, există și soluția utilizării conturilor de diferențe de preț.

Bibliografie

Dumitrescu Alin, *Detectarea fraudelor și erorilor în auditul financiar. Miză, oportunitate și responsabilitate*, Ed. Mirton, Timișoara, 2010.

Epuran M, Cotleț D., Ineovan F., Pereș I., *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, Editura de Vest, Timișoara, 1995.

Mateș D., Iosif A., Dumitrescu A. s.a., *Contabilitate financiară. Concepte de bază. Tratamente specifice. Studii de caz*, Ediția a II-a revizuită și adăugită, Ed. Mirton, 2012.

*** Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Legislatie_R/Cod_fiscal_norme_2014.htm

*** H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, http://www.dpfb1.mdrap.ro/HG_44_din_2004.html

*** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_1802_2014.pdf

Auditul comun – ce este și cum se aplică

Învățăminte din experiența Franței*

Vasile Andrian, Partener, Mazars România

Reforma europeană a auditului adoptată la nivelul Uniunii Europene aduce schimbări esențiale pentru viitorul pieței de audit din țările membre. Directiva de modificare a Directivei 2006/43/CE și Regulamentul privind cerințele specifice referitoare la auditul statutar oferă o bază importantă pentru creșterea calității acestei activități și restabilirea încrederii investitorilor în informațiile financiare. Pe lângă rotația obligatorie a firmelor de audit după un anumit număr de ani, care constituie una din principalele noutăți aduse de reforma auditului la nivel european, noile reglementări (care urmează să intre în vigoare la mijlocul anului 2016) încurajează de asemenea și auditul comun („joint audit”), formulă susținută prin anumite facilități acordate entităților de interes public (Public Interest Entities - PIEs) în cazul tranziției la acest sistem.

Fără îndoială că interesul acordat de legiuitorul european auditului comun și încurajarea aplicării acestui sistem au avut la bază avantajele pe care auditul comun le prezintă, în special în ceea ce privește independența auditorilor și calitatea muncii acestora, dar și rolul acestui sistem în diversificarea pieței de audit.

Introducere

Frecvent prezentat într-o lumină defavorabilă și înțeles în mod eronat, **auditul comun** este un sistem care merită atenție datorită beneficiilor aduse pentru dezvoltarea pieței de audit și pentru societățile auditate. O serie de studii recente făcute în diferite țări și opinii publicate de asociații internaționale ale profesioniștilor în contabilitate (EGIAN - European Group of International Accounting Networks and Associations sau AAA - American Accounting Association) indică faptul că **auditul comun** al marilor entități de interes public este asociat cu o **eficiență mai mare a actului de audit, reducerea concentrării pieței și diversificarea acesteia**. În același timp, companiilor de interes public li se oferă un control suplimentar asupra unor probleme complexe care apar în activitatea de audit și protecție împotriva unor riscuri, cum ar fi acela ca un jucător dominant să iasă de pe piață în mod neașteptat.

Dat fiind că Franța are cel mai îndelungat parcurs în aplicarea auditului comun (sistem aplicat încă din 1960), este relevant de folosit ca punct de referință experiența firmelor de audit din această țară în aplicarea acestui sistem. Ținând cont de experiența practică a Mazars în acest sistem utilizat pe piața din Franța, am încercat să prezentăm pe scurt câteva dintre caracteristicile acestui sistem, foarte puțin cunoscut pe piața din România.

Ce este auditul comun

Auditul comun reprezintă activitatea desfășurată de două sau mai multe firme diferite de audit, desemnate de o entitate să își exprime, în comun, o opinie unică asu-

* Comunicare prezentată la al 4-lea Congres al profesiei de auditor financiar din România, 23 octombrie 2015

pra situațiilor financiare (individuale sau consolidate) ale entității respective.

Conceptul este fundamental diferit de auditul „dual”, în care una sau mai multe firme independente auditează părți ale unui entități și raportează concluziile către un alt auditor responsabil cu întocmirea și semnarea raportului final.

