

Practici **de** Audit

Camera Auditorilor Financiari din România

Anul II, Nr. 1/2013

editorial

Calitate, monitorizare,
supraveghere

interviu

Dean Westcott, președintele ACCA:
„Auditorii financiari sunt
ochii și urechile societății,
în beneficiul afacerilor”

idei, sugestii, experiențe

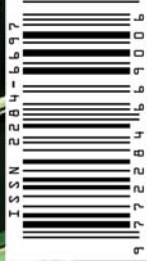
Noile cerințe de raportare
financiară conform IFRS

Inspecția calității situațiilor
financiare

Întrebări și răspunsuri
despre auditul
grupurilor de societăți

rubrica stagiarului

Evoluții în domeniul
adoptării standardelor
internaționale de audit în UE



Pret: 25,00 lei



Doriți să deveniți auditor financiar?

**Camera Auditorilor Financiari din România
organizează, sâmbătă 23 februarie 2013,**

**Test de verificare a cunoștințelor
pentru accesul la stagiu.**

**Înscrierile – în perioada 1 – 19 februarie 2013, la sediul
Camerei Auditorilor Financiari din România,
strada Sirenelor nr. 67-69, sector 5, București.**

**Detalii puteți obține accesând site-ul Camerei:
www.cafr.ro, secțiunea „Stagiari”, precum și adresându-vă la
Departamentul învățământ și admitere, telefon: 021/410.03.96; 021/410.74.43
interior 105, e-mail: invatamant.admitere@cafr.ro.**

Sumar

Anul II, Nr. 1 (ianuarie-martie) - 2013



editorial

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

**Calitate, monitorizare,
supraveghere**
Așteptările față de profesia de audit
sunt organic legate de cerințele
satisfacerii interesului public



interviu

În dialog cu
Dean Westcott,
președintele ACCA:

**„Auditorii financiari
sunt ochii și urechile
societății, aducând beneficii
directe afacerilor”**

idei, sugestii, experiențe

Smaranda Ștreangă, BDO Audit

**Provocări din perspectiva noilor cerințe de raportare financiară
în conformitate cu IFRS pentru entitățile ce tranzacționează
pe o piață reglementată**

11

Clemente Kiss & Angela Manolache, KPMG România

**Inspecția calității situațiilor financiare întocmite în conformitate
cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară**

14

Filip Stoica, Elf Expert

**Evaluarea pentru raportare financiară.
Relația auditor financiar-evaluator autorizat**

16

Andy Pickles, The ExP Group

**Sesiune de întrebări și răspunsuri despre auditul grupurilor
de societăți**

29

IAASB:

Scepticismul profesional într-un audit al situațiilor financiare (II)

24

Daniel Botez, auditor financiar, formator

Sugestii privind documentarea secțiunii G din „Ghid pentru un audit de calitate” - „Stocul și producția în curs”

33

provocări și tendințe internaționale

Adriana Spiridon, CAFR

Evoluții în domeniul adoptării Standardelor Internaționale de Audit în Uniunea Europeană

39

Monica Bizon, expert Ministerul Finanțelor Publice

Noutăți în sfera Standardelor Internaționale de Raportare Financiară

43

rubrica stagiului

Ana Morariu, CAFR

Relevanța și reprezentarea fidelă, caracteristici fundamentale ale informațiilor financiare-modificări de fond în profesia contabilă

48

juridic

Daniela Ștefanuț, CAFR

**Principalele reglementări în domeniul auditului intern
Hotărâri de larg interes adoptate de Consiliul CAFR în anul 2012**

54

Practici de
Audit

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



Colegiul editorial

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

Consultant științific:

prof. univ. dr. **Eugeniu Țurlea**

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

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

ISSN: 2284-6689

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

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

Redacția

Cristiana Rus

– redactor șef

Corneliu Cârlan

– senior editor

Cristina Radu

– secretar de redacție

Nicolae Login

– grafică
și tehnoredactare

Flavia Cioriceanu,

Alice Petcu,

Adrian Popescu,

Diana Săndulescu,

Adriana Spiridon,

Dana Ștefanuț,

Angela Tudor

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



Calitate, monitorizare, supraveghere

Așteptările îndreptățite față de profesia de audit sunt organic legate de cerințele satisfacerii interesului public și implicit ale îndeplinirii rolului său social prin rapoarte de audit credibile, realizate la un nivel calitativ corespunzător și în condiții de etică și independență ireproșabile.

Ca urmare, pentru bunul său renume, profesia însăși este pe deplin interesată ca auditorii financiari să-și facă datoria, să respecte regulile și normele de lucru statuate, să fie permanent competiți și eficienți.

Organizația noastră profesională, Camera Auditorilor Financiari din România, a fost de la bun început - și a dovedit în permanență prin acțiunile sale că este - pe deplin conștientă de răspunderile care îi revin în această privință.

Dacă a organizat un sistem performant de formare profesională și de acces la calitatea de auditor, de pregătire continuă, dacă s-a preocupat de asigurarea unor servicii în sprijinul activității acestora, precum și în general dacă a întreprins acțiuni pe plan intern și extern pentru rezolvarea problemelor profesiei și pentru racordarea sa la viața internațională de profil, toate acestea au avut și vor

avea în continuare drept obiectiv crearea cadrului optim de exercitare a misiunilor de audit de către fiecare membru al Camerei.

Dar cât de sigură putea fi Camera că toți membrii săi vor avea un comportament etic, se vor dovedi în măsură să țină pasul cu cerințele profesiei, pentru a nu-i știrbi bunul renume? Și atunci, pornind de la experiența unor organizații profesionale din țări cu mai vechi state de serviciu în profesie, pe lângă Cameră a fost organizat un sistem de control și monitorizare a activității membrilor săi, sub forma unui departament independent. După cum, în cadrul Executivului funcționează și un Departament de etică, conduită profesională și investigații.

Inspectorii din cadrul Departamentului de monitorizare desfășoară activitatea de verificare a competenței profesionale demonstrate de auditori și de firmele de audit, acordând calificative și propunând, după caz, măsurile sancționatorii prevăzute de regulamentele Camerei.

Nu vom intra foarte mult în mecanismele de control și monitorizare, având încredințarea că practic cititorii noștri sunt familiarizați cu sistemul utilizat și, în calitate de auditori financiari, s-au întâlnit în câteva rânduri cu inspectorii de profil.

Este locul să precizăm că an de an, operațiunile de inspecție au crescut în calitate, observațiile și concluziile desprinse din această activitate au servit nemijlocit la îmbunătățirea de ansamblu a serviciilor oferite membrilor, dar și la perfecționarea cadrului normativ. Chiar recent Consiliul Camerei a aprobat un nou sistem de apreciere, de notare a performanțelor demonstrate de auditorii financiari în urma controalelor efectuate.

Am putea pune, deci, într-o măsură importantă pe seama activităților de monitorizare din ce în ce mai eficiente faptul că performanțele auditorilor financiari români au crescut an de an. Și cea mai bună dovadă că așa stau lucrurile este imaginea de corectitudine și profesionalism pe care o prezintă auditorii financiari în societatea românească. Practic, în România, nu s-au consemnat abateri grave sau măcar notabile din partea membrilor Camerei în îndeplinirea misiunilor lor. Ceea ce înseamnă că, în mod semnificativ, concluziile cuprinse în rapoartele de audit au asigurat informații corecte, utile mediului căroră li s-au adresat. Numai că, în ultimii ani asistăm pe plan internațional, dar și intern la un nejustificat proces de trecere de la o profesie autoreglementată la o profesie reglementată. Evenimente notorii pe plan mondial, care au produs scandaluri financiare de proporții, precum și evoluțiile în criza economică mondială au pus în cauză și profesia de audit, modul în care anumite firme, chiar de prestigiu, își îndeplinesc misiunile. Pe de altă parte, chiar și fără semnalul tras de asemenea derapaje, lumea își pune tot mai multe speranțe în auditul financiar, de la care se așteaptă o mai mare implicare în evaluarea șanselor reale ale fiecărei afaceri și chiar în sugerarea unor posibile căi de redresare și de intrare în normalitate a activității entităților auditate.

Pe acest fond, încă de la mijlocul deceniului trecut s-a considerat, de pildă, pe plan european, că ar fi indicată construirea unei structuri suplimentare de supraveghere a auditorilor statutar. Așa încât, în conformitate cu prevederile Directivei europene 43/2006 transpusă în România prin Ordonanța 90/2008, devenită ulterior lege, s-a constituit Consiliul pentru Supravegherea Activității de Audit Statutar. Desigur, la vremea respectivă, s-au purtat și la noi discuții, cu argumente pro și contra, asupra oportunității unui asemenea organism, în condițiile în care Camera dispunea de un mecanism dovedit a fi eficient de monitorizare. Între



alte, de pildă, s-a pus problema sursei de finanțare a unui asemenea organism.

În cele din urmă, implementând amintita Directivă, majoritatea statelor din Uniunea Europeană au înființat organisme de supraveghere publică a auditului statutar – care s-au dovedit a fi mai mult sau mai puțin funcționale – în sarcina căroră s-a stabilit responsabilitatea finală pentru unele domenii: educație, acces la profesie, asigurarea calității, investigații și disciplină. Este adevărat, însă cu precizarea că autoritățile competente pot delega unele atribuții de acest fel organismelor profesionale.

În ce ne privește, avem încredințarea că impunerea, de către comunitatea europeană, a organizării unui sistem de supraveghere publică ar trebui să țină cont de specificitățile fiecărui stat membru, mai ales în ceea ce privește tipul de economie și dezvoltarea sa. Logica ne arată că trebuie să li se acorde suficient timp auditorilor, firmelor de audit, organismelor profesionale, autorităților naționale și oricăror alte părți interesate să se alinieze unui sistem prescris. Modificarea, într-un termen prea scurt, a prevederilor legislative - naționale sau comunitare - produce confuzii pe piață și în rândul celor care trebuie să țină pasul cu noile schimbări, precum și poveri inutile pentru furnizorii și beneficiarii serviciilor de audit.

lată însă că nu s-au așezat bine organismele de supraveghere, care abia au început să-și găsească un loc în sistem, și ne aflăm în fața unor noi pro-

puneri ale Comisiei Europene privind politica de audit, făcute public la sfârșitul anului trecut, prin care se dorește să se întărească rolul organismelor de supraveghere publică existente la nivel național, acestea preluând majoritatea atribuțiilor curente ale organismelor profesionale.

Ne aflăm, așadar, în fața unui pas major, care se cere a fi bine pregătit. Iar prima cerință este aceea ca documentele emise de Uniunea Europeană să fie cât mai **clare și precise**, nelăsând loc **confuziilor și interpretărilor** care pot interveni în transpunerea lor de către statele membre. Apoi, logica ne indică faptul că actele comunitare trebuie să aibă la bază analize detaliate ale impactului pe care noile modificări le vor avea asupra profesiei, a mediului de afaceri și a economiei în general.

Din aceste considerente, poziția oficială a CAFR este că în țara noastră cel puțin nu au existat fraude majore care să ducă la modificarea sistemului de organizare actual și, deși susținem în esență ideea modernizării profesiei, suntem îngrijorați cu privire la efectul asupra organismelor profesionale al noilor prevederi și al modului de aplicare a viitoare directive în statele membre UE.

Cum motivăm această opinie?

Întâi, prin faptul că, pe plan național, sistemul de supraveghere a profesiei de audit trebuie să ia în considerare: **independența** față de profesie, **competențele** necesare, deținerea **resurselor umane și financiare** adecvate, **inclusiunea**, în sfera acestui sistem, **a cât mai multor părți interesate** - mediu de afaceri, reglementatori, organisme profesionale etc. Există chiar pericolul ca, în unele țări, supravegherea profesiei de audit să devină un atribut conferit statului, intrând în competențele unor structuri ale acestuia, ceea ce ar contraveni flagrant cu statutul pe care îl are auditul financiar, și anume acela de profesie liberală.

În al doilea rând, noul proiect de directivă privind auditul statutar prevede că organismele profesionale vor putea furniza, în sprijinul membrilor, doar activitățile de **înregistrare și aprobare** a auditorilor, fără a se ține seama de faptul că acestea dispun deja de toate structurile și procesele care le permit să gestioneze și alte activități.

Practic, ignorându-se faptul că multe state membre se bazează, în prezent, pe **experiența** dobândită de organismele profesionale, potrivit noilor

prevederi preconizate organismul de supraveghere național ar deveni similar unui organism profesional, fiind diferit doar sub aspectul denumirii.

Or, tocmai dată fiind experiența îndelungată și resursele pe care le posedă, organismele profesionale ar trebui să continue să se implice în activitatea membrilor lor, indiferent de modul în care va arăta arhitectura profesiei de audit. De ce? Simplu și ușor de înțeles: Organizațiile profesionale locale, cum este cazul CAFR, sunt membre ale unor organizații internaționale de prestigiu – IFAC, FEE, FIDEF – și au drept obiectiv protecția interesului public și îmbunătățirea continuă a serviciilor prestate către membri. Dincolo de respectarea **legislației naționale**, aceste organizații locale se aliniază unor **criterii și prevederi cu aplicabilitate internațională**, dată fiind apartenența lor la amintitele foruri profesionale europene și globale. Prin slăbirea organismelor profesionale odată cu preluarea atribuțiilor acestora de către alte autorități competente, profesia se modifică din temelii și profesioniștii – auditorii și firmele de audit – își pierd repera. Or, lucrurile ar trebui privite din altă perspectivă: indiferent de sistemul de supraveghere publică adoptat la nivelul UE, este esențial ca organismele profesionale, care au contribuit de atâta timp la construcția și consolidarea profesiei, să se implice în profesie, întipărind în rândul membrilor valorile și disciplina.

În al treilea rând, noile propuneri ale Comisiei Europene privind reforma auditului sunt neclare în ceea ce privește atribuțiile pe care autoritățile competente le pot delega organizațiilor profesionale. Competențele și activitatea auditorilor au la bază atât educația adecvată, pregătirea, autorizarea/ recunoașterea calificării precum și învățarea permanentă de-a lungul carierei. Așadar, nu doar **aprobarea și înregistrarea** ar trebui delegate organismelor profesionale, ci **întregul proces de educație și calificare**.

De altfel, deloc întâmplător, Comisia pentru Afaceri Juridice a Parlamentului European a amendat recent propunerea Comisiei Europene, sugerând ca autoritățile competente să poată delega altor autorități sau organisme abilitate de lege, pe lângă aprobarea și înregistrarea auditorilor statutari și a firmelor de audit, educația și calificarea auditorilor statutari, organizarea registrului public al auditorilor statutari și al firmelor de audit, pre-

cum și revizuirile de asigurare a calității aferente misiunilor entităților care nu sunt de interes public.

Referitor la **asigurarea calității**, împărtășim poziția Federației Europene a Experților Contabili - FEE: dacă CE își propune implicarea în acest domeniu a autorităților competente pentru entitățile de interes public, organizațiile profesionale ar trebui să continue să desfășoare **inspecții** și să gestioneze **asigurarea calității**, firește – acceptăm acest lucru – responsabilitatea finală revenindu-i organismului de supraveghere publică.

În al patrulea rând în România, **la 23 august 2012**, guvernul a aprobat Ordonanța pentru modificarea și completarea OUG 90/2008, prin care Consiliul pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar devine Consiliul pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile. Mai exact, organismul profesional de contabilitate – CECCAR – va fi, de asemenea, supus supravegherii publice. Această reglementare prevede la Art. 77, punctul (1): „Finanțarea Consiliului trebuie să fie sigură și în afara oricăror influențe exercitate de auditorii statutari, firmele de audit, experții contabili, contabilii autorizați, societățile de expertiză contabilă sau alte părți interesate”, iar la punctul (3) al aceluiași articol se prevede ca **finanțarea organismului de supraveghere** să fie asigurată în proporție de **40% de bugetul de stat** și în proporție de **60% de organismele profesionale supuse supravegherii** – CECCAR și CAFR. Or, acest model de finanțare contravine Directivei 2006/43/CE, care prevede clar: „Sistemul de supraveghere publică trebuie să fie finanțat în mod corespunzător. Finanțarea sistemului de supraveghere publică este sigură și **fără nici un fel de influențe nedorite din partea auditorilor legali sau a firmelor de audit.**”

Potrivit poziției CAFR pe marginea propunerilor emise de Comisia Europeană – poziție care a avut la bază consultări purtate în teritoriu, cu membrii Camerei – în cazul României nu s-a dovedit, până în prezent, că acțiunile Camerei au adus prejudicii calității activității auditorilor financiari.

Dimpotrivă, am putea afirma că au determinat numai beneficii – pentru membri, dar mai ales pentru publicul interesat.

Și un ultim argument: pe plan intern, întreg sistemul de supraveghere publică din România este în

curs de așezare. Încă o modificare și o realiniere a acestui sistem la prevederile ce vor fi adoptate de UE va produce dezechilibre serioase pentru furnizorii și beneficiarii serviciilor de audit, alături de costuri suplimentare.

În concluzie

Camera Auditorilor Financiari din România susține nevoia de reformă a sistemului de supraveghere publică a profesiei, precum și necesitatea unui organism de supraveghere publică funcțional, la nivel național, în măsura în care aceasta ar aduce un plus de valoare profesiei de audit statutar.

Însă, Camera și membrii săi sunt de părere că organismul de supraveghere nu ar trebui să preia activitățile derulate de organismul profesional deja existent, pentru a nu se transforma într-o structură paralelă.

Punctul de vedere transmis de CAFR către Comisia Europeană, învederează faptul că acțiunea de amendare a Directivei 2006/43/CE este **prematură**, statele membre fiind în etapa de implementare a acesteia, mai ales că Directiva aflată în funcțiune se aplică doar începând din iunie 2008.

Să mai amintim și de faptul că, așa cum precizăm mai înainte, proiectul de directivă nu le mai permite organismelor profesionale să furnizeze alte activități în sprijinul membrilor în afară de **înregistrarea și aprobarea** auditorilor. Această prevedere va genera **costuri inutile**, implicate de crearea unei noi infrastructuri, de punerea bazelor necesare funcționării autorității competente.

Și încă o idee: conform propunerilor CE de reformă a auditului: **o singură autoritate competentă va reglementa și în același timp va supraveghea un anumit domeniu al profesiei**. Va garanta acest lucru **independența** auditului? Sau trecem la un tip de dirijism, de ale cărui tare românii s-au convins decenii de-a rândul?

Oricum, rămâne de văzut cum se vor derula discuțiile dintre Comisie și Parlamentul European, ce compromisuri se vor face și sub ce formă vor fi aprobate propunerile de modificare a directivei curente privind auditul statutar.

„Auditorii financiari sunt ochii și urechile societății, aducând beneficii directe afacerilor”



Dean Westcott este începând cu anul 2011 președintele ACCA - The Association of Chartered Certified Accountants. A deținut o serie de funcții financiare de conducere în Serviciul Național de Sănătate (Marea Britanie) și a lucrat în cadrul serviciilor de îngrijire primară și de urgență și în cadrul Autorității de Sănătate. El este în prezent directorul Financiar al Clinicii West Essex. A fost președintele comitetului rețelei de sănătate a ACCA, reprezentând peste 3.000 de membri care lucrează în asistență medicală din Marea Britanie. **Dean Westcott** a lucrat într-o serie de proiecte internaționale de asistență medicală pentru ACCA, din Europa continentală, Australia, Statele Unite ale Americii, China, Noua Zeelandă și Singapore și a susținut prezentări la Parlamentul European, pe probleme de asistență medicală.

Președintele **Dean Westcott** a participat la București la ceremonia de înmânare a diplomelor de absolvire a cursurilor ACCA în perioada decembrie 2011 – iunie 2012, prilej cu care a acordat un interviu revistei „Practici de Audit”.

În calitate de președinte al prestigioasei organizații cu profil internațional ACCA, dar și de practician cu experiență în domeniu, cum ați caracteriza condiția actuală a profesiei contabile și de audit în contextul manifestărilor crizei economice actuale pe plan mondial? În ce măsură apreciați că sunt responsabili conta-

bilii sau auditorii de efectele și mai ales de exacerbarea crizei?

Aceasta este o întrebare interesantă. În primul rând, pentru a înțelege situația economică în care funcționează profesia, ACCA a început, în urmă cu trei ani, un studiu trimestrial numit „Condițiile economice globale”, în care în fiecare trimestru

punem aceleași întrebări unei baze globale de contabili: care este sentimentul lor față de economie, sunt optimiști sau pesimiști cu privire la viitor?

În ultimii trei ani, această cercetare a construit o imagine convingătoare a perspectivelor economice și a aspirațiilor contabililor. Este clar că unele țări și continente sunt mai optimiste decât

alte. De exemplu, Africa este aparent permanent optimistă cu privire la viitor, în timp ce Occidentul este mult mai prudent și nesigur.

Acum, să ne întoarcem la întrebarea dacă sunt contabilii sau auditorii responsabili pentru efectele și exacerbarea crizei. Am spus și în rapoartele anterioare că această criză financiară globală a demonstrat că auditul trebuie să evolueze și să se extindă pentru a aduce o valoare adăugată părților interesate. Noi am susținut încă din 2008 că acest lucru va fi realizat prin extinderea domeniului de aplicare a auditului, de la a da un aviz asupra situațiilor financiare istorice, la a se angaja în probleme cum ar fi managementul riscului, eficiența guvernării corporative, testarea ipotezelor privind modelul de afaceri al unei organizații și probabilitatea durabilității sale.

Există un curent de reformare a profesiei contabile și de audit, promovat cu diverse exprimări atât de organizații profesionale internaționale, cât și de

organizații instituționale, precum Comisia Europeană sau Parlamentul European. Pe site-ul acestora putem găsi o serie de proiecte de modificare a regulilor și standardelor de funcționare ale acestei profesii. Ca organizație activă și pe acest plan, care sunt principalele idei, soluții, opinii susținute de ACCA în cadrul acestui proces?