Principalele caracteristici ale unui audit comun

- ➔ Auditarea unei entități efectuată de doi (sau mai mulți) auditori care întocmesc un singur raport de audit
- ➔ Auditul este planificat în comun, activitatea la client fiind împărțită între auditori, astfel încât să fie evitată efectuarea unor acțiuni de două ori
- ➔ Fiecare din cei doi auditori verifică prestația celui alt auditor
- ➔ Auditorii verifică împreună elementele critice care afectează entitatea auditată
- ➔ Auditorii răspund solidar în fața conducerii, a Comitetului de Audit și a acționarilor entității auditate

Ce tipuri de entități intră sub incidența cerinței de aplicare a auditului comun

În țările unde este deja implementat auditul comun, companiilor definite ca societăți de interes public li se cere să desemneze cel puțin doi auditori statutar. În Franța de exemplu, alte societăți care intră sub incidența acestei cerințe sunt entitățile deținute de stat și care au filiale, precum și entitățile care sunt obligate să întocmească și să publice situații financiare consolidate și care dețin filiale semnificative, mai puțin:

- ➔ Grupurile mici (sub 250 de angajați, active totale de 15 milioane EUR sau venit de 30 milioane EUR)
- ➔ Subgrupurile din cadrul unor grupuri care întocmesc deja situații financiare consolidate

De asemenea, entitățile bancare cu active în valoare totală de peste 3 miliarde EUR sunt obligate să numească cel puțin doi auditori comuni în Franța.

Cum sunt desemnați auditorii comuni

În Franța, misiunile de audit sunt valabile timp de 6 ani, auditorii fiind desemnați de acționarii entităților auditate, de regulă prin hotărârea adunării generale a acționarilor. În unele cazuri, pot exista unele decalaje în numirea acestora, deoarece legea nu prevede necesitatea desemnării la aceeași dată.

În cele mai multe cazuri, datele coincid (ambele firme pot participa la licitație în același timp, dar, odată cu introducerea rotației obligatorii la nivelul UE, decalajele în gestionarea angajamentelor privind efectuarea auditului comun ar putea fi mai frecvente. Această practică va permite continuitatea transmiterii informațiilor de la o firmă de audit la cealaltă și va consolida independența auditului (licitația va avea loc la intervale regulate de timp).

Cum funcționează auditul comun

În Franța, în cazul grupurilor mari, auditul comun se aplică cel puțin la nivelul societăților de tip holding (entitățile la nivelul cărora se consolidează conturile grupului), putând fi extins în practică și pentru filialele importante din Franța și chiar din străinătate. La fel ca în cazul auditului obișnuit, auditul comun asupra situațiilor financiare

consolidate ale unui grup se efectuează în 5 etape principale:

1. Definirea modului de abordare a auditului sau a strategiei de audit
2. Auditarea situațiilor financiare ale filialelor
3. Auditarea situațiilor financiare ale societății-holding sau ale societății-mamă (Etapa 2 și Etapa 3 pot fi parcurse simultan)
4. Auditarea situațiilor financiare consolidate
5. Formularea opiniei de audit comun.

Cum este organizată activitatea de audit între auditorii comuni

Activitatea de audit trebuie să fie împărțită între auditorii comuni pe o bază echitabilă, folosind criterii cantitative (numărul estimat de ore de lucru, necesare efectuării auditului) și/sau calitative (de exemplu, experiența și competența echipelor de auditori).

Fiecare auditor comun ar trebui să primească, așadar, între 40% și 60% din onorariul total.

În practică, poate fi admisă și o împărțire de 70% - 30% a onorariului, dar, în general, aceasta este însoțită de o monitorizare din partea unei autorități de reglementare. În Danemarca, de exemplu, auditul comun nu a avut succes tocmai pentru că auditorii au fost organizați într-o manieră „dezechilibrată”, împărțirea onorariului total făcându-se uneori după raportul 90% - 10%.

Va însemna auditul comun o sarcină în plus pentru entitatea auditată?

Atunci când sfera de activitate a auditului comun este bine definită

de la bun început, munca suplimentară necesară va fi minimă și doar în beneficiul entității auditate. Activitățile adiționale implică în primul rând:

- Participarea auditorilor semnatari ai fiecărei firme la ședințele în care este discutat rezumatul activității de audit cu entitatea auditată și personalul de conducere
- Coordonarea modului general de abordare a auditului
- Verificări reciproce
- Coordonarea elementelor tehnice complexe
- Discutarea celor mai importante probleme și aspecte identificate din procesul de audit

Aceste acțiuni au menirea de a încuraja abordarea din perspectiva unui ochi critic, pentru evitarea situațiilor în care anumite probleme importante pot fi neglijate.