ACCA joacă un rol activ în dezbaterile politicilor de la Bruxelles, din Europa și chiar pe scena mondială. Relația noastră cu guvernele, factorii de decizie politică și consilierii lor este esențială pentru activitatea noastră de a influența cursul viitoarelor acțiuni și este important pentru noi, ca organism profesional, să fim parte a dezbaterii și, într-adevăr, să o conducem. Am contribuit la consultări cu privire la viitorul auditului; am răspuns, de asemenea, întrebărilor din partea unor organizații, cum ar fi Federația Internațională a Contabililor, cu sediul în Statele Unite ale Americii. Observațiile noastre cu privire la consul-

tări sunt, de asemenea, publice și pot fi găsite pe site-ul nostru. Ele se referă la următoarele domenii: audit și asigurări; dreptul afacerilor; guvernare corporativă și gestionarea riscurilor; raportarea corporativă; finanțe și contabilitate pentru sectorul public; IMM-uri; durabilitate; taxe.

Pentru a obține o imagine de ansamblu a ceea ce credem și de ce, cel mai bine este să accesați site-ul nostru:

<http://www.accaglobal.com/en/technical-activities/technical-policy.html>

Vă propunem să particularizăm discuția la nivelul auditului financiar (statutar). Considerați că întărirea supravegherii auditului și în general a activității contabile, în maniera propusă în documentele instituțiilor internaționale de profil, este de natură să determine plusul de rigoare și, implicit, de încredere al investitorilor și al tuturor celor interesați în calitatea profesiei contabile și de audit? În aceste condiții, concomitent cu o creștere a



birocrației și inflexibilității, se poate vorbi și despre o restrângere a caracterului liberal, de independență al activității profesioniștilor contabili?

Viitorul auditului este un subiect extrem de cuprinzător, dar vreau să mă concentrez asupra sectorului de afaceri mici aici, pentru a ilustra ideea principală. Comisia Europeană revizuieste pragurile referitoare la întreprinderile mici și micro, în Directiva pentru Contabilitate - și, în practică, acest lucru va însemna creșterea numărului de întreprinderi care nu sunt supuse auditului statutar. De asemenea, se are în vedere o modificare separată, care va scoate întreprinderile mijlocii din audit.

ACCA crede în valoarea auditului pentru toate companiile. Auditul poate aduce beneficii în mod direct afacerilor prin îmbunătățirea accesului la finanțare și reducerea costului total al capitalului, precum și ajutând întreprinderile să fie mai eficiente, prin identificarea domeniilor de risc, a controalelor slabe și a ineficienței. Auditorii au rolul de a fi ochii și urechile societății, de a raporta fraudă, mita și activitățile de spălare a banilor. Ei ajută, de asemenea, în evaluarea și colectarea impozitării directe și indirecte.

ACCA apreciază că pentru companiile mai mici și gestionate de către proprietar, beneficiile unui audit pot duce la compensarea costurilor. ACCA salută acțiunile factorilor de decizie care urmăresc reducerea sarcinilor statutare, în cazul în care costurile asociate depășesc în mod clar beneficiile și din acest motiv este de

acord că auditul companiilor mici ar trebui să fie voluntar mai degrabă decât obligatoriu.

Companiile mici și părțile interesate ale acestora pot și ar trebui să continue să beneficieze de valoarea pe care contabilii externi o aduc, fie că un audit este efectuat sau nu. Acest lucru poate fi realizat prin asigurarea consultanței sau a altor produse orientate în mod special pentru acea entitate.

Pentru întreprinderile mijlocii nu credem că există dovezi convingătoare pentru a susține afirmația potrivit căreia costurile de audit obligatoriu depășesc în mod clar beneficiile, nu doar pentru afaceri, dar mai ales pentru părțile interesate și societate. Întreprinderile mijlocii pot fi afaceri substanțiale - angajatori locali importanți, implicați în comerțul internațional și cu un lanț de aprovizionare extins.

În scopul de a sprijini orice propunere pentru o creștere semnificativă a pragurilor de audit, trebuie să existe o analiză cuprinzătoare, bazată pe dovezi de evaluare a impactului, a efectelor, luând în considerare beneficiile care ar fi pierdute, precum și costurile salvate. Acest lucru ar trebui să țină seama de o abordare socială, mai largă, cu privire la verificări și bilanțuri - ce mecanisme alternative există sau ar putea fi create în sistem, pentru a proteja nu doar investitorii, ci și părțile interesate - și ar trebui să observe în ce măsură ar fi costurile cu adevărat micșorate sau doar reportate.

Cum se pregătește ACCA pentru ca procesul de formare și instruire a studenților și membrilor ACCA să

Auditul poate aduce beneficii în mod direct afacerilor prin îmbunătățirea accesului la finanțare și reducerea costului total al capitalului, precum și ajutând întreprinderile să fie mai eficiente, prin identificarea domeniilor de risc, a controalelor slabe și a ineficienței.

Auditorii au rolul de a fi ochii și urechile societății, de a raporta fraudă, mita și activitățile de spălare a banilor.

țină pasul cu evoluțiile de conținut și de formă ale reglementărilor, standardelor și metodelor de lucru în contabilitate și audit?

Pregătirea este totul. Studenții trebuie să revizuiască, trebuie să fie la curent cu lucrările anterioare și trebuie să fie la curent cu toată consilierea și îndrumarea pe care le-o oferim prin intermediul revistei ACCA, Student Accountant. Ei ar trebui să își găsească un mentor și ar trebui să vorbească despre problemele cu care se confruntă, pe care le găsesc dificile. Știu cum e să te pregătești pentru a fi un absolvent ACCA - examenele sunt o provocare, dar cu atitudinea potrivită, dăruire și aplicare ele pot fi trecute!

De asemenea, membrii ACCA trebuie să fie la curent cu Dezvoltarea lor Profesională continuă (CPD) - acest lucru oferă certitudinea că sunt conștienți de noile evoluții în domeniul lor de specializare - la urma urmei, nimeni nu ar vrea un dentist sau un medic care nu este la curent cu toate noile evoluții din domeniul lui de activitate.

În opinia dumneavoastră, care ar fi principalele priorități ale perioadei în care ne aflăm pentru reformarea și adaptarea profesiei contabile și de audit la actualele cerințe și tendințe?

Cred că există o prioritate generală primordială și că aceasta este de a vorbi despre valoarea profesiei de audit și contabilitate, pentru a analiza ceea ce înseamnă și de ce contează. Am efectuat recent o cercetare la nivel mondial care analizează problemele legate de încredere

și de profesie. În ultimii ani, rolul contabilului a evoluat în mod semnificativ, în conformitate cu schimbarea regulamentului și dreptul afacerilor, dar acest studiu arată că există un decalaj de percepție între profesie și public atunci când vine vorba despre încredere. Acest lucru subliniază necesitatea ca profesia să fie literalmente mai implicată. Raportul relevă o nevoie clară ca profesia să se implice mai mult în relația cu publicul și să vorbească despre valoarea pe care o aduce. Raportul este intitulat *Recuperarea decalajului de valoare: înțelegerea profesiei contabile în secolul 21.*

În contextul dialogului nostru, cum ați caracteriza colaborarea ACCA cu organizațiile profesionale și instituțiile de resort din România și în particular cu Camera Auditorilor Financiarilor din România, îndeosebi pe planul adaptării continue a pregătirii profesionale potrivit specificului autohton?

Avem cu adevărat relații excelente de lucru cu organizațiile din România - datorită activității echipei ACCA România și deschiderii spre colaborare internațională a partenerilor noștri locali. Parteneriatele sunt importante pentru ACCA - pe scena mondială și aici, în România. Lucrăm îndeaproape cu furnizorii de cursuri, cu angajatorii, cu autoritățile de reglementare - și acest lucru este important pentru noi. În mod deosebit cu CAFR avem o relație pro-activă, care ne îmbogățește reciproc. Am observat de-a lungul timpului investiții intelectuale și de resurse în îmbunătățirea calității serviciilor

către membri din partea CAFR și suntem onorați să fim parteneri cu o asociație profesională ambițioasă, cu planuri concrete și cu voința de a le implementa.

În final, o întrebare care frământă lumea profesioniștilor în contabilitate și audit: cum ați prefigura viitorul acestei profesii?

Viitorul este luminos pentru profesia contabilă. Unii au spus că aceasta este vârsta de aur pentru profesie, însă cercetările noastre recente - așa cum a fost cea despre decalajul valorii - au demonstrat că această vârstă de aur va dura doar dacă profesia contabilă se angajează într-o colaborare semnificativă cu publicul ei. Contabilii sunt mult mai puternici decât înainte - își desfășoară activitatea într-o economie volatilă, iar pentru contabil și mai ales pentru un director financiar, locul lui de muncă la nivel de top înseamnă că el este la masă, în sala de consiliu, necesitatea prezenței lui fiind invocată de necesitatea de a oferi consultanță strategică și orientare, precum și de a asigura că afacerile sunt controlate adecvat.

Un bun serviciu pentru clienți este extrem de important pentru o creștere viitoare și pentru a fi perceput ca un partener adevărat pentru organizațiile clienților lor. Acesta înseamnă să ascuți ceea ce clientul dorește și să oferi un serviciu adecvat bugetului și la timp; pur și simplu, satisfacerea nevoilor lui și chiar anticiparea acestora. Este de la sine înțeles că standardele profesionale corecte și comportamentul etic sunt, de asemenea, de așteptat.

A consemnat,
Cristiana Rus

Provocări din perspectiva noilor cerințe de raportare financiară în conformitate cu IFRS pentru entitățile ce tranzacționează pe o piață reglementată



Smaranda Ștreangă,
director,
BDO AUDIT S.R.L.

Societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată au obligația de a elabora și prezenta situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) pentru exercițiul financiar încheiat la 31/12/2012.

Pentru acest exercițiu financiar situațiile financiare IFRS vor fi întocmite prin retratarea contabilității, realizată în conformitate cu cerințele OMFP 3055/2009.

Unele dintre entitățile care sunt incluse în sfera acestor reglementări au prezentat pentru exercițiile financiare precedente situații financiare în conformitate cu IFRS, în paralel cu situațiile financiare statutare. Diferența majoră față de anii anteriori este că situațiile financiare IFRS la 31/12/2012 vor constitui atât raportarea în scop statutar, cât și baza fiscală.

Contabilitatea acestor entități va fi organizată în conformitate cu cerințele IFRS începând cu 1/01/2013, în conformitate cu prevederile noului Ordin 1286/2012 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror*

valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată.

Pentru a se adopta IFRS ca bază a contabilității, societățile comerciale ar trebui să parcurgă anumite etape, prin care să adreseze o serie largă de implicații pe care această tranziție le presupune.

Etape

☞ **Identificarea diferențelor de tratament contabil între prevederile OMFP 3055/2009 și IFRS.**

Tranziția către adoptarea IFRS ca bază a contabilității ar trebui să demareze de la analiza diferențelor de tratament contabil între

reglementările statutare și IFRS pentru situațiile specifice ale fiecărei entități. După înțelegerea acestor diferențe se pot identifica zonele în care sunt necesare ajustări/retratări ale elementelor din contabilitatea OMFP în vederea raportării unor situații financiare conform IFRS.

☞ **Analiza implicațiilor adopției unor politici contabile în conformitate cu cerințele IFRS.**

După identificarea diferențelor și a zonelor care vor fi retratate, societățile comerciale ar trebui să stabilească politici contabile în conformitate cu IFRS, aprobate de către consiliile de administrație. Selectarea politicilor contabile se poate face după o analiză comparativă a impactului

asupra rezultatelor entităților. În această etapă se identifică atât impactul cuantificat al ajustărilor necesare în rezultatul contabil, cât și implicațiile fiscale ale acestor ajustări.

☞ **Analiza modificărilor necesare pentru adaptarea sistemului informatic/softului de contabilitate.**

Adoptarea IFRS ca bază contabilă presupune modificări în sistemul informatic, astfel încât funcționalitatea unor conturi să poată fi adaptată, evidențierea unor ajustări/retratări să poată fi detaliată la nivelul cel mai mic etc. Deoarece contabilitatea entității economice va fi organizată în conformitate cu IFRS, ajustările/retratările trebuie identificate la nivelul cel mai mic de detaliu: spre exemplu, o diferență de retratare aferentă unor imobilizări corporale trebuie identificată și evidențiată la nivelul fiecărui activ din Registrul de mijloace fixe, nu doar ca sumă globală.

Comunicarea impactului estimat al ajustărilor de retratare către investitori, opinie publică, realizarea bugetelor de cheltuieli și venituri pentru perioada următoare pe baza unor cifre IFRS etc.

Diferențe de tratament contabil

În etapa de analiză a diferențelor între tratamentele contabile prevăzute de OMFP 3055/2009 și IFRS, în cazul unor companii din industria de construcții recunoașterea veniturilor din contracte de construcții/servicii lucrări de construcție va constitui o zonă afectată semnificativ.

În conformitate cu OMFP 3055/2009, Articolul 259 prevede că „*Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.*”

Pentru recunoașterea veniturilor din lucrările de construcții este important a se determina stadiul de execuție al lucrărilor. OMFP 3055/2009 precizează la același articol, pct. (2) că „*Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.*”

(3) *În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.”*

Pentru exemplificare considerăm cazul unui contract de lucrări de construcții executat pe perioada mai multor exerciții financiare. În această situație o companie va recunoaște la finalul fiecărui exercițiu financiar valoarea lucrărilor nerecepționate în conformitate cu prevederile OMFP 3055/2009, Art. 259 (4): „*Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 Servicii în curs de execuție, pe seama contului 712 Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție.*”

Astfel, în acest caz, se recunosc în contabilitate venituri la nivelul costurilor de realizare a serviciilor

în curs de execuție, dar marja de profit aferentă acestui contract de construcții se recunoaște doar în momentul în care se emit facturi către beneficiar însoțite de situații de lucrări sau procese verbale de recepție semnate de beneficiar. Pe baza acestor documente, companiile pot înregistra venituri din servicii aferente contractului de construcții. Conform contractului de construcții din exemplul nostru, dacă se prevede ca facturarea și predarea obiectivului să se realizeze o singură dată la sfârșitul contractului, avem situația în care întreaga marjă a contractului de construcții este recunoscută în exercițiul financiar în care se finalizează contractul.

Tratamentul contabil prevăzut de IFRS este diferit pentru recunoașterea veniturilor din contracte de construcții.

În conformitate cu IAS 11 „Contracte de construcții”, la Art. 22 se prevăd următoarele: „*Costurile și veniturile contractuale asociate contractului de construcție trebuie recunoscute ca venituri și respectiv cheltuieli în funcție de stadiul de execuție al contractului la finalul perioadei de raportare.*”

Stadiul de execuție poate fi stabilit prin mai multe metode, așa cum se prevede la Art. 30: „*Stadiul de execuție al contractului poate fi determinat în mai multe moduri. Entitatea folosește metoda care evaluează în mod fiabil lucrările executate. În funcție de natura contractului, metodele pot include:*

- *ponderea pe care costurile contractuale suportate pentru lucrările executate până la data luată în considerare o au*

în totalul costurilor contractuale estimate;

- studii privind lucrările executate; sau
- finalizarea, din punct de vedere fizic, a unei părți din lucrările contractate.”

Astfel, în situațiile financiare emise în conformitate cu IFRS se va recunoaște în fiecare exercițiu financiar venitul din servicii aferent respectivului contract de construcții, în funcție de stadiul de execuție. Aplicând acest tratament contabil, se recunoaște proporțional partea de marjă a contractului aferentă fiecărui an de realizare a lucrării respective, în funcție de stadiul de execuție.

Dificultăți

O dificultate majoră cu care se confruntă societățile comerciale care intră în aria de reglementare a Ordinului 881/2012 *privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* este intervalul scurt de timp pe care-l au la dispoziție pentru retratarea situațiilor financiare în conformitate cu IFRS, cât și faptul că legislația necesară care reglementează aspecte semnificative, cum ar fi fiscalitatea, încă nu conține clarificări suficiente.

Tranziția către IFRS este un pas important, care prevede o serie de etape preliminare de analiză a situației și de pregătire atât a investitorilor, cât și a opiniei publice privind impactul asupra rezultatelor financiare ale acestor entități care reprezintă piața de capital din România.

Dezbateri pe probleme tehnice privind aplicarea IFRS

- La 29 noiembrie 2012 Camera Auditorilor Financieri din România și Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) – Biroul din România au organizat în sala Amfiteatru din cadrul Institutului Național de Statistică București un seminar tehnic pe probleme de IFRS, la care au participat peste 150 de auditori financieri.

În deschiderea manifestării, reprezentatul Camerei Auditorilor Financieri din România, dr. **Georgeta Petre**, vicepreședinte al Consiliului CAFR, a adresat în numele Consiliului Camerei Auditorilor Financieri din România călduroase urări de salut celor prezenți la acest seminar destinat auditorilor financieri și axat pe implementarea și aplicarea IFRS. În acest context, a mulțumit ACCA-Biroul reprezentativ din Europa de Sud-est pentru ideea și suportul acordat în vederea organizării acestei importante reuniuni profesionale, a doua din acest an, prima desfășurându-se în luna aprilie având ca temă „*Auditarea proiectelor finanțate din fonduri structurale*”, ambele fiind organizate în cooperare de către cele două organisme profesionale, respectiv, ACCA și CAFR. Cele două seminarii s-au adresat auditorilor financieri, costurile și logistica fiind asigurate de organizatori, nefiind necesară o contribuție financiară din partea participanților. Camera Auditorilor Financieri din România apreciază, în mod deosebit, excelențele relații de colaborare cu ACCA și, respectiv, cu Biroul ACCA din țara noastră.

Reprezentatul ACCA România în Adunarea Generală ACCA, **Cristina Guțu**, s-a referit la importanța seminarului tehnic pe probleme de IFRS și a trecut în revistă o serie de activități desfășurate în comun cu Camera Auditorilor Financieri din România care atestă buna colaborare profesională existentă cu Camera Auditorilor Financieri din România, manifestată și cu prilejul organizării acestei acțiuni. În acest sens, reprezentantul ACCA a transmis mulțumiri președintelui Camerei Auditorilor Financieri din România prof. univ. dr. **Horia Neamțu** și echipei care a lucrat la pregătirea seminarului, fără de care nu ar fi fost posibilă organizarea acestei manifestări profesionale.

- La 28 noiembrie 2012, la Athenee Palace Hilton București, ACCA România a organizat un eveniment tehnic cu tema – „**Actualizări IFRS & Directiva privind întârzierea efectuării plăților, E-invoicing**”.

În spiritul bunei colaborări între ACCA și Camera Auditorilor Financieri din România, la acest eveniment au fost invitați să ia parte și auditorii financieri, membri CAFR. Lectori au fost **Richard Martin**, director Raportare Corporativă la ACCA și **Emmanouil Shizas**, Senior Economic Analyst la ACCA, conducător al programului de cercetare al ACCA.

În cadrul manifestării au fost detaliate ultimele tendințe ale Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), precum și problema, pe scară largă, a întârzierii efectuării plăților și modul în care companiile se pot apăra împotriva ei. Discuția s-a bazat pe cercetările ACCA privind modul în care companiile mici gestionează creditele. S-a evidențiat rolul **noii Directive UE** privind întârzierea efectuării plăților, pe care statele membre trebuie să o transpună în legislația națională până la 16 martie 2013 și s-a analizat modul în care companiile încearcă să rezolve problema întârzierii efectuării plăților. Sesiunea s-a încheiat cu o scurtă discuție asupra eforturilor la nivel UE pentru a promova facturarea electronică (e-invoicing), ca parte a soluției la problema întârzierii efectuării plăților.



Clemente Kiss,
Senior Manager - Audit,
KPMG România



Angela Manolache,
Director - Consultanță,
KPMG România

Inspecția calității situațiilor financiare

întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară

Importanța acordată în ultimii ani Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) a crescut exponențial. Astfel, în conformitate cu cerințele Regulamentului CE nr. 1606/2002, începând cu anul 2005, toate entitățile cotate la bursele din Uniunea Europeană sunt obligate să întocmească situații financiare consolidate în conformitate cu IFRS. În România, entitățile care nu sunt cotate la bursă, dar care au obligația să întocmească situații financiare anuale consolidate pot întocmi aceste situații fie potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, fie în baza Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. De asemenea, de curând, Ministerul Finanțelor Publice a emis Ordinul nr.881/25.06.2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară.

Dată fiind aplicarea pe scară largă a IFRS în întocmirea situațiilor financiare, precum și complexitatea și importanța acestor standarde, dorim să vă supunem atenției un subiect care are o legătură directă cu aceste aspecte: **inspecția calității situațiilor financiare întocmite în conformitate cu IFRS.**

Standardele internaționale ISQC1 și ISA 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, adoptate și de către Camera Auditorilor Financieri din România (CAFR), solicită ca

misiunile de audit să fie subiectul unui control de calitate adecvat, iar în cazul societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată se dovedește util să existe un inspector de control al calității misiunii, independent de echipa de audit.

Majoritatea societăților mari de audit au implementat deja o politică de inspectare/verificare a calității situațiilor financiare întocmite în conformitate cu IFRS, asupra cărora urmează să-

și exprime opinia de audit. Astfel, există o practică comună în cadrul societăților mari de audit de a numi un inspector de verificare a calității situațiilor financiare întocmite în conformitate cu IFRS (IFRS Reviewing Partner) atunci când urmează a emite un raport de audit privind situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS, dacă este îndeplinită una din următoarele condiții:

- ☞ valorile mobiliare ale societății auditate sunt tranzacționate pe o piață reglementată;

- ☞ societatea auditată este societate de interes public;
- ☞ misiunea de audit are un risc ridicat.

Inspectorul de verificare a calității situațiilor financiare întocmite în conformitate cu IFRS (IFRS Reviewing Partner) nu trebuie să fie niciodată același cu Partenerul responsabil pentru misiunea de audit a societății ale cărei situații financiare IFRS sunt inspectate, pentru a evita conflictele de interese și problemele legate de independență.

Inspectorul care verifică din perspectiva calitativă situațiile financiare întocmite în conformitate cu IFRS pune accent pe următoarele aspecte:

- ☞ selectarea și aplicarea adecvată a politicilor contabile, în conformitate cu substanța economică a tranzacțiilor efectuate;
- ☞ conformitatea cu cerințele contabile și de raportare IFRS în vigoare la data raportării;
- ☞ conformitatea cu poziția societății de audit cu privire la interpretările și aplicarea IFRS.

Inspectorul de verificare a calității situațiilor financiare întocmite în conformitate cu IFRS trebuie să documenteze concluziile sale pentru a confirma aspectele relevante pe care le-a adresat în cadrul inspecției sale.

În cazul în care există divergențe de opinie cu privire la anumite aspecte între Partenerul misiunii de audit și inspectorul de verificare a calității situațiilor financiare întocmite în conformitate cu IFRS, raportul de audit nu este emis până aceste divergențe nu sunt rezolvate și documentate în

conformitate cu regulile și metodologia societății respective de audit.

În ceea ce privește acreditarea inspectorului de verificare a calității situațiilor financiare întocmite în conformitate cu IFRS, nu există un procedeu validat de un organism profesional independent cu atribuții specifice în acest sens. Fiecare firmă de audit are regulile sale specifice în acest sens, având în comun următoarele cerințe:

- ☞ inspectorul trebuie să fi acumulat un anumit număr de ani de experiență ca Partener pe misiuni de audit privind situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS care au necesitat numirea unui inspector de verificare a calității situațiilor financiare întocmite în conformitate cu IFRS;
- ☞ inspectorul trebuie să îndeplinească anumite cerințe privind specializarea și pregătirea profesională, cum ar fi participarea periodică (cel puțin anual) la cursuri IFRS și participarea periodică la cursuri de actualizare privind principalele modificări aduse IFRS (în principal, se pune accent pe modificările intervenite în cerințele IFRS privind perioada curentă și perioadele viitoare).

Majoritatea societăților de audit cu rețele internaționale și-au dezvoltat metodologiile globale de audit înainte de aplicarea pe scară largă a IFRS, ceea ce a necesitat încorporarea de proceduri suplimentare aferente IFRS în cadrul metodologiilor de audit existente, precum și dezvoltarea de instrumente specifice de lucru în cadrul misiunilor

de audit al situațiilor financiare IFRS. Dintre aceste instrumente, cele mai utilizate sunt situațiile financiare ilustrative IFRS și chestionarul de verificare privind situațiile financiare IFRS și notele aferente (*IFRS disclosure checklist*). De cele mai multe ori, aceste instrumente sunt puse și la dispoziția clienților societăților de audit pentru a-i ajuta la întocmirea situațiilor financiare IFRS. Societățile mari de audit au tendința de a dezvolta intern aceste instrumente, cu resursele proprii, în timp ce societățile mai mici apelează la subcontractori specializați. Pentru societățile mari de audit, gama acestor instrumente este mai largă, enumerând, cu titlu de exemplu, pe lângă cele menționate mai sus, ghiduri de aplicare privind standarde complexe/specifice anumitor industrii, ghiduri privind aplicarea pentru prima oară a IFRS etc.

Inspecția calității situațiilor financiare întocmite în conformitate cu IFRS are rolul de a asigura aplicarea corectă și completă a principiilor și cerințelor IFRS, precum și reprezentarea fidelă în cadrul situațiilor financiare a realității economice, pentru a permite atingerea obiectivelor de transparență și comparabilitate urmărite prin aplicarea IFRS. Implicarea unor persoane cu experiență și independente în procesul de revizuire a situațiilor financiare IFRS este cu atât mai importantă cu cât IFRS reprezintă un set de standarde bazat pe principii și nu pe reguli, cum este cazul reglementărilor contabile naționale, necesitând în multe situații exercitarea judecății profesionale în ceea ce privește evaluarea și prezentarea informațiilor în cadrul situațiilor financiare.



Filip Stoica,
auditor financiar,
evaluator autorizat,
Elf Expert

Evaluarea pentru raportare financiară

Relația auditor financiar – evaluator autorizat

Modificările care au loc în economie, dar mai ales influența inflației și structurarea piețelor au făcut ca, de la o perioadă la alta, valorile istorice, în special ale activelor deținute pe termen lung de către operatorii economici, să nu mai exprime imaginea justă a patrimoniilor acestora.

A apărut, așadar, necesitatea ca, periodic, prin aplicarea unor standarde profesionale care țin cont de condițiile specifice ale pieței, să se intervină asupra valorilor istorice ale activelor societăților comerciale, astfel încât situațiile financiare ale acestora să prezinte cât mai fidel valoarea patrimoniului la data raportării financiare. Aceasta înseamnă că valorile istorice se înlocuiesc în situațiile financiare cu valorile juste estimate la data bilanțului.

EVALUAREA PENTRU RAPORTAREA FINANCIARĂ – OBLIGAȚIE SAU NECESITATE?

Cine ar putea fi interesat ca informațiile privind valorile juste ale activelor să prevaleze în situațiile financiare? În primul rând, acționarii, apoi auditorii financiari, care trebuie să-și exprime opinia cu privire la faptul dacă situațiile reflectă în mod fidel activul și capitalul societăților, autoritățile locale care stabilesc impozitele pe clădiri pe baza acestor valori, finanțatorii - în special băncile comerciale și de investiții, Banca Națională a

României și, nu în ultimul rând, fondurile de investiții și ceilalți operatori economici.

În limbajul evaluatorilor se utilizează atât noțiunea de evaluare, cât și noțiunea de reevaluare, preluată mai ales din reglementările contabile. Reevaluarea nu trebuie confundată cu actualizarea unei evaluări prin aplicarea de indici. De regulă, noțiunea de „reevaluare” este asociată activității de evaluare pentru raportare financiară și din această perspectivă se poate pune semnul de egalitate între cele două noțiuni.

Întrebarea care apare în legătură cu evaluarea pentru raportarea financiară este dacă aceasta este o obligație sau o necesitate.

Obligația reevaluărilor decurge din normele contabile care definesc cadrul general de raportare aplicabil de către entitățile economice care operează în România, respectiv Normele contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP nr. 3055/2009 și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Majoritatea entităților economice aplică Normele contabile con-

forme cu directivele europene aprobate prin OMFP nr. 3055/2009. Aceste norme prevăd că „Entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu”.

Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) sunt aplicate începând din anul 2006 de către instituțiile de credit și din anul 2007 de către societățile listate. Obligația vizează doar întocmirea situațiilor financiare consolidate, dar unele societăți-mamă cu acționariat străin au impus filialelor să folosească IFRS și la raportările individuale. Mai trebuie să spunem că, începând cu situațiile financiare ale exercițiului 2011, entitățile de interes public trebuie să întocmească în paralel un set de situații financiare pe baza IFRS.

Necesitatea reevaluărilor este dată mai ales de considerentele fiscale, dar nu numai.

În ceea ce privește impozitul pe clădiri, Codul fiscal prevede calculul acestuia prin aplicarea unei cote de impozit asupra valorii impozabile a clădirii, care este valoarea de inventar. Valoarea de inventar este valoarea de intrare a clădirii, dar poate fi și valoarea reevaluată, în cazul în care entitatea economică a decis reevaluarea.

Cota de impozit se stabilește prin hotărâri ale administrațiilor locale și poate fi cuprinsă între 0,25% și 1,50% inclusiv.

Cotele de impozit aplicabile clădirilor care nu au fost reevaluate

în ultimii 3 ani anteriori anului fiscal de referință se stabilesc de către administrațiile locale în procente cuprinse între 10% și 20%, iar dacă nu au fost reevaluate în ultimii 5 ani cotele de impozit sunt cuprinse între 30% și 40%. Cotele astfel majorate se aplică la valorile de inventar ale clădirilor înregistrate în contabilitatea persoanelor juridice până la sfârșitul lunii în care s-a efectuat prima reevaluare.

Ca urmare, lipsa reevaluărilor periodice poate atrage după sine creșteri nejustificate ale impozitelor pentru clădiri, mulți dintre agenții economici bazându-și decizia de a proceda la reevaluarea clădirilor pe acest argument fiscal.

Necesitatea evaluării periodice este dată însă și de faptul că neprezentarea în bilanț a activelor imobilizate la valoarea justă denaturează imaginea fidelă a situațiilor financiare și atrage după sine calificarea opiniei auditorului financiar. Trebuie amintit aici că acest aspect reprezintă una dintre cele mai frecvente motive pentru exprimarea de rezerve în rapoartele de audit cu privire la situațiile financiare.

PARTICULARITĂȚI ÎN EVALUAREA PENTRU RAPORTAREA FINANCIARĂ

Spre deosebire de evaluarea pentru alte scopuri, cum ar fi evaluarea pentru garantarea împrumuturilor, evaluarea pentru vânzare, evaluarea pentru aport etc., evaluarea pentru raportarea financiară prezintă o serie de particularități care derivă atât din standardele de eva-

luare, cât și din reglementările legale ale domeniului său din standardele de contabilitate aplicate de proprietarul activelor. Între aceste particularități, fără a avea pretenția unei prezentări exhaustive, merită a fi puse în evidență următoarele:

- ☞ Data evaluării trebuie să fie data de referință a situațiilor financiare. Cele mai multe entități economice întocmesc situațiile financiare la data încheierii anului calendaristic (31 decembrie). Există însă din ce în ce mai multe societăți care au optat pentru decalarea exercițiului financiar față de anul calendaristic. Acest fapt are avantajul că elimină neajunsul ca activitatea evaluatorilor care realizează astfel de misiuni să fie concentrată numai într-o perioadă scurtă de timp, la finele anului și dă posibilitatea unei planificări mai echilibrate a activității pe tot parcursul anului;
- ☞ Atunci când se evaluează un activ trebuie evaluată întreaga clasă de active. Desigur că pot fi reevaluate doar unele clase de active, cum ar fi clădirile sau terenurile la o anumită dată, fără a fi necesar să fie evaluate echipamentele sau mobilierul. Decizia în acest caz aparține administratorului entității și nu evaluatorului;
- ☞ Misiunea de evaluare poate fi realizată de către mai mulți evaluatori. Entitățile care, de exemplu, au un grad mare de dispersie teritorială pot apela la evaluatori autorizați diferiți (care activează pe

plan local) pentru realizarea evaluării activelor din aceeași clasă. În astfel de situații este recomandabil ca evaluatorii să facă precizările necesare privind evaluarea parțială a unei clase atât în contract, cât și în raportul de evaluare. Riscul principal care trebuie evitat este să i se reproșeze evaluatorului că a evaluat doar parțial o clasă de active și că în raportul de evaluare a menționat faptul că scopul acesteia este evaluarea pentru raportare financiară. Atunci când scopul este evaluarea pentru raportare financiară, evaluatorul trebuie să intre în posesia listei de inventar cu toate bunurile componente ale clasei de active, asigurându-se (prin contract) că misiunea sa se referă la evaluarea doar a unei părți din clasa respectivă de active;

- ☞ Baza de pornire a evaluării pentru raportarea financiară este evidența contabilă și situația analitică a activelor de evaluat, spre deosebire de evaluarea pentru alte scopuri când se pleacă de la situațiile cadastrale (în cazul terenurilor și construcțiilor, de exemplu). Baza o reprezintă evidența imobilizărilor corporale din contabilitatea entității care trebuie să corespundă valoric cu cifrele din balanța de verificare și care trebuie să conțină cel puțin: denumirea bunului, număr de inventar, cod de clasificare, valoare de inventar, amortizarea cumulată și valoarea rămasă. Importante sunt și informațiile referitoare

la valorile intermediare obținute în urma reevaluărilor anterioare;

- ☞ Evaluatorul trebuie să realizeze și să înțeleagă corespondența dintre numerele de inventar, denumirile și valorile din fișierul activelor date de evidența contabilă cu datele și informațiile din evidența tehnic-operativă și respectiv cu caracteristicile tehnice ale imobilizărilor corporale constatate pe teren sau furnizate de compartimentele tehnice ale clientului. De exemplu, pregătirea pentru evaluare în cazul construcțiilor o reprezintă de cele mai multe ori efectuarea corelațiilor dintre numerele de inventar (practic fiecare linie din evidența analitică a mijloacelor fixe) și situația de pe teren. Fiecărei construcții i se va atribui suprafața corespunzătoare acesteia, precum și celelalte caracteristici tehnico-funcționale care să permită evaluarea;
- ☞ Opinia evaluatorului se exprimă în monedă națională (lei), iar pentru situații speciale în care clienții solicită și raportarea în altă monedă aceasta se face pe baza cursului de schimb valabil pentru ultima zi a anului financiar. Același curs valutar se folosește și la conversiile din procesul de evaluare, dacă este cazul;
- ☞ Data raportului de evaluare va fi întotdeauna ulterioară datei de referință a evaluării (sfârșitul anului financiar). Chiar dacă se poate începe

munca de pregătire a informațiilor pentru evaluare, de inspecție etc., raportul de evaluare va fi finalizat întotdeauna în anul următor financiar, având ca dată a evaluării ultima zi din anul financiar;

- ☞ Rezultatul evaluării trebuie prezentat de o manieră care să permită identificarea unei valori pentru fiecare număr de inventar/înregistrare în situațiile financiare și nu pe întreaga proprietate, pe grupe de active sau pe total clasă de active. Rezultatul evaluării, respectiv valoarea rămasă după evaluare, este echivalentul valorii nete contabile a imobilizării corporale evaluate;
- ☞ Rezultatul evaluării pe fiecare număr de inventar/înregistrare se va prezenta așa cum rezultă din calcul sau din conversia pe baza cursului de schimb valutar și nu se vor efectua rotunjiri atunci când în procesul evaluării se estimează valoarea unui ansamblu și apoi se alocă valoarea pe componente. Aceasta este o excepție de la regulile pe baza cărora rezultatul evaluării este o sumă rotunjită și se aplică doar în cazul evaluării pentru raportare financiară;
- ☞ Se evaluează și activele corporale care sunt amortizate integral (a căror valoare rămasă este zero), dacă acestea sunt utilizate în procesul de producție și participă la obținerea de venituri sau au o valoare reziduală. În astfel de cazuri va trebui estimată o durată de viață rămasă, de

comun acord cu proprietarii acelor active;

☞ În cazul construcțiilor, clienții solicită și estimarea noii valori de inventar, având în vedere utilitatea acestuia în cazul impozitului pe clădiri. Recalcularea valorii de inventar nu este obligația evaluatorului, dar dacă acesta și-a asumat-o prin contract este recomandat ca recalcularea să fie realizată numai după ce primește o îndrumare scrisă din partea clientului privitoare la tratamentul contabil al amortizării;

☞ Pentru a fi recunoscut și înregistrat în situațiile financiare este obligatoriu ca raportul de evaluare să fie aprobat de către consiliul de administrație al beneficiarului;

☞ Rezultatele evaluării produc efecte începând cu prima zi a exercițiului financiar următor, cu condiția să fie înregistrat în situațiile financiare ale exercițiului financiar încheiat.

RELAȚIA AUDITOR FINANCIAR – EVALUATOR AUTORIZAT

În cazul evaluării pentru raportarea financiară, specific este faptul că unul din utilizatorii informațiilor cuprinse în raportul de evaluare este auditorul financiar al entității, care trebuie să-și exprime o opinie cu privire la valoarea justă și implicit cu privire la imaginea fidelă a situațiilor financiare.

Auditorul financiar este cel mai calificat profesionist, care apre-

ciază critic raportul de evaluare și acest lucru trebuie privit ca o șansă pentru evaluator.

Auditorul, pentru a-și exprima opinia în privința valorilor juste ale activelor imobilizate, având la bază un raport de evaluare realizat de către un evaluator autorizat trebuie să se bazeze pe două ipoteze și anume:

- ipoteza dreptului de proprietate deplin asupra proprietăților în cauză;
- ipoteza continuității activității societății, respectiv a utilizării activelor în continuare în scopul pentru care societatea funcționează la data auditului.

Aceste ipoteze trebuie să fie regăsite în raportul de evaluare, știut fiind că, în ipoteze diferite, valorile la care ar putea ajunge un evaluator pot fi sensibil diferite.

În opinia noastră, auditorul financiar analizează posibilitatea utilizării raportului de evaluare din punct de vedere al raportării financiare, urmărindu-se:

- constatarea privind independența evaluatorului;
- conformitatea metodelor de

evaluare a activelor obiect al evaluării cu standardele de evaluare în vigoare la data evaluării și cu standardele de contabilitate aplicabile de către societatea auditată:

- modul de aplicare a metodelor de evaluare pe baza informațiilor de piață relevante și a procedurilor de „bună practică” în evaluare adoptate de Uniunea Națională a Evaluatorilor Autorizați din România;
- cuprinsul și completitudinea raportului de evaluare conform standardelor relevante;
- adecvarea bazei evaluării (standardele de evaluare aplicate și definirea valorii în concordanță cu scopul evaluării și cu metodele aplicate).

Sursele de informații utilizate de auditor pentru fundamentarea opiniei sunt constituite din raportul de evaluare cu anexele acestuia, datele și informațiile de piață privind activele evaluate, datele și informațiile din baza proprie de date a auditorului (dacă aceasta există), precum și argumentele și explicațiile prezentate de către evaluator la cererea auditorului.

În general, opinia auditorului financiar prezintă unele limite, determinate de faptul că se bazează pe informațiile și ipotezele descrise mai sus și, de cele mai multe ori, auditorul nu realizează o investigație pe teren, special destinată fundamentării acestei opinii.

Bineînțeles că pentru realizarea acestei concluzii între evaluator și auditorul financiar, evaluatorul trebuie să accepte prin contractul de evaluare pentru raportarea financiară, de comun acord cu clientul, furnizarea de explicații și informații suplimentare către auditor după data finalizării serviciului și predării raportului de evaluare.



Andy Pickles, FCCA,
Senior Training
Consultant,
The ExP Group

În anul 2004 Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (International Audit and Assurance Standards Board) al IFAC (Federația Internațională a Contabililor – International Federation of Accountants) a lansat un proiect de anvergură de revizuire a Standardelor Internaționale de Audit, numit Proiectul „Clarity”.

Scopul proiectului a fost emiterea unui nou set de standarde care să fie mai ușor de înțeles, dar și armonizarea standardelor la nivel global. Standardele au intrat în vigoare pentru misiunile de audit aferente perioadelor contabile începând cu 15 decembrie 2009.

Sesiune de întrebări și răspunsuri

Despre auditul grupurilor de societăți

Proiectul „Clarity” a adus schimbări semnificative și standardului ISA 600, Considerații Speciale – Audituri ale Situațiilor Financiare de Grup (incluzând munca auditorilor componentelor unui grup).

Ca o mini-sesiune de întrebări și răspunsuri, vom încerca să clarificăm câteva dintre aspectele cele mai importante ale standardului ISA 600.

Întrebarea 1: Pot să accept o misiune de audit de grup în cazul în care compania pentru care lucrez nu auditează mai multe (sau niciunul) dintre componentele grupului?

Răspuns: De multe ori, în cadrul unei misiuni de audit de grup, auditorul de grup trebuie să-și bazeze opinia pe activitățile unor alte companii de audit.

Cu toate acestea, în conformitate cu standardul ISA 600, auditorului de grup nu îi este permis să transfere altor auditori responsabilitatea asupra îndeplinirii unor părți ale auditului de grup.

Astfel, este permisă acceptarea misiunii, cu condiția ca auditorul de grup să-și poată forma opinia bazându-se pe munca auditorului componente. Acest lucru presupune obținerea unei înțelegeri proprii asupra ariei specializate sau asupra societății aflate în responsabilitatea acestei terțe părți.

Această responsabilitate nu presupune obținerea unor informații detaliate, ca acelea ale expertului extern, însă auditorul de grup ar trebui să dețină cunoștințele și competențele necesare revizuirii documentelor pregătite de către auditorul componente, să aibă suficiente informații pentru a înțelege munca efectuată, scopul realizării testelor, precum și concluziile la care a ajuns auditorul componente pe baza probelor de audit colectate.

Întrebarea 2: Există vreun avantaj sau deosebire între utilizarea unei companii din rețeaua auditorului de grup și a unei companii independente ca auditor al elemente-

lor componente ale grupului?

Răspuns: Singura diferență, pe care am putea-o numi una practică, este faptul că o companie de audit din rețeaua din care face parte auditorul de grup ar fi în măsură să dețină deja informații care conduc la o înțelegere mai bună a muncii efectuate de către auditorul componentei. Aceste informații pot fi, de exemplu: participarea la aceleași cursuri de calificare și dezvoltare profesională cu auditorul de grup, urmărirea unor politici de independență similare etc. Standardele de audit solicită, chiar și în cazul utilizării unui auditor din rețeaua auditorului de grup, ca auditorul de grup să-și documenteze înțelegerea procedurilor efectuate de către auditorul componentei, dar și auditorul componentei să ia la cunoștință și să urmărească indicațiile și cerințele auditorului de grup.

Întrebarea 3: Cum procedăm cu identificarea riscurilor?

Răspuns: Standardul de audit 600 solicită auditorului de grup să participe la procesul de identificare și cuantificare a riscurilor prin:

- ☞ Discuții cu auditorul componentelor sau managementul componentei despre activitățile care sunt semnificative la nivelul grupului.
- ☞ Discuții cu auditorul componentelor cu privire la orice posibilitate de erori materiale sau fraude în informația financiară transmisă de componente și
- ☞ Revizuirea documentației emise de auditorul compo-

nentei cu privire la orice risc semnificativ identificat în legătură cu asemenea erori materiale.