Cât costă auditul comun

Auditul comun poate atrage costuri în plus, dar acestea rămân marginale și rareori depășesc 2,5 – 5% din totalul onorariilor de audit. În această evaluare a fost folosit cazul a două grupuri mari cotate la Bursa de Valori din Paris (index CAC40). Analiza s-a efectuat luându-se în considerare onorariile efectiv bugetate, agreeate pentru cele două grupuri de auditorii comuni și conducerea fiecărui grup.

Suma reprezintă un cost adițional minor și trebuie pusă în balanță cu plusul de siguranță pe care îl asigură aplicarea principiului celor „patru ochi” care urmăresc procesul de audit și verificările reciproce ce au loc între firmele participante. Din studiul bugetelor de audit nu reiese nicio diferență notabilă între Franța și alte țări ale Uniunii Europene. Auditul comun creează totodată un mediu mult mai compe-



tiv pe piață, aducând un echilibru între preț și volumul de activitate.

În practică, de multe ori firmele de audit nu transferă acest cost suplimentar către client, astfel încât **costul suplimentar este mai curând suportat de firmele de audit decât de entitățile auditate.**

Care sunt avantajele auditului comun

- La nivelul pieței:
 - Este unicul mecanism care face posibilă intrarea firmelor noi pe piața auditului companiilor multinaționale mari
 - Stimulează competiția între un număr mai mare de firme provenite din medii culturale diferite, ceea ce are ca efect încurajarea inovației și o mai bună satisfacere a cerințelor pieței
 - Permite firmelor mai mici să crească, fie în termeni geografici, de competență sectorială sau dimensiune

- Reduce riscul de concentrare exagerată a pieței, în special în cazul unui nou eșec al unuia dintre jucătorii dominanți din piața auditului entităților de interes public

- Independență și obiectivitate:
 - Consolidază independența auditorului, în special în ceea ce privește acceptarea furnizării serviciilor non-audit
 - Reduce riscul apariției unei familiarități exagerate, grație rotației în alocarea activității între auditorii comuni, după un număr de ani
 - Consolidază abilitatea auditorilor de a-și menține poziția în cazul unui dezacord cu entitatea auditată
 - Încurajează dialogul între firmele de audit desemnate, prin promovarea analizei critice reciproce asupra activității fiecăreia dintre acestea

→ Nivel ridicat de calitate:

- Creșterea nivelului activității de audit prin aplicarea principiului celor „patru ochi”, principiu ce conduce la un control independent, integral și punctual al calității
- Stimulează inovația și conștientizarea („ochiul critic”), ca urmare a aplicării rotației auditorilor după un anumit număr de ani
- Permite rotația treptată, în etape, a firmelor de audit, ceea ce limitează perturbările în activitatea clientului, grație transferului armonios de informații și a înțelegerii mai bune a operațiunilor și culturii entității auditate
- Oferă grupului auditat un spectru mai larg de opțiuni pentru selecția auditorilor, din punct de vedere al competențelor și al zonei geografice
- Permite comparațiile din punct de vedere al nivelului la care sunt prestate serviciile, ceea ce atrage după sine îmbunătățirea calității acestora
- Respectă cu strictețe Standardele Internaționale de Audit, în special ISA 600

→ Cunoștințe tehnice extinse

- Permite entităților auditate să beneficieze de cunoștințele tehnice și competența mai multor firme de audit și să abordeze problemele tehnice complexe la un nivel superior
- Lărgiște baza de cunoștințe tehnice prin încurajarea unei piețe de audit mai diversificate
- Oferă o arie mai largă de aplicare și de comparație a celor mai bune practici din domeniu

Cum este sprijinit auditul comun prin Reforma Europeană a Auditului

Noile reglementări privind activitatea de audit recunosc auditul comun drept un sistem ce merită întreaga atenție. Aplicarea acestuia este încurajată prin faptul că auditorilor comuni li se permite să beneficieze de o perioadă mai lungă de rotație între contracte.

În cazul aplicării auditului comun, perioada obligatorie între două licitații pentru selectarea auditorilor poate fi extinsă până la 24 de ani. Pentru auditul cu o singură firmă, în schimb, licitația obligatorie are loc din 10 în 10 ani, durata maximă pentru același auditor fiind de 20 de ani (în cazul câștigării licitației de către același auditor).