Această documentație poate lua forma unui memorandum, care reflectă concluzia la care a ajuns auditorul componentei cu privire la identificarea riscurilor.

Aceste proceduri pot fi efectuate prin:

- ☞ Organizarea unor conferințe telefonice cu auditorul componentelor, astfel încât aceștia să poată participa la discuțiile echipei de audit de grup, pe tema riscurilor (așa cum este solicitat de ISA 315, paragraful 10, inclusiv luarea în considerare a riscului de fraudă, așa cum este prevăzut de ISA 240, paragraful 15).
- ☞ Obținerea unei copii a planului de audit al componentei. Presupunând că acesta acoperă atât identificarea riscurilor semnificative, precum și procedurile ce acoperă aceste riscuri, va ajuta auditorul de grup să evalueze gradul de adecvare al procedurilor planificate pentru a diminua riscurile identificate la un nivel acceptabil.

Dacă aceste proceduri sunt efectuate în etapa de planificare, auditorul de grup poate evita

aparitia unor surprize ulterioare, pe parcursul misiunii de audit. Bineînțeles, procedurile de mai sus pot fi combinate conform judecății profesionale a auditorului de grup.

Întrebarea 4: Cine este responsabil pentru determinarea pragului de semnificație?

Răspuns: În faza de planificare, partenerul responsabil pentru un audit de grup trebuie să stabilească un prag de semnificație pentru fiecare componentă a grupului (ISA 600, paragraf 21).

Auditorul unei componente a grupului trebuie să îi comunice auditorului de grup un rezumat al tuturor erorilor neajustate în pachetul de consolidare.

De obicei, în cazul grupurilor mai mari, situațiile financiare sunt pregătite utilizând un pachet de informații pentru consolidare, care este trimis companiei-mamă de către fiecare componentă a grupului. Prin acest procedeu, practic se permite omiterea mai multor informații prezentate în situațiile financiare ale unei componente de grup, care ar fi incluse într-un raport anual al unei companii individuale. Auditorul de grup poate solicita auditorului componentei să emită o opinie specială de audit asupra fidelității și a corectitudinii pachetului de consoli-

	Grup	Compania-mamă	Subsidiara/compo-nentă de grup
Prag de semnificație global al situațiilor financiare	Auditorul de grup	Auditorul de grup	Auditorul componentei
Prag de semnificație al pachetului întreg de consolidare	Auditorul de grup	Auditorul de grup	Auditorul de grup

dare. Această opinie este, de obicei, adresată conducerii executive a societății componente, dar ar putea fi adresată și direct auditorului de grup.

Pentru a minimiza riscul ca mai multe erori accidentale sau deliberate din situațiile financiare să depășească împreună pragul de semnificație al grupului, pragurile de semnificație ale componentelor sunt mult mai mici decât pragul de semnificație al grupului, chiar și pentru cele mai mari societăți componente.

Exemplu

Pragul de semnificație al situațiilor financiare este stabilit ca fiind 10% din valoarea profitului sau pierderii pentru fiecare entitate din cadrul grupului ABC. Să presupunem că grupul ABC este compus dintr-o companie-mamă și din două componente, dintre care una realizează profit, iar cealaltă înregistrează pierderi, conform tabelului de mai jos. Dacă Subsidiara 1 ar fi fost auditată de o altă companie care folosește aceeași metodă de calcul a pragului de semnificație ca și auditorul companiei-mamă, o eroare neajustată de 1 milion de lei ar rezulta, în mod normal, în emiterea unei opinii de audit fără rezerve cu privire la situațiile financiare ale acelei subsidiare.

Cu toate acestea, din cauza efectului pierderilor în alte arii ale

grupului ar însemna că, deși această eroare nu este semnificativă la nivelul subsidiarei, ea ar fi semnificativă la nivelul grupului. Deoarece este foarte probabil ca numai auditorul companiei-mamă să aibă această imagine de ansamblu, echipa responsabilă pentru auditul de grup trebuie să comunice pragurile de semnificație tuturor auditorilor componentelor, înainte ca activitatea de audit să înceapă. În acest exemplu, pragul de semnificație maxim aferent componentelor pe care auditorul de grup ar putea să îl comunice auditorilor componentelor este 900.000 lei.

Ar fi indicat însă ca valoarea comunicată să fie mai mică, pentru a reduce la un nivel acceptabil riscul ca erorile din ambele componente să depășească împreună valoarea de 900.000 lei.

Întrebarea 5: Ce se întâmplă dacă unul sau mai multe componente ale grupului au un an financiar diferit față de cel al grupului?

Răspuns: În această situație, auditorul de grup are două alternative.

Prima, și care este și mai eficientă din punct de vedere al auditorului de grup, este unificarea datelor de raportare ale componentelor grupului. În această situație, auditorul de grup trebuie să obțină evidențe că această

unificare a avut loc și că toate componentele grupului emit situațiile financiare la data agreată.

A doua variantă este planificarea unor proceduri adiționale cu privire la perioada care este în afara anului financiar al grupului, dar ale cărei evenimente și tranzacții sunt consolidate în situațiile financiare ale grupului. Procedurile trebuie să acopere toate evenimentele și tranzacțiile semnificative din perioada menționată.

Aceste proceduri nu ar trebui să însemne o muncă extensivă pentru auditor, deoarece este oricum printre responsabilitățile auditorului componente să monitorizeze evenimentele ulterioare, conform standardului de audit 560 - Evenimente ulterioare.

Exemplu

Grupul de companii **Geo** include compania mamă Geo, precum și două subsidiare, GA și GB. GA face parte din grup de la înființare, GB a fost achiziționat pe parcursul anului financiar curent, care se termină pe 31 decembrie. Perioada de raportare a GB se finalizează pe 30 noiembrie.

În această situație, grupul Geo poate solicita modificarea anului financiar al GB, astfel încât acesta să fie aliniat perioadei de raportare a grupului sau poate proceda la solicitarea planificării procedurilor adiționale ce trebuie să acopere tranzacțiile și evenimentele perioadei 1 decembrie – 31 decembrie, perioadă aferentă căreia auditorul componente nu va emite opinie distinctă (aceasta fiind emisă pen-

mii lei	Compania -mamă	Subsidiara 1	Subsidiara 2	Grup
Profit	4.000	14.000	(9.000)	9.000
Prag de semnificație al componente 10%	400	1.400	900	900

tru situațiile financiare date 30 noiembrie) până la finalizarea misiunii auditului de grup.

Întrebarea 6: Ce se întâmplă dacă documentația pregătită de auditorul companiei membre a grupului nu este întocmită în limba română/engleză/altă limbă de circulație internațională?

Răspuns: Auditorul de grup trebuie să obțină probe și evidențe suficiente și adecvate pentru a emite opinia asupra situațiilor financiare de grup. Acest lucru nu înseamnă că auditorul de grup trebuie să citească fiecare document, ci faptul că el trebuie să înțeleagă toate comunicările relevante emise de către auditorul componentei și orice altă documentație care trebuie revizuită sau citită de către el.

Dacă nici acest lucru nu este posibil, auditorul de grup poate solicita auditorului componentei emiterea documentației principale în engleză (sau în altă limbă de circulație internațională) sau poate asigura unul sau mai mulți membri în echipa de audit care vorbesc o limbă comună cu auditorul componentei.

Întrebarea 7: Auditorul de grup trebuie să revizuiască documentația și evidențele auditorilor componentelor?

Răspuns: Conform standardului de audit 600, paragraful 44, auditorul de grup trebuie să evalueze dacă evidențe și probe suficiente și adecvate au fost colectate pe parcursul auditării procesului de consolidare și pe durata auditării companiilor componente. Pe baza acestor informații auditorul de grup își va forma opinia asupra situațiilor



financiare de grup. Acest lucru poate însemna obținerea unor documente de la auditorul componentelor, precum o listă a activităților, procedurilor efectuate, discuții, chestionare. Conform paragrafului 42 al aceluiași standard, auditorul de grup va evalua documentele transmise de către auditorul componentelor, va discuta toate implicațiile semnificative și apoi va considera dacă este necesară revizuirea altor documente din dosarul de audit al componentei. Bineînțeles, această evaluare va fi influențată de evaluarea riscurilor de către auditorul de

grup, evaluare care la rândul ei va depinde de semnificația componentei în situațiile financiare consolidate.

CONCLUZIE

Așa cum am putut observa din întrebări și răspunsuri, ISA 600 reprezintă, față de standardul precedent, o extindere semnificativă a responsabilităților atât pentru auditorul de grup, cât și pentru auditorii componentelor, iar în practică tinde să fie un standard din ce în ce mai controversat, tocmai din cauza sporirii responsabilităților profesioniștilor din domeniu.

NOTĂ: Aceste note reprezintă rezumate și fragmente ce au ca unic scop îndrumarea educațională și ca suport de studiu limitat. A se consulta textul integral al tuturor documentelor menționate în acest material, precum și sfatul unui specialist înainte de a se aplica orice concept în practică. The ExP Group nu este răspunzătoare de niciun prejudiciu cauzat de folosirea acestui material.

În România, standardele internaționale de audit clarificate adoptate de IFAC sunt publicate în limba română în lucrarea „Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Audit Financiar 2009”, publicată sub egida Camerei Auditorilor Financiar din România, la editura IRECSO.

IAASB: Scepticismul profesional într-un audit al situațiilor financiare (II)

În acest număr continuăm prezentarea publicației cu titlul de mai sus, structurată pe „Întrebări și Răspunsuri”, realizată de personalul Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB). Reiterăm precizarea făcută de autori că această publicație nu aduce modificări și nu prevalează asupra Standardelor Internaționale de Audit (ISA) sau asupra Standardului Internațional pentru Controlul Calității (ISQC)¹, ale căror texte au caracter autoritar. Lectura acestei publicații nu înlocuiește citirea standardelor. Acest document nu își propune să fie exhaustiv² și trebuie realizate întotdeauna referințe la standardele propriu-zise. Deci această publicație nu constituie o prevedere cu caracter autoritar sau oficial emisă de IAASB.

Întrebarea 3:

CE POT FACE FIRMELE DE AUDIT ȘI AUDITORII PENTRU A CREȘTE CONȘTIENȚIZAREA IMPORTANȚEI SCEPTICISMULUI PROFESIONAL ȘI A APLICĂRII ACESTUIA?

Scepticismul profesional este influențat de trăsăturile personale de comportament (de exemplu, atitudinile și valorile etice), precum și de nivelul competențelor (de exemplu, cunoștințele) persoanelor care efectuează auditul. Acestea, la rândul lor, sunt influențate de educație, pregătire și experiență. În cadrul echipei de audit, scepti-

cismul profesional este influențat, de asemenea, atât de acțiunile întreprinse de conducerea firmei și de partenerul misiunii, cât și de cultura și mediul de afaceri al firmei. ISA-urile și ISQC 1 includ cerințe și îndrumări menite să ajute la crearea unui mediu, la nivelul firmei și al misiunii, în care auditorul să-și poată cultiva scepticismul profesional în mod adecvat.

La nivel de firmă

Conducerea și exemplele oferite de aceasta influențează, în mod semnificativ, cultura internă a firmei.³ În consecință, „tonul de la vârf” și reîntărirea permanentă a importanței scepticismului pro-

fesional în cadrul misiunilor de audit constituie factori importanți ce influențează comportamentul individual.

Ocaziile în care firma își poate defini așteptările cu privire la scepticismul profesional și în care poate accentua importanța acestuia, includ, de exemplu:

- ☞ Stabilirea politicilor și a procedurilor menite să promoveze o cultură internă care recunoaște calitatea drept esențială în derularea misiunilor.⁴
- ☞ Promovarea unei culturi interne orientate pe calitate, prin intermediul unor acțiuni și mesaje clare, consecutive

1 ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

2 Deși sunt subliniate anumite cerințe și materiale explicative și de aplicare din ISA-uri și ISQC 1, această publicație nu reproduce toate prevederile din ISA-uri și ISQC 1 relevante pentru responsabilitatea auditorului de a planifica și efectua un audit cu scepticism profesional.

3 ISQC 1, alin. A4

4 ISQC 1, alin. 18

și frecvente, transmise de la toate nivelurile de conducere a firmei. Aceste acțiuni pot fi comunicate prin, dar fără a se limita la, seminarii de pregătire, întâlniri, dialoguri formale sau informale, declarații de misiune, newsletter-uri sau note de informare. Asemenea acțiuni și mesaje încurajează o cultură care recunoaște și recompensează activitatea profesională de înaltă calitate și pot fi încorporate, de exemplu, în documentația internă a firmei, în materialele de pregătire sau în procedurile de evaluare ale partenerului și personalului, astfel încât să se sprijine și să se reîntărească opinia firmei asupra importanței calității și a modului în care aceasta poate fi atinsă, în practică.⁵

☞ Stabilirea procedurilor și politicilor menite să furnizeze firmei o asigurare rezonabilă că deține suficient personal cu competențele necesare, capacitățile și angajamentul față de principiile etice.⁶ În această privință, promovarea culturii interne fundamentate pe calitate se poate realiza prin stabilirea unor politici și proceduri care să vizeze performanța, evaluarea, recompensarea și promovarea (inclusiv sisteme de stimulente), care furnizează o recunoaștere adecvată și recompensează

dezvoltarea și menținerea competențelor.⁷

☞ Dezvoltarea și implementarea programelor de pregătire internă și educație continuă pentru toate nivelurile personalului firmei. Aceste activități pot fi întreprinse, de exemplu, prin experiența de lucru, prin formarea la locul de muncă, prin pregătirea furnizată de personalul cu mai multă experiență (de exemplu, alți membri ai echipei misiunii) și prin educația privind independența. Se observă că aptitudinile profesionale constante ale personalului firmei depind, într-o măsură semnificativă, de nivelul adecvat al dezvoltării profesionale continue.⁸

La nivelul misiunii

La nivelul misiunii, partenerul de misiune este cel însărcinat cu responsabilitatea pentru calitatea generală a fiecărei misiuni de audit pentru care este desemnat.⁹ Acțiunile partenerului misiunii și mesajele adecvate transmise către ceilalți membri ai echipei misiunii subliniază caracterul esențial al calității în efectuarea misiunilor de audit și importanța calității auditului, de exemplu, pentru abilitatea echipei misiunii de a-și exprima îngrijorarea, fără teama de consecințe și de a emite rapoarte de audit, adecvate circumstanțelor.¹⁰

Ocazia ideală, pentru echipa de audit, de abordare și accentuare a importanței menținerii scepticismului profesional pe parcursul auditului este reprezentată de momentul discuției dintre partenerul misiunii și alți membri cheie ai echipei cu privire la susceptibilitatea ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ.

Această discuție include aplicarea cadrului general de raportare financiară aplicabil faptelor și circumstanțelor entității și acordă o atenție deosebită modului și secțiunii în care situațiile financiare pot fi susceptibile să sufere o denaturare semnificativă cauzată de fraudă, inclusiv a modului în care fraudă poate apărea (făcând abstracție de convingerile membrilor echipei misiunii, conform cărora conducerea și cei însărcinați cu guvernanta sunt onești și integri).

Această discuție constituie, de asemenea, pentru echipa misiunii, un fundament de comunicare și schimb de informații noi, care pot afecta evaluările riscului sau procedurile de audit efectuate.¹¹

Alte ocazii în care partenerul misiunii poate stabili așteptări cu privire la scepticismul profesional și poate sublinia importanța acestuia includ, de exemplu, asumarea responsabilității pentru:

5 A se vedea ISQC 1, alin. A4.

6 A se vedea ISQC 1, alin. 29.

7 A se vedea ISQC 1, alin. A5 și A25-A28.

8 A se vedea ISQC 1, alin. 29 și A25-A26.

9 ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, alin. 8

10 A se vedea ISA 220, alin. A3.

11 A se vedea ISA 315, *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, alin. 10 și A14, și ISA 240, alin. 15.

- ☞ Coordonarea, supravegherea și desfășurarea misiunii de audit.¹²
- ☞ Revizuirile activității efectuate. În această privință, partenerul misiunii este cel care deține majoritatea cunoștințelor și experienței ce pot fi împărtășite membrilor mai puțin experimentați ai echipei, ajutându-i să își dezvolte un spirit critic și sceptic prin revizuirea, printre altele, a domeniilor critice de raționament și a riscurilor semnificative. Revizuirile oportune permit, de asemenea, ca problemele semnificative (de exemplu, domeniile critice de raționament, în special cele referitoare la aspectele dificile sau contencioase apărute pe parcursul misiunii) să fie rezolvate la sau înainte de data raportului auditorului.¹³
- ☞ Ca echipa misiunii să întreprindă consultări adecvate, pe marginea unor aspecte dificile sau contencioase și concluziile formulate în urma acestor consultări să fie implementate.¹⁴

Cu toate că activitățile la nivelul firmei și al misiunii contribuie la crearea unui spirit de scepticism profesional, responsabilitatea menținerii unei astfel de atitudini profesionale sceptice rămâne la latitudinea fiecărei persoane. Ca și raționamentul profesional, scepticismul profesional trebuie exercitat pe parcursul des-

fășurării auditului.

Menținerea scepticismului profesional pe parcursul auditului îi permite auditorului să reducă riscurile de omitere a unor circumstanțe neobișnuite, generalizarea excesivă în momentul formulării concluziilor pe marginea observațiilor de audit sau utilizarea unor prezumții inadecvate în determinarea naturii, perioadei și amplitudinii procedurilor de audit și în evaluarea rezultatelor acestora.¹⁵

Întrebarea 4. ÎN CE ETAPĂ A PROCESULUI DE AUDIT ESTE NECESAR SCEPTICISMUL PROFESIONAL?

Scepticismul profesional este relevant și necesar pe parcursul întregii misiuni de audit, chiar dacă nu se face referire la acesta în fiecare ISA.¹⁶ De exemplu:

- ☞ Acceptarea misiunii – de exemplu, în evaluarea aspectelor precum integritatea proprietarilor principali și a conducerii.¹⁷
- ☞ Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă – de exemplu, când:
 - Sunt efectuate proceduri de evaluare a riscurilor (inclusiv discuția din cadrul echipei misiunii cu privire la susceptibilitatea ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ, așa cum s-a

discutat la întrebarea 3 de mai sus).

- Este revizuită evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă și sunt modificate, în consecință, procedurile de audit viitoare planificate – după caz, de exemplu, ca urmare a unor informații noi care sunt inconsecvente cu probele de audit pe care auditorul și-a bazat inițial evaluarea sau prin atenția acordată modificărilor în circumstanțele date a noilor informații sau a unei modificări în procesul de înțelegere de către auditor a entității și activităților acesteia, ca rezultat al desfășurării unor proceduri de audit viitoare.¹⁸
- ☞ Stabilirea naturii, perioadei și amplitudinii procedurilor de audit ulterioare, care răspund riscurilor evaluate de denaturare semnificativă, și a probelor de audit desfășurate în vederea evaluării – De exemplu, când:
 - Se ia în considerare, în domeniile în care sunt identificate riscuri evaluate mai mari, nevoia de a crește cantitatea probelor de audit sau obținerea de probe mai relevante sau credibile, de exemplu, prin acordarea unei mai mari atenții obținerii de

12 A se vedea ISA 220, alin. 15.

13 A se vedea ISA 220, alin. 16 și A18.

14 ISA 220, alin. 18

15 ISA 200, alin. A19

16 A se vedea ISA 200, alin. A69.

17 ISA 220, alin. A8

18 A se vedea ISA 315, alin. 31 și ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, alin. 12 și A13.

probe de la părțile terțe sau obținerii de probe coroborative de la un număr de surse independente.¹⁹

- Sunt concepute și efectuate proceduri de fond analitice, inclusiv când este evaluată credibilitatea datelor pe baza cărora sunt elaborate estimările auditorului și când sunt identificate și investigate fluctuații sau relații care sunt inconsecvente cu alte informații relevante sau care diferă, cu o sumă semnificativă, în comparație cu valorile estimate.²⁰ Estimările auditorului au un rol important în evaluarea rezultatelor procedurilor analitice și în provocarea obținerii de explicații din partea conducerii, cu privire la deviațiile în raport cu rezultatele așteptate.
- Sunt abordate anumite circumstanțe, precum cazurile în care conducerea refuză să îi permită auditorului să trimită o solicitare de confirmare.²¹

☞ Formularea unei opinii cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu aplicarea cadrului general de raportare – De exemplu, când:

- Sunt formulate concluzii despre obținerea unei asigurări rezonabile și despre măsura în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate pentru a sprijini aceste concluzii.²²
- Se iau în considerare implicațiile pentru opinie, atunci când auditorul se află în imposibilitatea de a obține probele de audit necesare.²³
- Se evaluează dacă situațiile financiare, întocmite în conformitate cu un cadru general de prezentare fidelă, reflectă o prezentare fidelă, luând în considerare atât (i) prezentarea generală, structura și conținutul situațiilor financiare, cât și (ii) dacă situațiile financiare, inclusiv notele la acestea, reprezintă tranzațiile și evenimentele existente, într-o manieră care duce la obținerea unei prezentări fidele.²⁴

Întrebarea 5: CARE ESTE RELAȚIA DINTRE SCEPTICISMUL PROFESIONAL ȘI RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI ÎN CEEA CE PRIVEȘTE FRAUDA?

Din cauza caracteristicilor fraudei, inclusiv a faptului că aceasta poate include scheme sofisticate menite să o ascundă sau poate

implica un complot, scepticismul profesional al auditorului este deosebit de important atunci când se iau în considerare riscurile de denaturare semnificativă cauzate de fraudă.

ISA 240 acordă o atenție sporită scepticismului profesional. Printre altele, acesta prevede cerințe adresate în special nevoii de a menține scepticismul profesional pe toată perioada auditului, recunoscând posibilitatea existenței unei denaturări semnificative cauzate de fraudă, în ciuda experienței anterioare a auditorului referitoare la onestitatea și integritatea conducerii entității și a persoanelor însărcinate cu guvernarea.²⁵

Acest standard prevede, de asemenea, ca auditorul să întreprindă investigații suplimentare atunci când condițiile identificate pe parcursul auditului îl fac pe acesta să creadă că un document poate să nu fie autentic sau că termenii dintr-un document au fost modificați, dar nu au fost comunicați auditorului.²⁶

ISA 240 notează că menținerea scepticismului profesional în cadrul misiunilor de audit prevede punerea permanentă în discuție a măsurii în care informațiile și probele de audit obținute de auditor sugerează posibilitatea existenței unei denaturări semnificative cauzate de fraudă.

19 A se vedea ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, alin. 7 și A19.

20 A se vedea ISA 520, *Proceduri analitice*, alin. 5 și 7.

21 A se vedea ISA 505, *Confirmări externe*, alin. 8.

22 A se vedea ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, alin. 11.

23 A se vedea ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente*, alin. A124.

24 A se vedea ISA 700, alin. 14.

25 ISA 240, alin. 12

26 ISA 240, alin. 13

Aceasta include luarea în considerare a veridicității informației care va fi folosită drept probă de audit și a controalelor aferente modului în care a fost întocmită, precum și păstrarea ei, dacă este relevantă.²⁷ ISA 240 recunoaște, de asemenea, faptul că procedurile de audit care sunt eficiente pentru detectarea erorilor pot să nu fie eficiente în detectarea fraudei.

În consecință, cerințele ISA 240 sunt menite să îl ajute pe auditor în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzate de fraudă și în elaborarea de proceduri suplimentare.²⁸

În anumite cazuri, ISA-urile prevăd ca auditorii să facă estimări referitoare la riscurile de fraudă, evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă sau procedurile specifice care trebuie efectuate. Ei fac acest lucru recunoscând importanța scepticismului profesional în domenii în care s-a demonstrat o susceptibilitate mai mare a denaturării, inclusiv a denaturării cauzate de fraudă.

Exemplele includ nevoia estimării existenței de riscuri de fraudă aferente recunoașterii veniturilor,²⁹ tratamentul riscurilor ca conducerea să negligeze un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă și deci un risc semnificativ,³⁰ și procedurile

cerute de a aborda revizuirea estimărilor contabile, din punctul de vedere al influențelor nedorite.³¹

Determinarea tuturor răspunsurilor la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, cauzate de fraudă, includ, în general, luarea în considerare a modului în care comportamentul pe parcursul auditului poate reflecta un scepticism profesional crescut. ISA 240, de exemplu, include exemple specifice ale modului în care comportamentul pe parcursul auditului ar putea reflecta creșterea scepticismului profesional, inclusiv:

- ☞ O sensibilitate crescută în selectarea naturii și amplitudinii cu care trebuie examinată documentația entității, pentru susținerea tranzacțiilor semnificative.
- ☞ Recunoașterea crescută a nevoii de a corobora explicațiile conducerii sau afirmațiile referitoare la aspectele semnificative.³²

ISA-urile subliniază faptul că riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare semnificativă rezultată dintr-o fraudă a conducerii este mai mare decât dacă ar rezulta dintr-o fraudă a personalului, pentru că, de obicei, conducerea este într-o poziție în care poate manipula, direct sau indirect, înregistrările contabile, poate prezenta informații finan-

ciare frauduloase sau poate neglija procedurile de control, concepute pentru a preveni fraudele similare comise de alți angajați.³³ În această privință, ISA-urile:

- ☞ Indică faptul că evaluarea răspunsurilor conducerii la chestionări, cu o atitudine de scepticism profesional, ar trebui să includă și coroborarea răspunsurilor conducerii la interogări cu alte informații.³⁴
- ☞ Prevăd ca auditorul să investigheze inconsecvențele, atunci când răspunsurile la interogări, primite din partea conducerii sau a celor însărcinați cu guvernarea, sunt inconsecvente.³⁵
- ☞ Prevăd ca auditorul să reanalizeze evaluarea anterioară a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, impactul generat de natura, perioada și amploarea procedurilor de audit și credibilitatea probelor obținute anterior dacă apare o denaturare care este sau poate fi rezultatul fraudei și care implică conducerea (în special, conducerea superioară) sau când circumstanțele sau condițiile indică un posibil complot între angajați, conducere și părți terțe.³⁶

27 ISA 240, alin. A7

28 ISA 240, alin. 8

29 A se vedea ISA 240, alin. 26-27.

30 A se vedea ISA 240, alin. 31.

31 A se vedea ISA 240, alin. 32(b).

32 ISA 240, alin. A33

33 ISA 240, alin. 7

34 ISA 240, alin. A17

35 ISA 240, alin. 14

36 A se vedea ISA 240, alin. 35-36.

Întrebarea 6: ÎN AFARĂ DE FRAUDĂ, EXISTĂ ALTE ASPECTE ALE UNEI MISIUNI DE AUDIT ÎN CARE SCEPTICISMUL PROFESIONAL POATE FI DEOSEBIT DE IMPORTANT?

Scepticismul profesional este important și necesar pe toată durata procesului de audit. Scepticismul profesional al auditorului devine deosebit de important atunci când sunt abordate domenii mai complexe ale auditului, mai semnificative sau care implică raționamente mai riguroase, precum:

- ☞ Estimările contabile, inclusiv estimările contabile ale valorii juste, și prezentările aferente de informații – De exemplu, atunci când:
 - Se evaluează caracterul rezonabil al presupunerilor semnificative utilizate de către conducere în estimările contabile care generează riscuri semnificative.³⁷
 - Se determină dacă schimbările în estimările contabile sau în metoda de generare a lor, din perioada precedentă, sunt corecte conform circumstanțelor.³⁸
 - Se revizuiesc raționamentele și deciziile luate de conducere în generarea estimărilor contabile, în vederea identificării dacă există indicii ale unor

posibile influențe nedorite din partea conducerii.³⁹

- ☞ Continuitatea activității – De exemplu, în evaluarea planurilor conducerii referitoare la acțiunile viitoare în relație cu evaluarea continuității activității, a măsurii în care rezultatul acestor planuri poate ameliora situația și a fezabilității lor, în circumstanțele date.⁴⁰ Comunicatul IAASB din decembrie în care se precizează: *Condițiile economice continuă să ridice provocări celor care întocmesc situațiile financiare și auditorilor, deopotrivă; Accentul trebuie pus asupra principiului de continuitate a activității și a caracterului adecvat al prezentărilor de informații*, accentuează importanța scepticismului profesional și a raționamentului în evaluarea prezentărilor de informații din situațiile financiare și a implicațiilor asupra raportului auditorului, atunci când există o incertitudine semnificativă aferentă evenimentelor sau condițiilor care, individual sau colectiv, pot pune la îndoială capacitatea entității de a își continua activitatea. Acest document face, de asemenea, referire la Alerta Practică de Audit emisă în 2009 de personalul IAASB, *Considerente de audit aferente continuității activității în mediul economic actual*,

care prezintă aspectele relevante ce trebuie analizate din perspectiva principiului de continuitate a activității, în întocmirea situațiilor financiare.

- ☞ Relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate – De exemplu, menținerea stării de alertă pe parcursul auditului, în ceea ce privește informațiile care pot indica relații sau tranzacții cu părțile afiliate, neidentificate sau neprezentate anterior;⁴¹ și, în contextul tranzacțiilor semnificative identificate, care nu intră în cursul normal al activității entității, dacă rațiunile de afaceri (sau lipsa acestora) ale tranzacțiilor sugerează angajarea într-o raportare financiară frauduloasă sau ascunderea însușirii de active sau credibilitatea solicitărilor de confirmare externe.⁴²
- ☞ Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor – De exemplu, menținerea stării de alertă în timpul efectuării altor tipuri de proceduri aferente cazurilor de neconformitate sau neconformitate suspectată cu acele legi sau reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare sau care au un efect fundamental asupra operațiunilor entității, ducând la încetarea operațiunilor acesteia sau care pun în discuție continuitatea activității sale.⁴³ Această

37 A se vedea ISA 540, alin. 15.

38 A se vedea ISA 540, alin. 12.

39 ISA 540, alin. 21

40 ISA 570, alin. 16(b)

41 ISA 550, *Părți Afiliate*, alin. 10-11 și 15

42 A se vedea ISA 550, alin. 16, A24 și A25.

43 A se vedea ISA 250, *Luarea în considerare a legii și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, alin. 14, 15 și A9.

situație poate fi relevantă în contextul unui audit al grupului, de exemplu, din cauza practicilor și culturilor din diferite jurisdicții.⁴⁴

Un alt exemplu în care scepticismul profesional este deosebit de important este legat de auditarea tranzacțiilor semnificative neobișnuite sau foarte complexe.

Publicația din 2010 a personalului IAASB de Întrebări & Răspunsuri, *Considerentele auditorului cu privire la tranzacțiile semnificative neobișnuite sau foarte complexe*, subliniază considerentele din ISA-uri care sunt relevante în auditarea acestor tranzacții, notând că natura acestora poate genera riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare și, în consecință, pot merita o atenție sporită din partea auditorilor.

Mai mult, în relație cu auditarea instrumentelor financiare, atenția firmelor și a auditorilor este atrasă de noua publicație a IAASB, *Nota Practică Internațională de Audit (IAPN) 1000*.⁴⁵

Printre altele, IAPN subliniază din nou importanța scepticismului profesional, în special în raport cu riscurile și consecințele influenței nedorite a conducerii.⁴⁶

Întrebarea 7: CUM POATE FI EVIDENȚIATĂ APLICAREA SCEPTICISMULUI PROFESIONAL?

Scepticismul profesional este deseori demonstrat în cadrul diverselor discuții purtate de auditor pe parcursul unei misiuni de audit.

De exemplu, comunicarea auditorului cu persoanele însărcinate cu governanța include, după caz, motivele pentru care auditorul consideră că o practică contabilă semnificativă, acceptată de cadrul de raportare financiară aplicabil, nu este cea mai adecvată în condițiile specifice ale entității.⁴⁷

Cu toate acestea, documentația de audit rămâne decisivă în evidențierea scepticismului profesional, căci furnizează probe că auditul a fost planificat și desfășurat în conformitate cu ISA-urile și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile.⁴⁸ ISA-urile prevăd ca auditorul să întocmească o documentație de audit suficientă, care să îi permită unui auditor cu experiență, care nu a fost implicat anterior în misiunea de audit, să înțeleagă, printre altele, deciziile semnificative luate pe marginea aspectelor importante de pe parcursul auditului, concluziile formulate și raționamentele semnificative ce au la bază aceste concluzii.⁴⁹

ISA-urile prevăd, de asemenea, ca auditorii să documenteze discuțiile purtate cu conducerea, cu persoanele însărcinate cu governanța și cu alte părți, pe marginea aspectelor semnificative, inclusiv a naturii aspectelor semnificative discutate și a momentului și persoanelor cu care au avut loc discuțiile.⁵⁰

O astfel de documentație îl ajută pe auditor să demonstreze modul în care au fost abordate raționamentele semnificative și aspectele cheie ale auditului și modul în care auditorul a evaluat dacă au fost obținute suficiente probe de audit adecvate.

Exemplele de situații în care este importantă întocmirea documentației de audit, atunci când aspectele și raționamentele sunt semnificative, includ următoarele:

- ☞ Deciziile semnificative formulate pe parcursul discuțiilor din cadrul echipei misiunii, cu privire la susceptibilitatea ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ din cauza fraudei, orice comunicări referitoare la fraudă înaintate conducerii, persoanelor însărcinate cu governanța, organelor de reglementare și altor părți.⁵¹
- ☞ Cazurile identificate sau suspectate de neconformitate

44 A se vedea ISA 600, *Considerente speciale — auditul situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, alin. 19 și 20.

45 IAPN 1000, *Considerente speciale în auditul instrumentelor financiare*

46 IAPN 1000, alin. 71

47 ISA 260, *Comunicarea cu persoanele însărcinate cu governanța*, alin. 16

48 ISA 230, *Documentația de audit*, alin. 5

49 A se vedea ISA 230, alin. 8.

50 A se vedea ISA 230, alin. 10.

51 ISA 240, alin. 44(a) și 46

cu legile și reglementările și rezultatele discuțiilor cu conducerea și, după caz, cu persoanele însărcinate cu guvernanta sau alte părți din afara entității.⁵²

- ☞ Baza concluziilor auditorului referitoare la caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor de informații care generează riscuri semnificative și orice indicii ale unor influențe posibile din partea conducerii.⁵³
- ☞ Informații identificate, care sunt inconsecvente cu concluzia finală a auditorului referitoare la un aspect semnificativ, inclusiv modul în care a fost abordată această inconsecvență.⁵⁴
- ☞ Baza concluziilor auditorului referitoare la caracterul rezonabil al domeniilor de raționamente subiective.
- ☞ Baza concluziilor auditorului referitoare la autenticitatea unui document (precum utilizarea corespunzătoare a unui expert sau a procedurilor de confirmare), atunci când sunt întreprinse investigații ulterioare ca răspuns la condițiile identificate pe parcursul auditului, care l-au făcut pe auditor să creadă că documentul poate să nu fie autentic.⁵⁵

Dat fiind că scepticismul profesional este o atitudine, uneori este dificil ca documentația auditorului să captureze pe deplin scepticismul profesional aplicat pe parcursul auditului. ISA-urile precizează că pot exista mai multe modalități în care poate fi documentat scepticismul profesional.

Cu toate acestea, documentația de audit poate furniza probe ale exercitării scepticismului profesional de către auditor, în conformitate cu ISA-urile. Aceste probe pot include proceduri specifice efectuate în vederea coroborării răspunsurilor conducerii cu interogările auditorului.⁵⁶

Întrebarea 8: ORGANELE DE REGLEMENTARE ȘI DE SUPRAVEGHERE ALE FIRMELOR DE AUDIT ȘI PERSOANELE ÎNSĂRCINATE CU GUVERNANȚA AU VREUN ROL ÎN SPRIJINIREA COMPORTAMENTULUI SCEPTIC ÎN RÂNDUL AUDITORILOR?

ISA-urile nu impun cerințe adresate organelor de reglementare sau de supraveghere a firmelor de audit nici persoanelor însărcinate cu guvernanta.

Totuși, dat fiind rolul crucial al

persoanelor interesate în calitatea auditului,⁵⁷ acestea sunt în postura de a-i provoca și mai mult pe auditori cu privire la scepticismul lor, prin intermediul unei comunicări adecvate în ambele sensuri și a unei supravegheri și inspecții eficiente a misiunilor de audit.

Comunicarea adecvată, în dublu sens, între auditor și persoanele însărcinate cu guvernanta reprezintă o parte esențială a procesului de audit. ISA-urile prevăd ca auditorul să comunice anumite aspecte referitoare la audit, inclusiv aria de aplicare planificată și perioada auditului, precum și aspectele semnificative identificate și dificultățile întâlnite pe parcursul auditului.

De exemplu, comunicările prevăzute includ opiniile auditorului cu privire la aspectele calitative semnificative aferente practicilor contabile ale entității, inclusiv politicile contabile, estimările contabile și prezentările din informațiile financiare.⁵⁸

Un dialog solid între auditor și persoanele însărcinate cu guvernanta cu privire la zonele cu un risc de denaturare semnificativă evaluat ca fiind mai ridicat, în special estimările contabile critice și modul în care auditorul a răspuns acestor riscuri evaluate,

52 ISA 250, alin. 29

53 ISA 540, alin. 23

54 ISA 230, alin. 11

55 A se vedea ISA 230, alin. A10.

56 ISA 230, alin. A7

57 Publicația IAASB *Calitatea auditului, Perspectiva IAASB*, discută numărul mare de influențe importante care contribuie la atingerea calității auditului și a rolurilor pe care auditorul extern și alte părți le ocupă în realizarea calității raportării financiare.

58 A se vedea ISA 260, alin. 16(a), care prevede că, după caz, auditorului i se solicită, de asemenea, să explice persoanelor însărcinate cu guvernanta de ce consideră că o practică contabilă semnificativă, acceptată de cadrul general de raportare financiară aplicabil, nu este cea mai adecvată în condițiile specifice ale entității.

le poate furniza persoanelor însărcinate cu guvernanta ocazia de a chestiona modul în care auditorul a aplicat scepticismul profesional în abordarea acestor domenii.

Persoanele însărcinate cu guvernanta sunt în măsură să influențeze și să stimuleze scepticismul auditorului prin furnizarea unui feed-back pe marginea aspectelor importante aferente auditului.

De exemplu, în primirea comunicărilor despre aria de aplicare planificată și perioada auditului, persoanele însărcinate cu guvernanta pot:

- ☞ Discuta cu auditorul despre aspectele legate de risc și conceptul de prag de semnificație;
- ☞ Identifica orice domenii în care îi pot solicita auditorului să întreprindă proceduri suplimentare; și
- ☞ Îl pot asista pe auditor să înțeleagă mai bine entitatea și mediul său.⁵⁹

Prin intermediul monitorizării lor și a inspecțiilor de audit, organele de supraveghere pot facilita, de asemenea, dialogul eficient care contribuie la focalizarea auditorilor asupra importanței scepticismului profesional și a modului în care poate fi apli-

cat corespunzător în auditurile situațiilor financiare.

Documentația auditorului este deosebit de importantă, aceasta servind, printre altele, la desfășurarea inspecțiilor externe în conformitate cu cerințele legale, de reglementare și de altă natură, aplicabile.⁶⁰ Auditorilor li se solicită deseori să comunice direct cu organele de reglementare sau de supraveghere prudențiale, în plus față de persoanele însărcinate cu guvernanta.⁶¹ Chiar în absența unei reglementări, în condiții excepționale, auditorul poate considera necesar să comunice anumite aspecte direct organelor de reglementare sau de supraveghere prudențiale.

Cu toate acestea, obligația profesională a auditorului de a păstra confidențialitatea informațiilor despre client poate interzice această raportare. În consecință, auditorul poate considera adecvată obținerea unei consilieri juridice, pentru a determina

acțiunile corespunzătoare ce trebuie întreprinse, în funcție de circumstanțe.

De asemenea, pot exista situații în care comunicarea cu organele de reglementare sau de supraveghere prudențiale poate fi utilă, pe parcursul auditului. De exemplu, în unele jurisdicții, organele de reglementare bancară caută să coopereze cu auditorii, în vederea unui schimb de informații despre funcționarea și aplicarea controalelor asupra activităților aferente instrumentelor financiare, provocările legate de evaluarea instrumentelor financiare pe piețele inactive și conformitatea cu reglementările. Această coordonare îi poate fi utilă auditorului în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.⁶² De asemenea, aceasta oferă ocazia stabilirii unui dialog constructiv între auditor și organele de reglementare, cu privire la aspectele pertinente aplicării corespunzătoare a scepticismului profesional.

Copyright © Februarie 2012, deținut de către Federația Internațională a Contabililor (IFAC). Toate drepturile rezervate. Material utilizat cu permisiunea IFAC. Contactați permissions@ifac.org pentru permisiunea de a reproduce, stoca sau transmite, sau de a utiliza, în mod similar, acest document. Această publicație a fost tradusă din limba engleză în limba română de către Camera Auditorilor Financiarți din România. IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru acuratețea sau corectitudinea traducerii sau pentru acțiunile ulterioare ca rezultat al acestora.

⁵⁹ A se vedea ISA 260, alin. A11.

⁶⁰ A se vedea ISA 230, alin. 3.

⁶¹ De exemplu, ISA 250 prevede ca auditorii să determine existența unei responsabilități de a raporta neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările, unor părți din afara entității. Dacă auditorul identifică sau suspectează o fraudă, ISA 240 prevede ca auditorul să determine dacă există o responsabilitate de a raporta unei părți din afara entității. Deși obligația profesională a auditorului de a menține confidențialitatea informațiilor despre client poate interzice această raportare, responsabilitățile legale ale auditorului pot prevala asupra obligației de confidențialitate, în unele circumstanțe. Cerințele referitoare la comunicarea auditorului cu organele de supraveghere bancară și cu alte părți pot fi prevăzute, în multe țări, fie prin lege, printr-o cerință de supraveghere sau printr-un acord sau protocol oficial.

⁶² A se vedea IAPN 1000, alin. 145.

Sugestii privind documentarea secțiunii G din „Ghid pentru un audit de calitate” - „Stocul și producția în curs”



Dr. **Daniel Botez**,
auditor financiar,
formator

Stocurile reprezintă o zonă „fierbinte” în activitatea oricărei entități. Indiferent de obiectul exploatării, fabricație, comercializare sau prestări de servicii, toate companiile prezintă, de regulă, această structură în situațiile financiare. Stocurile au viteză mare de rotație, intră prin achiziție, sunt transformate, ies prin vânzare, asigurând substanța ciclului de exploatare. Procedurile de audit al stocurilor cuprind investigații specifice, cum este inspecția fizică a stocurilor, efectuată de regulă cu ocazia inventarierii, sau observarea, dacă se consideră necesară analiza unui proces de fabricație sau de prestare de servicii.