Entitățile de interes public pot face tranziția la auditul comun după ce au lucrat cu un singur auditor o perioadă de 10 ani, putând beneficia de o prelungire a duratei între licitații la 14 ani (presupunând că statul membru sau autoritatea de reglementare din respectiva țară admite această opțiune).

Revenind la exemplul Franței, se poate spune că, la nivel european,

auditul comun aplicat de-a lungul anilor în această țară este un bun exemplu de sistem care s-a dovedit performant în menținerea nivelului de concentrare al pieței auditului pentru PIE sub cel din alte țări. Plecând de la experiența deja acumulată în acest domeniu și de la rezultatele înregistrate până acum, auditul comun poate fi susținut ca mijloc de stimulare a diversificării și evoluției pieței de audit pe termen lung, la nivelul Uniunii Europene și al fiecărui stat membru.

În concluzie

Dincolo de reținerile pe care fiecare dintre noi le poate avea în fața unui sistem nou, cu care nu suntem familiarizați, credem că auditul comun merită mai multă atenție din partea tuturor participanților la piața de audit din România. Chiar dacă introducerea unui astfel de sistem pare dificilă în contextul pieței locale, credem că în deciziile finale privind implementarea reformei de audit în România nu trebuie ignorate beneficiile acestuia, fiind utilă o analiză serioasă a caracteristicilor acestui sistem și a implicațiilor pe care o potențială implementare a acestuia le-ar putea avea.

Bibliografie

- 1/ HEC University of Jyväskylä, Universitat Ulm, *Is joint audit good or bad? Efficiency perspective evidence from three European countries*, http://www.econ.kuleuven.be/eng/tew/academic/afi/events/research_day/presentations/Ratzinger%20KULeuvenAuditConf.pdf
- 2/ European Commission, *Impact assessment accompanying the EU proposals*, http://ec.europa.eu/finance/auditing/reform/index_en.htm
- 3/ Official Journal of the European Union, *Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts*, http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.158.01.0196.01.RO
- 4/ Official Journal of the European Union, *Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC*, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L:2014:158:TOC>

Explorarea asigurării cu privire la raportarea integrată și alte evoluții noi în raportarea externă

Această publicație a fost întocmită de către Grupul de lucru pentru Raportare Integrată. Nu constituie o reglementare cu rol autoritar al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), nici nu modifică, extinde sau suspendă Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare (ISAE-urile).

Scopul acestei publicații este de a informa părțile interesate cu privire la eforturile continue ale IAASB în vederea explorării asigurării privind raportarea integrată și alte evoluții noi în raportarea externă. Publicația explică faptul că IAASB a instituit Grupul de lucru pentru Raportarea Integrată pentru a informa IAASB cu privire la modul și momentul în care trebuie să răspundă acestor evoluții cât mai eficient în interesul publicului și subliniază activitățile grupului.

Cadru general

Organizațiile încep să își gândească mult mai strategic modelele de afaceri, investițiile în inovații și crearea de valoare pe termen scurt, mediu și lung. Ele examinează, de asemenea, interdependența diferitelor domenii precum chestiunile legate de finanțe, angajați, relațiile de mediu și relațiile cu părțile interesate și modul în care această interdependență poate afecta performanța organizației și eventual capacitatea sa de dezvoltare durabilă în timp. Multe își dezvoltă abordarea cu privire la guvernare prin racordarea modului în care organizația privește modelul de afaceri, strategia, gestiunea riscurilor și a oportunităților, cu sistemul de management. Acest mod de gândire a pavat calea evoluțiilor în raportare, de

exemplu, furnizarea de mai multe informații cu privire la abordarea strategiei și a gestionării riscului sau cu privire la aspecte specifice de performanță ne-financiară.

La nivel extern, aceste informații sunt în general prezentate fie în raportul anual, fie într-un raport separat și pot fi utilizate atât în scopul răspunderii față de părțile interesate, cât și pentru a le asista pe acestea din urmă în luarea de decizii. O astfel de raportare externă este deseori denumită „raportare corporativă”, dar organizațiile de toate tipurile și dimensiunile pot raporta cu privire la o gamă largă de aspecte, inclusiv în sectoarele public și non-profit. Termenul mai larg de „raportare externă” este așadar utilizat pe parcursul acestei publicații pentru a acoperi raporta-

rea integrată și alte evoluții noi în raportarea externă.

Modul în care se dezvoltă raportarea externă variază în funcție de diferitele jurisdicții de la nivel global. În unele jurisdicții, administrațiile, bursele de valori și alte organisme implementează legi sau reglementări sau iau alte măsuri pentru a le solicita sau a încuraja organizațiile să furnizeze o mai mare transparență în relație cu informațiile financiare și ne-financiare relevante. Un număr de organizații au elaborat deja îndrumări pentru a aborda elementele specifice ale acestui tip de raportare, de exemplu, cu privire la aspecte de mediu, sociale și de guvernare. În decembrie 2013 Consiliul Internațional pentru Raportare Integrată (IIRC) a publicat Cadrul Internațional de Rapor-

tare Integrată („Cadrul Internațional de RI”)¹. Cadrul Internațional de RI este un cadru bazat pe principii care definește raportarea integrată drept *un proces ce are la bază gândirea integrată ce generează un raport periodic integrat cu privire la crearea de valoare în timp și comunicări aferente cu privire la chestiunile de creare de valoare*.

Ca o consecință a acestor evoluții, au apărut semne de întrebare referitoare la creșterea credibilității raportării externe, precum raportarea integrată, raportarea strategică, comentariul conducerii și raportarea cu privire la dezvoltarea durabilă. Pe măsură ce organizațiile au experimentat diferite abordări ale acestor

tui tip de raportare, au avut loc, de asemenea, experimente privind abordările ce pot fi adoptate pentru creșterea credibilității acestui tip de raportare. Abordările au variat între procese de prezentare internă detaliată, inclusiv utilizarea comitetelor de prezentare de informații și a misiunilor de audit intern, până la servicii de consultanță furnizate de consultanți externi, și misiuni de asigurare independente furnizate de practicieni pe marginea informațiilor și a sistemelor și proceselor aferente. Practica din acest domeniu este într-un stadiu de dezvoltare incipient și putem preconiza că va evolua în timp.²

Este important de notat, de asemenea, că IAASB a publicat recent

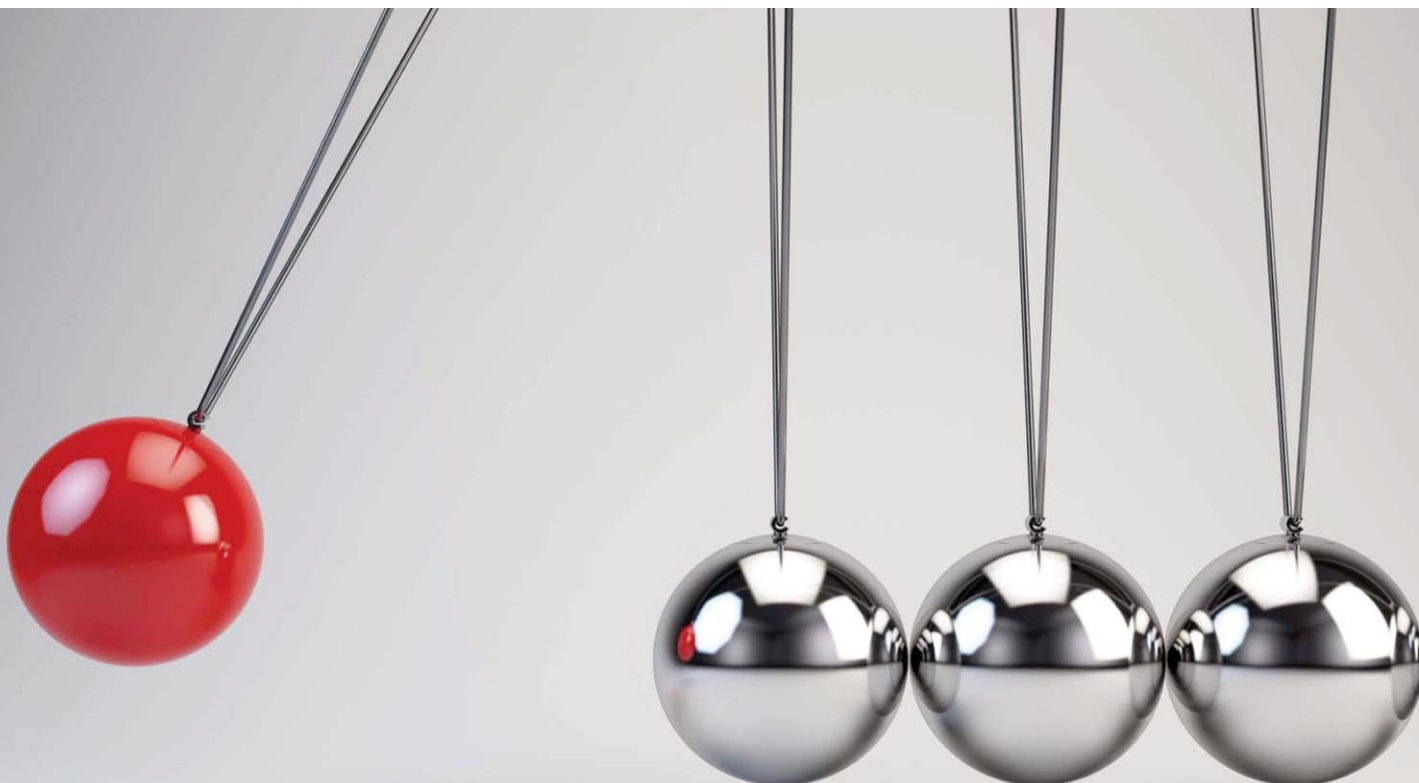
standardul ISA 720 (Revizuit).³ Prin acesta s-au întărit responsabilitățile auditorului referitoare la un audit al situațiilor financiare de a citi și examina alte informații. „Alte informații” sunt definite drept informații financiare și ne-financiare (altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea) care sunt incluse într-un raport anual al entității. În timp ce aceste alte informații nu sunt acoperite de opinia auditorului, transparența raportului de audit le va oferi utilizatorilor o mai bună înțelegere a responsabilităților auditorului potrivit ISA 720 (Revizuit) și a rezultatelor activității sale cu privire la alte informații.