OBIECTIVELE AUDITULUI STOCURILOR

Obiectivele auditului stocurilor sunt prevăzute de Secțiunea G din „Ghidul pentru un Audit de Calitate”¹. Acestea se circumscriu afirmațiilor conducerii entității cu privire la întocmirea situațiilor financiare și pe care auditorul le utilizează drept criterii pentru investigațiile sale. Obiectivele se referă la afirmații astfel:

1. Asigurarea că stocurile sunt corect evidențiate în evidența contabilă în conformitate cu legislația corespunzătoare și standardele contabile aplicabile – CLASIFICARE.
2. Asigurarea că stocurile înregistrate în contabilitate există și aparțin clientului – APARIȚIE; EXISTENȚĂ.
3. Asigurarea că toate stocurile deținute de societate au fost incluse în stocul de la sfârșitul anului – EXHAUSTIVITATE.
4. Asigurarea că stocurile au fost evaluate în conformitate cu politicile contabile ale societății și că acestea sunt aplicate în mod consecvent – EXACTITATE; EVALUARE ȘI ALOCARE.
5. Asigurarea că stocurile cantitative prezentate în sold la sfârșitul anului sunt corect evidențiate – EXISTENȚĂ.
6. Asigurarea că distincția pe exerciții financiare dintre materii prime, producția în curs și produse finite, precum și între stocuri, achiziții și vânzări a fost efectuată corect – DATA DE ÎNCHIDERE.
7. Asigurarea că stocurile cu mișcare lentă, deteriorate și stocurile ieșite din uz au fost identificate și evaluate în mod adecvat – EVALUARE ȘI ALOCARE.
8. Asigurarea că includerea costurilor în evaluarea producției în curs de execuție este conformă cu politicile contabile – EXACTITATE; EVALUARE ȘI ALOCARE.
9. Asigurarea că orice transferuri în contul de profit și pierdere în

¹ Ghid pentru un Audit de Calitate, pag.103, ICAS în colaborare cu CAFR, 2012

legătură cu producția în curs aferentă contractelor pe termen lung au fost recunoscute pe baza estimării credibile a veniturilor și cheltuielilor până la finalizare – EVALUARE ȘI ALOCARE.

10. Asigurarea că alocarea costurilor indirecte incluse în evaluarea stocurilor și producției în curs de execuție este rezonabilă și este realizată luând în calcul nivelul normal de activitate al companiei – EVALUARE ȘI ALOCARE.

11. Asigurarea că recunoașterea provizioanelor pentru pierderi cu privire la producția în curs de execuție pe termen scurt a fost adecvată – EVALUARE ȘI ALOCARE.

Secțiunea G conține două părți, prima privește proceduri generale referitoare la stocuri (G1), iar a doua prevede proceduri specifice colectării de probe prin teste de fond pe bază de participare (G2).

Încercăm în cele ce urmează să sugerăm modul în care auditorul aplică procedurile prevăzute în subsecțiunea G1 în activitatea sa de investigare. În principiu, pentru fiecare procedură se întocmește o foaie de lucru. Foaia de lucru conține obiectivul procedurii, activitatea realizată, rezultatele obținute și concluziile auditorului.

PROCEDURI DE AUDIT REFERITOARE LA STOCURI

1. Revizuiți Planificarea Auditului, Rezumatul Evaluării Riscurilor și Planul de Eșantionare pentru această secțiune! Asigurați-vă că următoarele teste sunt adaptate potrivit nevoilor de abordare a riscuri-

lor identificate! Orice modificare a abordării planificate ar trebui să fie înregistrată în mod clar.

Prin această procedură se revizuiesc informațiile referitoare la stocuri, se documentează într-o foaie de lucru dacă există aspecte de urmărit rezultate din auditurile anterioare și dacă există elemente care să conducă la modificarea evaluării riscurilor și a planului de eșantionare inițiale. Se menționează nivelul riscului de control și al riscului inerent specific stocurilor.

2. Evaluați gradul de adecvare a politicilor contabile pentru stocuri și producția în curs de execuție! Asigurați-vă că politicile contabile sunt în conformitate cu standardele de contabilitate și legislația aplicabilă!

Această procedură se bazează pe obținerea de la client a manualului de politici contabile. Dacă nu există manual de politici contabile și nici alt document din care să rezulte tratamentul contabil al stocurilor, atunci se procedează la interogarea conducerii cu privire la tratamentul aplicat și se obține o declarație scrisă. După verificarea conformității cu standardele contabile aplicabile auditorul concluzionează că există politici contabile și că acestea respectă cadrul stabilit prin standardele contabile (reglementările contabile).

3. Obțineți sau pregătiți situații generale ale stocurilor și confrunțați-le cu bilanțul! Faceți distincția între Materii prime și Consumabile, Producția în curs de execuție, și între Produse finite sau Mărfuri!

Această procedură se bazează pe o situație (bilanță) analitică a

stocurilor furnizată de entitate, auditorul documentând în foaia de lucru constatarea sa privind concordanța dintre totalul situației analitice și totalul poziției din bilanț, precum și clasificarea corespunzătoare a tranzacțiilor și soldurilor pe categoriile de stocuri prevăzute de standardele contabile.

4. Pregătiți un comentariu care să explice componența soldurilor stocurilor în comparație cu anii anteriori și așteptările noastre!

Auditorul întocmește în foaia de lucru un tabel prin care să constate pe categorii de stocuri dacă există variații neobișnuite ale stocurilor între exercițiul financiar anterior și cel curent. Se pot calcula viteze de rotație ale stocurilor și compara valorile între exerciții.

5. Examinați schimbările semnificative în valorile și nivelurile stocurilor când comparați cu perioada precedentă!

În situația în care constată variații semnificative sau neobișnuite, auditorul le discută cu conducerea, consemnează informațiile obținute și stabilește dacă este cazul să efectueze investigații suplimentare.

6. Completați raportul de participare la inventariere și urmăriți toate elementele selectate pentru a le prelua în listele finale ale stocurilor!

Prin această procedură auditorul revizuieste documentarea secțiunii G2 și verifică dacă eșantionul selectat cu ocazia participării la inventariere se regăsește în listele de inventariere finale ale stocurilor.

Dacă se constată diferențe, acestea sunt analizate și discutate cu

conducerea în sensul corectării erorilor. Dacă se refuză corecțiile se consemnează în foaia de lucru incidența asupra opiniei. În ambele cazuri erorile se preiau din foaia de lucru și se consemnează în documentul A9 „Sumarul erorilor”.

7. Selectați un eșantion de elemente din listele finale ale stocurilor și transpuneți-le în listele de stocuri care vor fi verificate!

Prin această procedură auditorul extrage eșantionul referitor la stocurile care vor fi verificate, punând de acord dimensiunea minimă a acestuia, calculată în procedura de planificare, cu cerința de a asigura un eșantion de cel puțin 40% pentru auditurile recurente sau de cel puțin 60% pentru auditurile noi, precum și cu eventualul prag de semnificație specific stocurilor.

Asupra acestui eșantion se efectuează testele stabilite de auditor pentru colectarea probelor atât pentru tranzacții, cât și pentru solduri.

8. Testați modalitatea de verificare a prețurilor din listele finale de inventariere, prin selectarea unui eșantion al facturilor de achiziții ale înregistrării costurilor!

Auditorul documentează, pe categorii de stocuri, constatările bazate pe un eșantion, a modului de evaluare a stocurilor cuprinse în listele de inventariere. În foaia de lucru se documentează testele efectuate pentru asigurarea că valorile de inventar sunt corect stabilite pe categorii de stocuri (cost de producție, valoare realizabilă netă).

9. Testați eventualele completări și adăugiri din listele finale de inventariere a stocurilor!

Dacă există diferențe între constatările auditorului cu prilejul participării la inventariere și listele de inventar finale se documentează eventualele modificări. Acestea se discută cu conducerea și, dacă este cazul, se propun ajustări. În funcție de corecțiile efectuate se stabilește incidența asupra opiniei.

10. Verificați testul de separare a perioadelor și revizuiți rezultatele testelor de separare efectuate asupra debitorilor și creditorilor pentru acuratețea separării!

Se extrage un eșantion de operațiuni de la sfârșitul exercițiului precedent și un eșantion de la începutul exercițiului curent referitoare la intrările și ieșirile de stocuri, urmărindu-se respectarea principiului independenței exercițiilor.

11. Verificați și înregistrați baza de evaluare a producției în curs de execuție!

Această procedură este aplicată în scopul constatării că evaluarea producției în curs este conformă cu politicile stabilite de entitate și că acestea au fost aplicate consecvent.

Auditorul consemnează politicile privind evaluarea producției în curs, consemnând componentele costului și modul cum acestea sunt încorporate, și faptul că acestea nu au fost modificate de la un exercițiu la altul.

12. Testați verificarea evaluării producției în curs de execuție și asigurați-vă dacă:

- a. Costurile materialelor sunt înregistrate în mod corect;**
- b. Alocarea orelor de muncă este corectă;**
- c. Alocarea costurilor indirecte este corectă; și**

d. Contabilizarea cifrei de afaceri și a rezultatului atribuibil producției pe termen lung în curs de execuție este adecvată.

Un prim scop al acestei proceduri este de a constata că producția în curs a fost corect diferențiată între exercițiile financiare. După această constatare, auditorul testează, pe baza unui eșantion, modul în care au fost încorporate în costul producției în curs materialele, manopera și alte costuri directe, modul de alocare a cheltuielilor indirecte și eventuala incidență în cifra de afaceri și în rezultat.

13. Luați în considerare nivelul general și implicațiile mărfurilor din stoc pentru care există restricții referitoare la proprietate!

Auditorul trebuie să constate existența stocurilor pentru care există restricții privind proprietatea. Scopul procedurii este de a ne asigura că stocurile există și aparțin clientului, că acelea care aparțin sunt incluse în bilanț și că au fost evaluate conform politicilor contabile stabilite.

Auditorul inspectează dosarul de inventariere pentru a constata eventualele liste separate pentru aceste categorii de stocuri și, dacă se consideră necesar, procedează la inspecția fizică a acestora și la confirmarea de la proprietar.

14. Examinați tratamentul stocurilor cu mișcare lentă și învechite. Calculați valoarea realizabilă netă. Asigurați-vă că provizioanele sunt adecvate și consecvente!

Stocurile învechite și cu mișcare lentă trebuie puse în evidență de către entitate prin întocmirea unor liste de inventariere sepa-

rate. Auditorul inspectează aceste liste și, eventual, stocurile menționate în ele. Aceste stocuri prezintă risc de depreciere semnificativă a valorii, astfel că auditorul va verifica modul în care entitatea le-a evaluat pentru prezentarea în bilanț și ce ajustări a calculat și înregistrat pe seama acestora.

De asemenea, auditorul testează stabilirea corectă a valorii realizabile nete și propune efectuarea unor ajustări, dacă este cazul. Aceste diferențe sunt consemnate în sumarul erorilor și, dacă entitatea nu înregistrează ajustări, auditorul stabilește incidența asupra opiniei.

15. În cazul în care stocul este deținut de către terți în numele societății, obțineți confirmări de sold, în cazul în care sumele sunt semnificative!

Auditorul inspectează documentele care probează existența stocurilor aflate la terți și solicită, pentru valorile semnificative, confirmări de sold. Este cazul, de exemplu, al stocurilor date în custodie terților în vederea vânzării sau livrării.

Se pot constata diferențe în ce privește atât cantitatea, cât și valoarea elementelor de stocuri. Diferențele constituie bază de discuție cu conducerea și de eventuale corecții în conturi.

16. În cazul în care compania deține stocul în numele unor terțe părți, asigurați-vă că astfel de elemente sunt excluse din stoc! În cazul în care este considerat semnificativ, obțineți confirmare de la terți!

Auditorul inspectează dosarul de inventariere pentru a constata eventualele liste separate pentru aceste categorii de stocuri și, dacă se consideră nece-

sar, procedează la inspectia fizică a acestora și la confirmarea de la proprietar.

Și în acest caz se pot constata diferențe atât în ce privește cantitatea, cât și valoarea elementelor de stocuri. Diferențele constituie bază de discuție cu conducerea și de eventuale corecții în conturi.

17. Asigurați-vă că situațiile financiare sunt conforme cu legislația adecvată și cu standardele contabile aplicabile!

Auditorul verifică dacă formatul situațiilor financiare respectă cerințele de prezentare în conformitate cu reglementările contabile aplicabile și că stocurile sunt prezentate corect în conturile și structurile corespunzătoare.

Începând cu procedura prevăzută la punctul 18 auditorul testează activitățile entităților prestatoare de servicii, respectiv contractele pe termen scurt și pe termen lung, similar investigațiilor efectuate pentru producția în curs.

Scopul acestor proceduri este să constate, pentru fiecare natură de contract în parte, modul în care au fost clasificate, încorporarea corectă în cost a cheltuielilor directe, alocarea corespunzătoare a cheltuielilor indirecte pe o bază rezonabilă și consecvență și justificarea ajustărilor pentru depreciere înregistrate sau necesitatea acestora.

PROCEDURI DE AUDIT PENTRU STOCURI –

TESTE DE FOND PE BAZĂ DE PARTICIPARE

Procedurile cuprinse în această subsecțiune au ca referință

Standardul Internațional de Audit (ISA) 501 „Probe de audit-considerații specifice pentru elementele selectate”.

În principiu, auditorul trebuie să participe la inventarierea fizică a stocurilor. Cu această ocazie, el evaluează instrucțiunile conducerii, observă funcționarea procedurilor de inventariere, inspectează stocurile și efectuează teste asupra inventarierii. După terminarea inventarierii, auditorul testează corectitudinea evidențelor finale ale inventarierii.

Există, însă, și situații în care auditorul nu poate participa la inventariere din cauza unor circumstanțe neprevăzute sau pentru că participarea nu poate fi realizată. În aceste circumstanțe, el trebuie să desfășoare proceduri de audit alternative pentru obținerea probelor de audit necesare. Dacă nu reușește să colecteze aceste probe, este nevoie să își modifice opinia.

1. Obțineți detalii despre procedurile planificate ale clientului! Revizuiți și confirmați faptul că:

- (i) **personalul clientului este informat în mod corespunzător;**
- (ii) **au fost stabilite controale adecvate care acoperă mișcarea stocurilor și separarea perioadelor; și**
- (iii) **procedurile generale sunt adecvate și vor asigura înregistrarea corectă a stocurilor și producției în curs de execuție.**

Scopul acestei proceduri este de a verifica dacă există o procedură scrisă, aprobată de management cu privire la modul de desfășurare a inventarierii, dacă în

comisiile de inventariere sunt numite persoane corespunzătoare și dacă aceste persoane au fost informate asupra modului de desfășurare a inventarierii.

Auditorul va întocmi un dosar referitor la inventariere, care va cuprinde documentarea următoarelor aspecte:

- ☞ procedurile de inventariere ale clientului;
- ☞ legislația referitoare la inventariere;
- ☞ liste analitice cu stocurile;
- ☞ desfășurarea inventarierii: modalitățile (tehnicele) de inventariere, starea stocurilor, amplasarea stocurilor;
- ☞ fluxul documentelor;
- ☞ listele finale de inventariere;
- ☞ procesul verbal de inventariere al clientului;
- ☞ listele de ajustări;
- ☞ notele contabile privind înregistrarea ajustărilor;
- ☞ liste separate cu stocurile deținute la terți, cu stocurile terților deținute la client

2. Revizuiți dosarul de audit al anului precedent pentru categoriile importante de stocuri deținute, amplasarea lor, precum și orice cunoștințe speciale ce sunt necesare pentru identificarea stocurilor, determinarea stării lor etc.!

Echipa de audit a revizuit dosarul de inventariere a stocurilor din anul precedent și a purtat discuții cu clientul pentru a obține informații cu privire la locațiile unde se află stocurile, la modul lor de depozitare, la modul de organizare a gestiunilor (categoriile de produse, documente întocmite la intrarea și

ieșirea din gestiune) etc.

Scopul procedurii este de a constata că există toate informațiile necesare pentru a putea proceda la testele de fond.

3. Analizați, dacă este eficient, combinarea participării la inventariere cu inspecția fizică a mijloacelor fixe și verificarea conturilor de numerar semnificative!

Este posibil ca locurile în care se gestionează stocuri să fie aceleași sau foarte apropiate de cele în care se gestionează sau de locul în care se află imobilizări corporale. Auditorul studiază oportunitatea ca inspecția fizică a stocurilor să fie combinată cu inspecția fizică a imobilizărilor corporale.

De asemenea, dacă locul în care se gestionează numerarul (casierie) se aplică același raționament.

4. Notați concluziile obținute din observarea inventarierii, despre:

- (i) **Grija manifestată de personalul clientului;**
- (ii) **Exactitatea înregistrării rezultatelor;**
- (iii) **Efectuarea numărării și modul în care sunt respectate instrucțiunile;**
- (iv) **Controlul mișcării stocurilor;**
- (v) **Verificarea numărului listelor de inventar și returnarea acestora, inclusiv bararea listelor de inventar, după ultimul element și anularea listelor emise, dar neutilizate;**
- (vi) **Înregistrarea bunurilor deteriorate, învechite sau cu mișcare lentă; și**

(vii) Controlul asupra inventarierii pentru a vă asigura că bunurile nu au fost numărate de două ori sau omise și modul în care problemele au fost eliminate.

Auditorul a documentat întocmind propriul dosar de inventariere în care a notat, alături de eșantionul de stocuri inventariat, aspecte cu privire la modul de desfășurare a inventarierii.

În procedura de documentare auditorul trebuie să consemneze cel puțin următoarele aspecte:

- ☞ perioada de inventariere și data când el a fost prezent
- ☞ locul sau locurile unde s-a efectuat inventarierea
- ☞ cine a participat din partea societății auditate
- ☞ o descriere detaliată a modalităților de inventariere
- ☞ eventualele aspecte rezultate din interogarea gestionarului

5. Auditorul selectează un eșantion din stocurile inspectate fizic și le identifică în listele de inventariere, constatând eventualele diferențe și stocurile învechite sau care par depreciate (procedură cunoscută ca „floor to list”, adică verificarea că stocurile existente în teren sunt înscrise în listele de inventariere).

6. Auditorul solicită o copie a listelor de inventariere pentru a selecta un eșantion de stocuri în vederea inspecției fizice.

Având în vedere eșantionul selectat, auditorul inventariază și identifică în teren stocurile din eșantion, consemnând eventua-

lele diferențe. Notează separat dacă unele dintre stocurile selectate par învechite sau depreciate (procedura cunoscută drept „list to floor”, adică verificarea faptului că stocurile consemnate în listele de inventariere există în teren).

7. Auditorul inspectează stadiul actual al lucrărilor în curs de execuție și constată că există corelație între procedurile utilizate pentru înregistrarea lucrărilor și stadiul de finalizare a acestora.

8. Se inspectează zona de stocare și se interoghează personalul și gestionarii pentru a stabili dacă există articole cu mișcare lentă sau învechite. În special, se au în vedere bunurile materiale stocate în zonele relativ inaccesibile, articole murdare sau deteriorate și elemente cu etichete atașate din anul precedent. Se documentează informațiile obținute prin interogare cu menționarea persoanelor.

9. Se constată și se analizează stocurile deținute în numele unor terți și se obțin listele care probează că acestea sunt înregistrate separat. De asemenea, se stabilește dacă există vreun stoc deținut de terți. Se utilizează și foaia de lucru de la G1. Se interoghează personalul și se documentează informațiile obținute.

10. Scopul procedurii este de a testa și constata că au fost tratate corespunzător situațiile de achiziție a mărfurilor (sau a altor stocuri) primite înaintea facturii, în sensul respectării principiului independenței exercițiilor. Ghidul prevede că, în cazul în care clientul utilizează o evidență analitică cantitativă a mărfurilor, borderouri interne și

externe, este necesar să notezi ultimele cifre folosite înainte de a începe inventarul. În cazul în care nu există o evidență analitică, luați în considerare și documentați ce alte teste de control privind separarea există. În foaia de lucru se documentează numerele ultimelor borderouri sau avize utilizate.

11. Similar procedurii anterioare, se testează respectarea principiului independenței exercițiilor în situația în care au fost întocmite documente de livrare, dar bunurile nu au fost expediate. Pentru aceste situații se verifică existența listelor de inventariere separate.

12. Determinați dacă articolele din depozit sunt incluse în inventariere. Auditorul documentează constatarea că toate elementele de stocuri aflate în diferite spații de depozitare sunt înscrise în liste. Pentru aceasta, va utiliza lista spațiilor în care se gestionează stocuri și va verifica dacă există liste de inventariere pentru toate aceste spații.

13. În mod obișnuit, listele de inventariere se înmânează numerotate comisiei de inventariere, astfel încât să se constate dacă ulterior au fost efectuate adăugiri sau eliminări.

14. Pentru a putea corela constatările la inventariere cu alte

probe obținute în timpul auditului, se vor nota:

- ☞ ultimele facturi de vânzare
- ☞ eventuale facturi de stornare cu dată apropiată de data inventarierii
- ☞ ultimele efecte comerciale emise
- ☞ ultimele depuneri în conturi
- ☞ eventuale efecte comerciale completate, dar neeliberate

15. Atunci când se procedează și la inspecția fizică a imobilizărilor corporale odată cu inspecția stocurilor se documentează constatările și se compară cu informațiile obținute anterior. Orice diferențe se discută cu conducerea.

Ca urmare a efectuării testelor de fond pe bază de participare, auditorul poate constata diferențe între soldurile scriptice și cele factice, deprecieri, stocuri cu mișcare lentă sau nerespectarea principiului independenței exercițiilor.

Aceste aspecte sunt discutate cu conducerea și se propun înregistrarea unor ajustări și corecții ale informațiilor prezentate în situațiile financiare. Dacă entitatea nu procedează la aceste corecții, auditorul evaluează impactul asupra opiniei sale.

CONCLUZII

În procesul de auditare prezintă importanță documentarea corespunzătoare a procedurilor prevăzute la fiecare secțiune. În cazul stocurilor, documentarea trebuie să fie mai riguroasă, având în vedere că această structură conține mai multe naturi de elemente (materii prime și materiale, produse și producție în curs, mărfuri etc.) diferențiate în ce privește modul de intrare în entitate, metodele de evaluare, tratamentul contabil aplicat, ceea ce face ca investigația auditorului să fie mai complexă.