1 Cadrul Internațional de RI poate fi accesat la adresa <http://www.theiirc.org/international-ir-framework/>

2 A se vedea materialele de pe ordinea de zi a reuniunii IAASB din decembrie 2014, Punctul 10-B de pe ordinea de zi -

Documentul informativ Evoluțiile pieței în raportarea integrată și aspecte privind asigurarea emergentă relevante pentru IAASB, http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20141201-IAASB-Agenda_Item_10-B-IRWG_Briefing_Paper_Market_Developments_Integrated_Reporting_and_Assurance.pdf

3 Standardul Internațional de Audit (ISA) 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*. Standardul revizuit va fi în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele încheiate la sau ulterior datei de 15 decembrie 2016. A se vedea Scurta prezentare pentru mai multe informații despre responsabilitățile auditorului de a citi și examina alte informații ca parte a auditului situațiilor financiare.



Activitățile de monitorizare ale IAASB

Strategia IAASB pentru 2015-2019 include, printre altele, obiectivul de „A se asigura că standardele IAASB evoluează conform necesității de a aborda corespunzător nevoile emergente ale părților interesate de servicii altele decât auditurile situațiilor financiare”.

IAASB crede că este important să fie implicat activ în monitorizarea evoluțiilor raportării externe. Înființarea Grupului de lucru pentru Raportare Integrată în septembrie 2014 a facilitat discuțiile în acest sens cu diferite părți interesate și grupul va continua să informeze IAASB cu privire la evoluțiile relevante. Grupul a derulat cercetări pentru o mai bună înțelegere a cererii curente și posibil viitoare de pe piața de asigurare, în vederea consolidării credibilității raportării externe. Grupul explorează, de asemenea, aspectele obișnuite referitoare la asigurare care pot necesita a fi abordate la nivel internațional printr-un dialog între părțile interesate din diferite jurisdicții.

IIRC a derulat o examinare oarecum inițială a aspectelor referitoare la asigurare pe parcursul elaborării Cadrului său Internațional de RI. Pentru a obține mai multe informații, IIRC a lansat în 2014 două documente de discuții cu privire la considerentele aferente asigurării⁴ și a organizat un număr de mese rotunde, ale căror concluzii au fost publicate în iulie 2015⁵, împreună

Domenii relevante care sunt examinate mai detaliat de către Grupul de lucru pentru Raportare Integrată includ:

- ➔ Cererea de servicii și activități profesionale menite să întărească credibilitatea raportării externe, fie cu privire la întregul raport, la componente cheie ale acestuia sau la unele sisteme sau procese specifice
- ➔ Modul în care practicienii din domeniul asigurării și normalizatorii naționali abordează această cerere în jurisdicțiile lor
- ➔ Modul în care Standardele Internaționale existente ale IAASB ar putea fi aplicate și dacă pot fi necesare îndrumări suplimentare sau reglementări ale IAASB pentru a facilita o mai mare consecvență în satisfacerea acestei cereri, la nivel global

Mai precis, Grupul de lucru pentru Raportare Integrată explorează deja un număr de aspecte care au fost, de asemenea, reflectate în consultările IIRC, incluzând:

- ➔ Natura asigurării și a altor misiuni care ar avea cea mai mare relevanță și cel mai mare conținut de informații pentru utilizatorii raportării externe
- ➔ Natura criteriilor care ar putea fi adecvate pentru astfel de misiuni de asigurare, în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit)⁶ și cu alte considerente practice ce pot apărea în aplicarea acestui standard
- ➔ Competența și capacitatea necesare celor care desfășoară aceste misiuni
- ➔ Implicațiile pentru asigurare sau pentru alte misiuni ale maturității procesului de raportare și rapoartelor în stadiile incipiente de adoptare a raportării integrate și a altor evoluții noi în raportarea externă

cu un apel la acțiune. Feedback-ul primit a relevat nu doar aspecte care pot necesita a fi reflectate în Cadrul Internațional de RI, ci și chestiuni de examinat de către IAASB, practicienii de asigurare și alte părți (de ex. auditorii interni, persoanele responsabile cu guvernanta, mediul academic și de formare). În publicația sa, IIRC menționează că IAASB a înființat Grupul de lucru pentru Raportare Integrată și își afirmă sprijinul

deplin față de acest Grup și obiectivele sale.

Grupul de lucru pentru Raportare Integrată continuă să lucreze cu IIRC și cu alte părți interesate pentru a înțelege în totalitate aspectele de asigurare ridicate (inclusiv pe cele subliniate în răspunsurile detaliate la consultările IIRC), noile tendințe și cererea pieței și încurajează cercetarea și inovația, având la bază diferitele cadre generale și evoluții din raportarea externă.

4 *Asigurarea cu privire la RI*, publicată de IIRC. *O introducere în discutarea și asigurarea cu privire la RI. O explorare a problematicii*, © iulie 2014 (<http://integratedreporting.org/resource/assurance/>). Răspunsul IAASB la aceste consultări poate fi consultat la: <http://www.ifac.org/publications-resources/iaasb-response-iircs-discussion-papers-assurance-integrated-reporting>

5 *Asigurarea cu privire la RI*, publicată de IIRC: *Prezentare de ansamblu a concluziilor și apel la acțiune*, © iulie 2015 (<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/07/IIRC-Assurance-Overview-July-2015.pdf>)

6 ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de Asigurare, altele decât Auditurile sau Revizuirile Informațiilor Financiare Istorice*

Etapele următoare

Grupul de lucru pentru Raportare Integrată își va continua dialogul cu cei care întocmesc situații financiare, cu investitorii și cu alte părți interesate relevante din lanțul de furnizare al raportării externe, cu IIRC și cu alte organizații internaționale și naționale implicate în raportarea externă, și cu normalizatorii de audit și asigurare pentru a înțelege cât mai bine aspectele relevante și a beneficia de pe urma activității deja efectuate. Acest dialog va ajuta și IAASB în înțelegerea modului în care practicienii fac apel la inovații pentru a răspunde noilor nevoi ale utilizatorilor.

Va fi necesar ca IAASB să examineze mai amănunțit aspectele de asigurare relevante care au fost identificate în contextul nevoilor emergente ale utilizatorilor, inclusiv modul în care pot fi aplicate ISAE 3000 (Revizuit) și alte standarde relevante pentru domenii specifice ale misiunilor de asigurare.