Evoluții în domeniul adoptării Standardelor Internaționale de Audit (ISA) în Uniunea Europeană

Adriana Spiridon, șef birou relații internaționale - CAFR

Un factor esențial al calității misiunilor de audit este reprezentat de standardele pe baza cărora se desfășoară aceste misiuni. În ultimul deceniu, Standardele Internaționale de Audit (ISA) au fost supuse unor îmbunătățiri considerabile, cea mai notabilă fiind Proiectul de Clarificare desfășurat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) din cadrul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC)

Federația Europeană a Contabililor (FEE), în care Camera Auditorilor Financiari din România este membru cu drepturi depline, susține adoptarea ISA-urilor pentru toate misiunile de audit statutar desfășurate pe teritoriul Uniunii Europene.

În acest sens, FEE a emis un document în care prezintă punctul său de vedere privind aplicarea ISA. Acest document cuprinde referiri privind modificarea legislației comunitare de către Comisia Europeană, dar și conținutul acestor modificări, sub forma unor beneficii și riscuri ale adoptării ISA-urilor în UE. În cele ce urmează, prezentăm poziția FEE pe marginea aplicării standardelor internaționale, poziție care este împărtășită și de CAFR. Acest articol va trece în revistă și situația actuală din țara noastră

în domeniul aplicării standardelor de audit.

BENEFICIILE UTILIZĂRII STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE AUDIT

Utilizarea unui set unic de standarde internaționale de audit va îmbunătăți continuu calitatea auditului și credibilitatea situațiilor financiare ale entităților economice din țările Uniunii Europene. ISA ar trebui să abordeze numeroase aspecte aduse în prim plan de criza financiară, precum consolidarea scepticismului profesional, a cerințelor referitoare la auditorii grupului și întărirea comunicării cu auditorul. Mai mult, adoptarea ISA-urilor va facilita mobilitatea transfrontalieră a auditorilor și poate determina, de asemenea, scăde-

rea costurilor și a deficiențelor înregistrate în misiunile transnaționale de audit.

Camera Auditorilor Financiari din România a depus numeroase eforturi pentru a traduce aceste standarde în limba română și pentru a le adopta pentru auditorii financiari din România. Recunoscând faptul că ISA-urile promovează calitatea și îmbunătățesc încrederea acordată pieței interne, organizația noastră profesională susține adoptarea acestor standarde la nivel comunitar pentru toate auditurile statutare.

ADOPTAREA ISA-URILOR ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ

În contextul propunerilor Comisiei Europene de reformă a

profesiei de audit, se dorește adoptarea ISA-urilor pentru toate misiunile de audit statutar efectuat la nivelul Uniunii Europene.

Potrivit noii propuneri de directivă¹ privind auditul statutar, care va înlocui directiva existentă, 43/2006/CE, Comisia va ține seama de orice amendamente aduse ISA-urilor.

În această privință și pentru a păstra comparabilitatea, trebuie să se asigure faptul **că orice adăugiri/ amendamente aduse de IAASB standardelor clarificate, în prezent și pe viitor, sunt adoptate la timp pe întreg teritoriul UE.**

În conformitate cu prevederile propunerilor CE, Statele membre UE sunt responsabile de asigurarea conformității cu cerințele ISA-urilor, în cazul misiunilor de audit statutar efectuate în jurisdicțiile lor.

Mai mult, Statele membre trebuie să se asigure că orice adăugiri naționale pe care le propun vor avea drept scop creșterea gradului de credibilitate și calitate a situațiilor financiare.

În prezent, 20 de State membre utilizează ori s-au conformat integral cerințelor standardelor clarificate pentru toate misiunile de audit statutar din jurisdicțiile lor naționale, fără adăugiri sau aducând puține modificări, aferente legislației naționale.

Noul proiect de directivă a Comisiei Europene propune un **mecanism, la nivel de Stat membru**, prin care să se asigure conformitatea integrală cu obiectivele, cerințele, materiale-

le de aplicare și alte materiale explicative prevăzute de ISA-urile clarificate, pentru toate misiunile de audit statutar desfășurate în jurisdicțiile lor.

LUAREA ÎN CONSIDERARE A UNUI MECANISM ALTERNATIV DE ADOPTARE A ISA-URILOR

Deși mecanismul la nivel de Stat membru, referitor la adoptarea ISA-urilor, pare acceptabil pentru majoritatea țărilor UE, 7 State membre (care includ 5 din cele mai mari 6 State membre UE) nu au adoptat încă (integral) ISA-urile clarificate: Austria, Franța, Germania, Italia, Polonia, Portugalia și Spania. În funcție de modul în care a fost transpusă sau implementată Directiva 43/2006/CE privind auditul statutar în legislația lor națională, aceste țări așteaptă adoptarea ISA-urilor clarificate de către Comisia Europeană.

Pentru a se asigura adoptarea standardelor în aceste țări, trebuie luată în calcul o **procedură alternativă** la nivelul Uniunii Europene sau al Comisiei Europene. Dacă o astfel de alternativă va fi abordată, ea va trebui să prezinte următoarele caracteristici:

- ☞ Să fie cât mai simplă și mai ușor de aplicat;
- ☞ Să faciliteze adoptarea versiunii celei mai recente a ISA-urilor, în totalitatea lor; și
- ☞ Să reunească toate părțile interesate relevante, care să se implice în adoptarea, la nivelul UE, a oricărui ISA-uri, noi sau amendate.

RISCURILE NEADOPTĂRII ISA-URILOR ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ

Dacă propunerea Comisiei de adoptare a ISA-urilor pentru toate auditurile statutare efectuate în UE nu va trece de procesul legislativ al Parlamentului European sau al Consiliului de Miniștri al Uniunii Europene, există riscul ca unele State membre să nu adopte aceste standarde, în timp ce altele le-au adoptat deja sau sunt pe punctul de a o face, ceea ce va duce la utilizarea unor standarde diferite, în funcție de țară.

Așadar, **riscurile neadoptării ISA-urilor în toate Statele membre UE** ar trebui luate în considerare nu doar din perspectiva **consecvenței abordării sau metodologiei**, ci și a **costurilor implicate**. În cazul unui asemenea scenariu, costurile ar crește din următoarele cauze:

- Utilizarea unor seturi diferite (multiple) de standarde de către una și aceeași firmă, din motive statutare (standarde locale) și din cauza necesității efectuării unui audit al grupului, atunci când acesta din urmă este efectuat conform unor standarde aplicabile în alte State membre UE;
- ☞ Cerința de amendare a metodologiilor, a manualelor de audit, a pregătirii etc.;
- ☞ Costuri generate de pe urma posibilei confuzii a părților interesate cu privire la auditul necesar în funcție de diferitele regimuri ale Statelor membre;

¹ Textul directivei poate fi consultat la adresa: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_ro.pdf



☞ Lipsa reducerii costului de capital, care ar fi estimat de pe urma adoptării ISA-urilor la nivelul UE.

Adoptarea Standardelor Internaționale de Audit în Uniunea Europeană este fundamentală pentru dezvoltarea ulterioară și armonizarea pieței interne. În decizia de adoptare a acestor standarde trebuie analizate atât beneficiile, cât și riscurile aferente.

PROPORȚIONALITATEA ISA-URILOR

Comisia Europeană propune aplicarea proporțională a standardelor ISA pentru întreprinderile mici și mijlocii (IMM-uri).

În linii mari, ISA-urile au fost concepute în vederea aplicării raționamentului profesional pentru a determina dacă abordarea auditului se conformează

naturii, riscului, complexității și dimensiunii entității auditate, recunoscând astfel realitatea afacerii lor. În practică, acest lucru se traduce prin **lipsa oricărei obligativități de a aplica un standard ISA sau acele cerințe individuale dintr-un ISA când nu există nicio relevanță pentru audit**. Raționamentul profesional este, de asemenea, necesar pentru a determina amploarea procedurilor de audit, în aplicarea cerințelor ISA-urilor.

Abordarea proporțională este relevantă și în determinarea cantității adecvate și a conținutului documentației de audit. ISA-urile nu prevăd documentarea oricărui aspect luat în considerare sau a oricărui raționament profesional aplicat, ci doar a acestor aspecte și raționamente semnificative, în vederea **înlăturării riscului implicat de o documentație disproporționată**.

În reforma profesiei de audit, propunerea Comisiei Europene cu privire la proporționalitatea ISA-urilor ar înlătura orice temeri legate de faptul că aceste standarde pot să nu fie adaptate nevoilor întreprinderilor mici și mijlocii, în raport cu așteptările exagerate ale organelor de reglementare, referitoare la documentația de audit. Prin urmare, afirmarea explicită a aplicării proporționale a ISA-urilor pentru misiunile de audit ale IMM-urilor și pentru revizuirile aferente de asigurare a calității ar evita cazurile de inspecții disproporționate efectuate de autoritățile competente.

Cum aplicarea proporțională a ISA-urilor ar urma să intre în sarcina Statelor membre, poate exista totuși pericolul unor abordări diferite, la nivelul UE. Așadar, rămâne de văzut modul în care aplicarea cerințelor ISA-



urilor își va găsi soluții naționale sau internaționale, în ceea ce privește auditurile IMM-urilor. Aceste soluții ar trebui să promoveze conformitatea și să adauge valoare activității auditorilor și autorităților competente.

În această privință, FEE este angajată în promovarea cooperării și armonizării profesiei de audit din Uniunea Europeană. Este binevenită afirmarea explicită a aplicării proporționale a ISA-urilor în misiunile de audit ale IMM-urilor, conform propunerilor Comisiei Europene. Acest lucru ar evita derularea unor inspecții de asigurare a calității prea stringente, aplicate de către autoritățile competente.

SITUAȚIA APLICĂRII ISA-URILOR ÎN ROMÂNIA

Încă de la înființarea Camerei Auditorilor Financieri din România, organizația noastră a adoptat Standardele Internaționale de Audit, obligatorii în România pentru toate misiunile desfășurate de auditorii financiari și firmele de audit.

Încă din anul 2006, Manualul ISA este tradus în limba română, în urma dreptului de copyright

acordat de IFAC.

În urma Proiectului de Clarificare, Camera a participat la procesul de traducere a standardelor, în cooperare cu IFAC și cu Comisia Europeană (Direcția Generală de Traduceri). În vara anului 2010, ISA-urile Clarificate au fost publicate, în limba română, de către Cameră.

Ar trebui menționat că ISA-urile au fost adoptate în România ca atare, fără adăugiri, eliminări sau orice alte modificări, așa cum au fost ele emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB).

În urma transpunerii Directivei 43/2006/CE în legislația românească, sub forma Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, organismul de supraveghere publică are responsabilitatea finală pentru adoptarea standardelor profesionale de audit.

În vederea mediatizării și cunoașterii ISA-urilor, Camera Auditorilor Financieri din România organizează anual cursuri de pregătire pentru stagiarilor în activitatea de audit și pentru

auditorii financiari, membri CAFR. În cadrul inspecțiilor de calitate derulate de către Departamentul de Monitorizare și Competență Profesionale se evaluează și respectarea Standardelor Internaționale de Audit. Standardele ISA fac parte din programa examenului de acces la stagiu, precum și din programa examenului de acces la profesie. Permanent, cele două reviste de specialitate editate de CAFR, „Audit Financiar” și „Practici de Audit” publică articole și informații referitoare la aplicarea și implementarea standardelor profesionale.

Pentru a veni în sprijinul membrilor săi, CAFR a tradus și publicat, cu ajutorul Institutului Contabililor Autorizați din Scoția, lucrarea „Ghid pentru un audit de calitate”, care a fost reeditat, în versiunea sa actualizată. De asemenea, în parteneriat cu Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), Camera Auditorilor Financieri din România a tradus și publicat „Ghidul de utilizare ISA în auditarea întreprinderilor mici și mijlocii”, emis de Federația Internațională a Contabililor (IFAC).

Noutăți în sfera Standardelor Internaționale de Raportare Financiară

Monica Bizon, expert, Ministerul Finanțelor Publice

ACTUALIZĂRI CU PRIVIRE LA CERINȚELE LEGALE NAȚIONALE

După cum se cunoaște, potrivit *Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 881 din 25 iunie 2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* (publicat în Monitorul Oficial al României nr. 424 din 26 iunie 2012), începând cu exercițiul financiar al anului 2012, societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată au obligația de a aplica Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) la întocmirea situațiilor financiare anuale individuale.

Potrivit articolului 8 din *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1286 din 1 octombrie 2012 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aplicabile societăților*

comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată (publicat în M.O. al României nr. 687 din 4 octombrie 2012), pentru exercițiul financiar al anului 2012 situațiile financiare anuale individuale în baza IFRS se întocmesc prin retratarea informațiilor din contabilitatea organizată în baza *Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare*.

În scopul întocmirii situațiilor financiare în baza IFRS, entitățile aplică IFRS, inclusiv prevederile IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”.

De asemenea, sub aspectul standardelor de contabilitate aplicabile, având în vedere statutul de stat membru al Uniunii Europene, în țara noastră trebuie

avute în vedere Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) adoptate potrivit procedurii prevăzute de *Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate*.

Ca instrumente de lucru pentru companiile care aplică IFRS, pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice au fost publicate informații și legături utile, precum și un inventar al standardelor aplicabile în Uniunea Europeană, astfel:

- ☞ Informații utile pentru societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, care au obligația de a aplica Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) începând cu exercițiul financiar al anului 2012¹;
- ☞ Lista Regulamentelor care au adus amendamente Regulamentului (CE) nr. 1126/2008 din 3 noiembrie 2008²;

1 http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/reglementaricontabile/agentieconomici/Informatiutile_agec_IFRS_08102012.pdf

2 http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/reglementaricontabile/agentieconomici/Anexa1_lista_regulamente_publicate_ulterior_Regulament1126_2008.pdf

☞ Situația standardelor internaționale de contabilitate aprobate la nivelul Uniunii Europene, prin regulamente europene, potrivit procedurii prevăzute la art. 6 alin. (2) din *Regulamentul nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate*³.

EVOLUȚII ȘI DEZBATERI ÎN PLAN EUROPEAN ȘI INTERNAȚIONAL

În urma consultării secțiunii IFRS News din cadrul publicației electronice disponibile pe Internet aparținând companiei PricewaterhouseCoopers⁴, am selecționat subiectele care ar putea prezenta interes pentru părțile direct sau indirect antrenate în procesul tranziției la aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) în România, acum și ca cerință legală, ca bază a contabilității.

În funcție de aprecierea cu privire la gradul de interes ce îl pot prezenta pentru diferitele categorii de utilizatori, am grupat informațiile regăsite pe pagina de Internet indicată, astfel:

- ☞ *Informații cu privire la procesul de publicare a IFRS, respectiv adoptarea IFRS la nivelul Uniunii Europene;*
- ☞ *Convergența IASB – FASB;*
- ☞ *Puncte de vedere și analize ale experților.*

Informații cu privire la procesul de publicare a IFRS, respectiv adoptarea IFRS la nivelul Uniunii Europene

☞ Revizuirea standardelor privind consolidarea situațiilor financiare

Utilizatorii sunt informați în ceea ce privește procesul de aprobare a standardelor IFRS 10 „Situații financiare consolidate”, IFRS 11 „Angajamente comune” și IFRS 12 „Prezentarea de informații privind interesele în alte entități”, precum și a amendamentelor impuse la standardele deja aprobate în UE, respectiv IAS 27 „Situații financiare separate” și IAS 28 „Investiții în entitățile asociate”, promovate într-un pachet unic ca urmare a problematicei tratate în acestea, și anume consolidarea situațiilor financiare anuale.

Organismul internațional emitent de standarde, respectiv Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), a revizuit în iunie 2012 cele trei standarde de raportare financiară referitoare la consolidare (IFRS 10, IFRS 11 și IFRS 12), amendamentele aduse antrenând pe cale de consecință și revizuirii ale standardelor internaționale de contabilitate IAS 27 și IAS 28, care se situează în aceeași sferă a consolidării.

La nivel european, având în vedere că IFRS 10, IFRS 11 și IFRS 12 nu au fost cuprinse în textul consolidat, oficial al standardelor aplicabile în UE, aprobat prin

Regulamentul Comisiei (CE) nr. 1126/2008 din 3 noiembrie 2008, cele trei standarde vor fi integrate în legislația europeană direct în versiunea revizuită.

Astfel, pentru a ține pasul cu lucrările IASB, grupul de contabilitate din cadrul Comisiei Europene a votat în timp real utilizarea celor trei standarde dedicate consolidării de către companiile europene, așteptându-se ca în scurt timp să fie emise regulamentele europene necesare aprobării, potrivit procedurii de lucru specifice.

Singura diferență care persistă între aplicarea standardelor de consolidare menționate, la nivel internațional și la nivel european se referă la data intrării în vigoare a prevederilor. Astfel, dacă la nivelul IASB, amendamentele aduse acestor standarde se aplică perioadelor anuale care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date, la nivel european s-a prevăzut ca dată de începere a aplicării 1 ianuarie 2014. Prin urmare, decizia cu privire la data de aplicare a acestor standarde are și un caracter intern, la nivelul companiilor raportoare: entitățile care sunt interesate să asigure *conformitate* atât *cu IFRS*, cât și *cu IFRS UE* pot considera că este oportun să aplice prevederile începând cu 1 ianuarie 2013, respectiv data prevăzută de IASB. Din punctul de vedere al cerințelor strict europene nu se produce nicio eroare, știut fiind faptul că, în general, standardele permit și chiar încurajează aplicarea anterior datei prescrise de IASB.

³ http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/reglementaricontabile/agentieconomici/Anexa2_IFRS_grupate_pe_regulamente-comunitare.pdf

⁴ <https://pwcinform.pwc.com>



a fost publicat pe *site-ul*⁵ IASB în data de 7 septembrie 2012.

Așa cum rezultă chiar din motivațiile prezentate de IASB pe pagina de Internet, la elaborarea proiectului referitor la contabilitatea de acoperire, organismul internațional a avut în vedere aspecte cum sunt:

- a) revizuirea integrală a prevederilor referitoare la contabilitatea de acoperire cuprinse în IAS 39 și înlocuirea acestora cu ceea ce va reprezenta partea a treia a standardului IFRS 9;
- b) cerințele care vor fi cuprinse în IFRS 9 vor conduce la alinierea contabilității de acoperire la managementul riscurilor, rezultând astfel informații mult mai utile pentru utilizatorii de situații financiare. Cerințele corespund unei abordări bazate pe principii, mai mult decât pe reguli și își propun să elimine consecvențele existente în modelul prevăzut de actualul IAS 39.

Sub aspect tehnic, dintre prevederile cheie cuprinse în proiectul publicat pe *site-ul* IASB, prezentăm:

- **Testele cu privire la eficacitatea acoperirii și alegerea instrumentelor de acoperire.**

Proiectul propune relaxarea cerințelor referitoare la evaluarea eficacității acoperirii și implicat a regulilor referitoare la alegerea contabilității de acoperire. Proiectul cuprinde o cerință potrivit căreia compania poate avea în vedere existența unei legături economice între ele-

Lucrări IASB cu privire la înlocuirea IAS 39

În cadrul celei de-a treia faze a proiectului ce vizează înlocuirea prevederilor IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”, IASB a publicat o propunere de revizuire a aspectelor referitoare la **contabilitatea de acoperire**. Proiectul publicat în septembrie 2012 corespunde celei de-a treia părți ce va fi adăugată standardului IFRS 9 „Instrumente financiare”, pe care

IASB și-a propus să îl publice ca răspuns la problemele apărute odată cu declanșarea crizei economice în octombrie 2008.

Partea a treia a IFRS 9 are ca obiectiv îmbunătățirea utilității situațiilor financiare pentru utilizatori prin reconsiderarea substanțială a tuturor cerințelor referitoare la contabilitatea de acoperire. Proiectul privind revizuirea aspectelor specifice contabilității de acoperire și care va deveni parte integrantă a IFRS 9

⁵ <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Instruments-A-Replacement-of-IAS-39-Financial-Instruments-Recognition/Phase-III-Hedge-accounting/Pages/Draft-of-IFRS-General-Hedge-Accounting.aspx>

mentul acoperit și instrumentul de acoperire;

- Elementele acoperite.

În principal, modificarea regulilor de desemnare a elementelor care se pot acoperi abrogă restricțiile existente în prezent, care puteau face ca anumite strategii de acoperire justificate din punct de vedere economic să nu poată fi clasificate de către companii sub tratamentul contabilității de acoperire. Conform pct. 6.3.1 din proiectul publicat de IASB, un element acoperit poate fi un activ sau o datorie recunoscut(ă), respectiv care îndeplinește criteriile de recunoaștere ca activ sau ca datorie, dar și un angajament care nu îndeplinește criteriile de recunoaștere, o tranzacție viitoare sau o investiție netă într-o operațiune străină;

- Instrumentele de acoperire.

Proiectul IASB relaxează regulile în ceea ce privește utilizarea opțiunilor achiziționate sau a instrumentelor financiare nederivate ca instrumente de acoperire. Astfel, conform pct. 6.2.1 din proiectul aflat pe site-ul IASB, un instrument derivat evaluat la valoare justă prin profit sau pierdere poate fi desemnat ca instrument de acoperire, cu excepția anumitor opțiuni.

Punctul 6.2.2 din proiectul IASB prevede că un activ financiar nederivat și o datorie financiară nederivată evaluat(ă) la valoare justă prin profit sau pierdere poate fi desemnat(ă) ca instrument de acoperire, mai puțin dacă este vorba despre o datorie financiară evaluată la valoare



justă prin profit sau pierdere, pentru care suma reprezentând modificările de valoare justă ce este atribuibilă schimbărilor în riscul de credit aferent acelei datorii este prezentată la *alte elemente ale rezultatului global*.

În ceea ce privește primele două părți ale standardului IFRS 9, referitoare la clasificarea și evaluarea instrumentelor financiare, respectiv la depreciere, acestea au fost adoptate de IASB și au determinat abro-

garea corespunzătoare a prevederilor IAS 39 cu privire la aspectele reanalizate, însă la nivel european, IFRS 9 nu a făcut obiectul unui regulament de aprobare până la data redactării acestor rânduri.