IAASB are o atitudine deschisă cu privire la pașii viitori de urmat. IAASB intenționează să solicite un feedback suplimentar pe marginea acestor chestiuni prin lansarea unui Document de discuții, prin campanii de informare și prin alte tipuri de activități. Această culegere de informații va ajuta IAASB în examinarea modului și momentului în care trebuie să răspundă acestor evoluții cât mai eficient în interesul publicului, inclusiv dacă este necesar să emită Standarde Internaționale noi sau revizuite sau îndrumări care să vină în sprijinul aplicării standardelor existente.

Pentru mai multe informații și actualizări referitoare la acest proiect, puteți vizita pagina proiectului IAASB, accesând <http://www.iaasb.org/projects/integrated-reporting>

Persoane principale de contact

Merran Kelsall, membru IAASB și președinte al Grupului de lucru pentru Raportare Integrată: mkelsall@auasb.gov.au

Dr. **Nancy Kamp-Roelands**, director adjunct IAASB și membru al Grupului de lucru pentru Raportare Integrată: nancykamp@iaasb.org

Prof. **Arnold Schilder**, președinte IAASB: arnoldschilder@iaasb.org

Kathleen Healy, director tehnic IAASB: kathleenhealy@iaasb.org

Acest document a fost întocmit de Grupul de lucru pentru Raportare Integrată din cadrul Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB).

IAASB elaborează standarde de audit și asigurare și îndrumări în vederea utilizării de către toți profesioniștii contabili, în cadrul unui proces comun de normalizare care implică Consiliul pentru Supravegherea Interesului Public, care supraveghează activitățile IAASB, și Grupul de Asistență Consultativă al IAASB, care furnizează informații din perspectiva interesului public în elaborarea standardelor și îndrumărilor.

Obiectivul IAASB este de a servi interesul public prin instituirea de standarde de audit, asigurare și alte standarde aferente și prin facilitarea convergenței standardelor internaționale și naționale de audit și asigurare, consolidând astfel calitatea și consecvența practicii din întreaga lume și întărind încrederea publică în profesia globală de audit și contabilitate.

International Standards on Auditing™, International Standards on Assurance Engagements™, International Standards on Review Engagements™, International Standards on Related Services™, International Standards on Quality Control™, International Auditing Practice Notes™, Proiectele de expunere, Documentele de consultare și alte publicații IAASB® sunt publicate de către și sub dreptul de autor al IFAC®.

IAASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru pierderile cauzate oricărei persoane care acționează sau se abține de la a acționa în sensul materialului din această publicație, fie că acea pierdere este cauzată din neglijență sau din alte motive.

Logo-ul IAASB, „International Auditing and Assurance Standards Board®”, „IAASB”, „International Standard on Auditing™”, „ISA™”, „International Standard on Assurance Engagements”, „ISAE™”, „International Standards on Review Engagements”, „ISRE™”, „International Standards on Related Services”, „ISRS™”, „International Standards on Quality Control”, „ISQC™”, „International Auditing Practice Note”, „IAPN™”, logo-ul IFAC, „International Federation of Accountants®”, și „IFAC” sunt mărci înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC.

Drept de autor® iulie 2015 deținut de IFAC. Toate drepturile rezervate. Este necesară permisiunea scrisă din partea IFAC® pentru a reproduce, stoca sau transmite, sau pentru utilizări similare ale acestui document. A se contacta permissions@ifac.org.

Traducere: **Adriana Spiridon**

Obține
recunoaștere
internațională
pentru cunoștințele
tale prin CertIA

Think Ahead

ACCA

Standardele Internaționale de Audit vă sunt necesare în fiecare moment al activității profesionale.

ACCA - cea mai mare asociație internațională în domeniul financiar-contabil - ajută auditorii din toată lumea să fie la curent cu ultimele modificări ale ISA prin calificarea online recunoscută la nivel internațional, Certificate in International Auditing (CertIA).

Structura tuturor calificărilor ACCA este foarte abordabilă, iar diplomele oferite sunt recunoscute de angajatori și clienți români.

La nivel global ACCA are peste 600.000 de membri și studenți, iar în România numărul acestora depășește 5000. Pentru mai multe informații despre ACCA și CertIA accesați www.accaglobal.com sau contactați biroul local la info@ro.accaglobal.com, tel: (+4031) 7800012.





ISSN 2284-6697



9 772284 669006