Convergența IASB⁶-FASB⁷

Pe linia eforturilor depuse de cele două organisme emitente de standarde, organismul internațional (Consiliul pentru Standarde Internaționale de

⁶ International Accounting Standards Board, <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>

⁷ Financial Accounting Standards Board, <http://www.fasb.org/home>

Contabilitate – IASB) și cel american (Consiliul pentru Standarde Financiare și Contabile – FASB), de a realiza o convergență a regulilor de raportare financiară, astfel încât să se atenueze discrepanțele între modul de raportare a companiilor americane și a celor europene, aflăm din publicațiile aferente perioadei analizate cele mai recente subiecte abordate în întâlnirile dintre reprezentanții celor două organisme, și anume:

- ☞ discuții cu privire la elaborarea unui proiect comun referitor la recunoașterea veniturilor.

Cele două organisme au ajuns la un numitor comun cu privire la anumite aspecte care se referă la introducerea de reguli referitoare la recunoașterea veniturilor variabile, colectarea veniturilor, valoarea în timp a utilizării banilor, precum și aranjamentele de distribuție și revânzare.

În principal, potrivit modelului propus, care vizează convergența regulilor europene și americane, venitul variabil ce poate fi recunoscut ca venit va fi limitat la suma pentru care entitatea are o *asigurare rezonabilă* că o va primi.

Această constrângere se aplică contractelor cu preț variabil și celor cu preț fix, pentru care există incertitudini în ceea ce privește colectarea venitului de către companie, chiar și după ce obligațiile contractuale au fost îndeplinite;

- ☞ discuții cu privire la găsirea unei abordări comune în ceea ce privește deprecierea activelor financiare.

În această privință, organismul

american propune un model de depreciere a activelor bazat pe trei etape, astfel: în prima etapă, deprecierea este recunoscută doar pentru acele active financiare pentru care se așteaptă că vor apărea pierderi în următoarele 12 luni; pe măsură ce riscul de credit crește, activele finan-

ciare se vor plasa în grupuri de active de categoria *a doua* sau *a treia*, în cazul cărora pierderile din depreciere se evaluează pe perioada de timp de-a lungul căreia sunt așteptate pierderile respective, indiferent de momentul la care se produce evenimentul ce determină pierderea.

PUNCTE DE VEDERE ȘI ANALIZE ALE EXPERTILOR

Nu în ultimul rând, regăsim în publicațiile de specialitate analizate aferente ultimelor luni, clarificări, explicații și răspunsuri ale experților pentru unele dintre cele mai frecvente probleme cu care se confruntă companiile în aplicarea diferitelor paragrafe din IFRS. Am extras două subiecte tratate de o manieră foarte atractivă de către specialiști în IFRS, respectiv sub forma unor răspunsuri tehnice la întrebări punctuale ridicate de practicieni, referitoare la aplicarea standardului IAS 7 „Situția fluxurilor de numerar” și unele aspecte referitoare la raportarea pe segmente potrivit standardului IFRS 8 „Segmente operaționale”.

În legătură cu prevederile IAS 7, deși întocmirea situației fluxurilor de numerar pare a fi o operațiune facilă, totuși aplicarea în practică de către entitățile raportoare a acestui standard ridică numeroase întrebări.

În acest sens, printre altele, specialiștii confirmă că acest standard nu cere în mod obligatoriu prezentarea fluxurilor de numerar aferente dobânzilor, la una dintre cele trei categorii de activitate (*exploatare, investiții sau finanțare*), ci lasă la latitudinea entității să încadreze aceste fluxuri în categoria pe care o consideră cea mai adecvată specificului activității desfășurate.

În ceea ce privește informațiile de prezentat ținând cont de interacțiunea dintre IAS 7 și IFRS 5 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte”, se atrage atenția că IFRS 5 cere prezentarea fluxurilor nete de numerar ce se pot atribui activităților de exploatare, de investiții și de finanțare aferente activităților întrerupte. În acest sens, expertul ce tratează aplicarea IFRS în publicația disponibilă pe site-ul PricewaterhouseCoopers atrage atenția că este eronată prezentarea doar a fluxului total de numerar aferent activităților întrerupte.

Referitor la cerințele IFRS 8, efectuarea unei raportări pe segmente operaționale de o înaltă calitate ajută compania să se conformeze cerințelor standardului, pe de o parte, dar, totodată, oferă sprijin investitorilor în procesul de luare a deciziilor, având în vedere că pune la dispoziția acestora o vedere de ansamblu a rezultatelor obținute de companie, prezentate din punctul de vedere al managementului.

Relevanța și reprezentarea fidelă, caracteristici fundamentale ale informațiilor financiare

– modificări de fond în profesia contabilă

Prof.univ.dr. **Ana Morariu**, vicepreședinte al Consiliului CAFR

Motivul pentru care am dorit să realizăm acest articol îl reprezintă evidențierea răspunsurilor adecvate la multiplele întrebări privind modificările de formă și fond asupra raportării financiare, ca responsabilitate a conducerii entității raportoare și opinia auditorului cu privire la întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare ale entității într-o misiune de asigurare.

Introducere

Demersul nostru va fi axat pe transpunerea în practică a responsabilității conducerii, când entitatea raportoare pregătește și întocmește situațiile financiare conform IFRS și, pe de altă parte, responsabilitatea noastră a auditorilor asupra calității informațiilor din situațiile financiare. Iată dilemele pe care le ridică criteriile de calitate pe care IASB le amendează:

1. În anul 2007 IASB întocmește o ierarhie a celor opt categorii de utilizatori interesați de informații financiare, fiecare categorie cu interese proprii (investitorii, angajații, managementul, creditorii, furnizorii și alți creditori comerciali, clienții, guvernele și instituțiile acestora, publicul). În anul 2009, managementul este scos din lista utilizatorilor, iar în anul 2011 se vorbește doar de două categorii de utilizatori: investitorii existenți și potențiali,

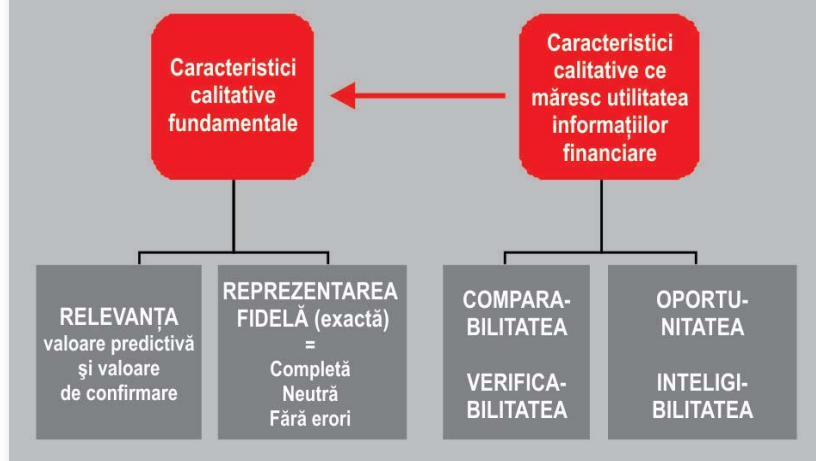
împrumutători și alți creditori. În 2011, obiectivul raportării financiare cu scop general este acela de a prezenta informații financiare ale entității, utile pentru investitori și împrumutători în deciziile pe care aceștia le iau cu privire la a oferi sau nu resurse entității. [IFRS 2011, ob.2].

2. De ce o astfel de schimbare în percepția IASB privind utilizatorii? Criza internațională care a atins multe națiuni de pe toate continentele, lipsa de resurse financiare ale multor țări au făcut ca acele două categorii de utilizatori să-și dispute întâietatea în materie de obiective și utilitate. Lumea este deja stratificată în miliardari și săraci. După opinia noastră, chiar dacă investitorii și potențialii investitori sunt nominalizați primii ca utilizatori, în realitate sunt pe locul doi, după împrumutători, deoarece ei sunt cei care creează locurile de muncă pentru angajați, își asumă riscul pentru capi-

talul investit și mulți dintre aceștia fac parte din guvernanta sau chiar din conducere, cu responsabilități imense asupra strategiei de dezvoltare a entității, de asigurare a continuității și, nu în ultimul rând, sunt responsabili de prezentarea și raportarea situațiilor financiare. Cei care dețin banii, corporațiile financiare internaționale, alte foruri, dețin și puterea, iar dorința lor este convergentă în rentabilități pe care le doresc aproape sigure. Este de așteptat ca în anii următori IASB să rămână doar cu o categorie de utilizatori și să își dispute întâietatea în materie de raportare financiară.

3. La începutul anului 2011, Consiliul Standardelor Internaționale de Contabilitate (IASB) revizuieste caracteristicile de calitate ale informațiilor financiare și le grupează în două categorii: fundamentale și amplificatoare (Figura nr.1).

Figura 1 - Caracteristici de calitate ale informațiilor financiare



IASB, angajat în elaborarea în interesul public a standardelor contabile globale de o înaltă calitate, cu informații transparente și comparabile în situațiile financiare cu scop general, colaborează strâns cu Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), organism internațional de normalizare în domeniul auditului.

Întrebarea care se ridică este aceea referitoare la motivul IASB de a le grupa astfel și de a pune accentul doar pe două dintre ele – relevanța și reprezentarea fidelă – acestea devenind fundamentale. Celelalte patru doar amplifică utilitatea informației. Mai mult, când entitatea îndeplinește caracteristicile de calitate fundamentale, obiectivul și utilitatea raportării financiare sunt atinse. În situația în care cele două categorii de utilizatori doresc să amplifice utilitatea informației, atunci comparabilitatea, verificabilitatea, oportuni-

tatea și inteligibilitatea informației vor trebui îndeplinite de conducerea entității raportoare.

Răspunsul la regruparea caracteristicilor de calitate rezidă în raportul cost/beneficiu, în sensul că beneficiile obținute în urma utilității informațiilor în luarea deciziilor trebuie să excedă costurile de producere a lor.

Responsabilitatea conducerii pentru relevanță și reprezentarea fidelă a informațiilor din situațiile financiare

IASB precizează că prima categorie este cea mai importantă, cealaltă – dacă se intenționează amplificarea utilității informațiilor financiare, dar prezența caracteristicilor amplificatoare este de dorit. În 2009 IASB promova patru criterii de calitate: relevanță, comparabilitate, credibilitate și inteligibilitate, primele două cu o altă conotație. În

2011 cele patru criterii sunt concentrate în două categorii, care practic le cuprind și pe celelalte pe seama creșterii responsabilității conducerii, dar și a auditorului.

4. Care a fost scopul acestor schimbări de fond pentru ca informațiile să-și îndeplinească obiectivul și să fie utile ?

Observăm, la o primă vedere, că o mare parte din criteriile de calitate devin mai puțin importante, dar acestea nu trebuie neglijate. „Ele pot fi, totuși, utile, chiar dacă nu au niciuna dintre caracteristicile de calitate amplificatoare”¹ **Relevanța și reprezentarea fidelă** capătă o nouă conotație astăzi. Informațiile în noul context al relevanței sunt axate pe deciziile investitorilor, împrumutătorilor și altor creditori, care au capacitatea de a determina o diferență în luarea unei decizii numai în condițiile în care ajută utilizatorii să realizeze prognoze, să le confirme sau să le ajusteze pe cele anterioare sau ambele.

În acest context putem afirma că relevanța este un criteriu fundamental al informațiilor financiare, dacă se identifică cu cele două valori: *valoare predictivă* și *valoare de confirmare*. Astfel, responsabilitatea managementului pentru a îndeplini acest criteriu fundamental este dată de fundamentarea prognozelor pentru atingerea obiectivelor guvernantei, monitorizarea lor, ajustarea lor cu privire la valoarea și momentul apariției unui împrumut și rambursarea lui sau rambursarea unei investiții în instrumente de capital propriu.

1 IFRS, 2011, partea B, CECCAR, BC3.10

Componentele relevanței în cele două valori, predictivă și de confirmare, justifică faptul că informațiile au capacitatea de a determina o diferență în luarea unei decizii dacă ajută utilizatorii să construiască noi previziuni, să le confirme sau să le amendeze pe cele anterioare. Deciziile luate de investitori privesc achiziția, vânzarea sau deținerea instrumentelor de capital propriu și de datorii, care depind de rentabilitățile așteptate din investițiile în respectivele instrumente, ca, de exemplu, plățile dividendelor, dobânzi sau creșterile prețurilor de piață. Împrumutătorii sau creditorii decid furnizarea sau decontarea împrumuturilor în funcție de plățile și dobânzile așteptate. Acești utilizatori au nevoie de informații pentru a-i ajuta să-și evalueze previziunile privind intrările nete de numerar în entitate. Intrările nete de numerar oferă informații cu privire la resursele entității, cât de eficientă este conducerea pentru îndeplinirea responsabilităților de utilizare a resurselor disponibile.

5. Ce responsabilități fundamentale are conducerea entității în materie de raportare asupra fluxurilor nete de numerar?

Cum investitorii fac parte din guvernanta, dar, adesea, și din conducere, obiectivul situațiilor financiare este de a prezenta poziția, performanța și modificările de capitaluri pentru ca utilizatorii să poată lua decizii economice. Decizia economică presupune ca guvernanta/conducerea să evalueze estimarea capacității entității de a *produce numerar, siguranța și continuitatea sa*.

6. Ce strategie trebuie să aplice guvernanta pentru a estima producerea de numerar ?

Producerea de numerar presupune păstrarea clienților fideli și/sau atragerea altora, pentru a crește cifra de afaceri prin veniturile activității de exploatare. În situația în care guvernanta decide păstrarea clienților fideli, cifra de afaceri ar trebui să se realizeze cu costuri mai mici față de perioada precedentă, iar în entitate ar rămâne fluxuri de numerar mai mari.

Siguranța numerarului capătă viabilitate în practică doar dacă managementul este atent preocupat ca venitul realizat în cifra de afaceri să fie și încasat. O atenție deosebită trebuie acordată creditului de timp pe care entitatea îl oferă clienților prin contractele încheiate și corelate cu creditul de timp pe care îl negociază cu furnizorii pentru achizițiile de bunuri și servicii. Entitatea realizează un echilibru financiar atunci când durata medie în zile a creditului – clienți este mai mică decât durata medie a creditului furnizor. Mai exact, entitatea trebuie mai întâi să încaseze veniturile realizate, pentru a plăti datoriile curente. Este cunoscut faptul că performanța financiară reflectată este construită pe o contabilitate de angajamente, chiar dacă încasările și plățile aferente de numerar au loc într-o perioadă diferită. Aceste informații oferă o bază mai solidă pentru evaluarea performanței trecute, prezente și viitoare decât informațiile care se referă numai la încasări și plăți în perioada curentă. Valențele de a construi contul de rezultate pe conceptul contabilității de angajamente oferă infor-

mații utile pentru a evalua capacitatea trecută și viitoare de a genera fluxuri nete de numerar din activitatea sa și a limita finanțarea activelor de la creditori.

Continuitatea fluxurilor de numerar este reflectată chiar de contabilitatea de angajamente, la sfârșitul perioadei.

Responsabilitatea conducerii pentru evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea - corelația dintre relevanță și continuitate

Principiul continuității activității este fundamental în întocmirea situațiilor financiare, chiar dacă un anumit cadru de raportare financiară nu cere în mod explicit conducerii să facă o evaluare a capacității de a-și continua activitatea.

7. Există o corelație între valoarea predictivă și de confirmare a relevanței și evaluarea conducerii privind capacitatea ei de a-și continua activitatea ?

Pentru a răspunde la această problemă trebuie să precizăm că nu este suficient ca entitatea să plece doar de la prezumția că pregătirea situațiilor financiare are la bază continuitatea activității, fără să o și dovedească.

Proгноzele sau previziunile entității cu privire la fluxurile de trezorerie și realizările efective, capitalurile împrumutate și rambursarea lor, cheltuielile și veniturile, resursele umane considerate drept capital intelectual care creează valoare adăugată

pot fi utilizate ca intrări în procesele aplicate de conducere pentru a prezenta rezultatele viitoare. Spre exemplu, dacă informațiile din bugetul fluxurilor de trezorerie (valoarea predictivă) pe anul N se vor confirma pe exercițiul anului N (valoarea de confirmare), acestea pot fi utilizate ca bază pentru prognozarea fluxurilor de trezorerie în anul următor, de asemenea pot fi comparate cu previziunile pentru exercițiul anului N realizate în anii N-2 și N-1. Aceste comparații pot ajuta conducerea să corecteze și să îmbunătățească procesele utilizate pentru realizarea previziunilor anterioare.

Procesul economic se referă la un ansamblu de activități specifice vieții economice: achiziție, producție, distribuție, consum, muncă, investiții. Cu alte cuvinte, întreg sistemul de activități la care participă și în care se înscrie, prin funcțiile ei, entitatea economică reprezintă procese economice. Pentru realizarea procesului economic se consumă mijloace economice: aprovizionarea cu materii prime etc., fabricarea de produse, executarea de lucrări, prestarea de servicii, desfacerea (vânzarea) de produse etc.

Desigur, o guvernare trebuie să elaboreze strategia firmei prin bugete, prognoze, de regulă în trimestrul III – IV pentru anul viitor, pentru a ști ce active vor intra și cu ce surse de finanțare, previziuni pentru dezinvestire, buget de trezorerie pe activități, cheltuieli și venituri etc. Conducerea are sarcina să aplice și să urmărească selectarea,

adecvarea și consecvența politicilor contabile printr-un control intern, de natură să supravegheze procesul de raportare financiară. Unul din obiectivele guvernării/managementului, devenit principiu fundamental, postulat, convenție îl reprezintă strategia de dezvoltare prin programe, astfel încât să fie asigurată continuitatea activității firmei. Acest obiectiv tratează și responsabilitatea auditorului² cu privire la testarea principiului de continuitate a activității în întocmirea situațiilor financiare. Un principiu care a creat controverse mari în Consiliul Europei și în Parlamentul European este acela privind obligativitatea auditorului de a introduce un paragraf distinct în raportul de audit financiar cu privire la rezonalitatea continuității activității de bază pe o perioadă de 3 ani de la finalizare. Capacitatea conducerii de a-și evalua continuitatea activității implică raționamente cu privire la rezultatele viitoare ale evenimentelor, condițiilor date de circumstanțe la un anumit moment de timp. Rezultatul unui eveniment sau condiție crește în incertitudine cu cât evenimentul, condiția sau rezultatul se produc mai târziu în viitor. La aceasta se adaugă și factorii externi, iar raționamentele privind viitorul au la bază informațiile disponibile la momentul de timp la care s-a emis judecata de valoare. Evenimentele ulterioare pot contrazice rezultatele care nu mai coincid cu raționamentele considerate rezonabile la momentul timp când au fost făcute. Continuitatea activității trebuie să fie un deziderat al

conducerii, fiind rezultatul ansamblului de decizii eficiente, în baza unor previziuni, transpuse în activitatea firmei, previziuni ce pot fi corectate atunci când conducerea este conștientă de incertitudini semnificative legate de evenimente, condiții care pot pune la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea. Astfel de incertitudini trebuie prezentate în scris auditorului. În măsura³ în care prezumția continuității activității este adecvată, conducerea analizează toate informațiile disponibile despre exercițiul următor, cu referire la o perioadă de cel puțin 12 luni de la sfârșitul perioadei de raportare.

Continuitatea trebuie analizată de fiecare caz în parte. În situația în care entitatea a avut o activitate favorabilă în trecut, profituri nete realizate și cu grad mare de încasare, acces fără dificultate la resursele financiare atrase, conducerea entității poate ajunge la concluzia că prezumția continuității activității este adecvată, fără să fie nevoie de o analiză aprofundată. În alte situații, conducerea este nevoită să ia în considerare o gamă largă de factori care afectează performanța curentă și anticipată, planurile de rambursare a datoriilor, precum și sursele potențiale de înlocuire a finanțării existente de a evalua cu maximă prudență că prezumția continuității activității este adecvată.

În concluzie, accentul pus pe valoarea predictivă și de confirmare a informațiilor financiare care compun relevanța drept criteriu de calitate fundamental al

2 ISA 560, Principiul continuității activității, CAFR, Audit Financiar 2009, p.1.

3 IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare, IFRS, 2011, p. 25, Partea A, Ed. CECCAR

informațiilor financiare răspunde implicit prezumției de continuitate a activității pe care conducerea trebuie să o utilizeze pentru a folosi combinarea bazelor de evaluare în prezentarea situațiilor financiare.

Responsabilitatea auditorului în evaluarea adecvată a continuității activității de către conducere în pregătirea și prezentarea situațiilor financiare

Obținerea de probe adecvate și suficiente și concluziile în baza acestora privind existența unei incertitudini legate de evenimente sau condiții din viitor care ar da naștere la incertitudini semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. Facem apel la standardele profesionale de audit⁴, care solicită proceduri de audit suplimentare atunci când auditorul identifică evenimente sau condiții care pun la îndoială continuitatea activității. Concret, acești factori analizați ajută auditorul în practică să determine dacă conducerea a folosit adecvat prezumția de continuitate în prezentarea informațiilor financiare (Figura2).

Cantitatea și calitatea probelor de audit, raționamentele auditorului pot conduce la una din următoarele concluzii:

- a. Situațiile financiare sunt prezentate adecvat, dar există o incertitudine semnificativă ce trebuie prezentată clar cu pri-

Figura 2- Continuitatea activității de exploatare - factori, analize și prezumpția de discontinuitate - ISA 560

Din punct de vedere financiar	Datoria netă curentă
	Dependența excesivă de credite pe termen scurt pentru a finanța activele pe termen lung
	Refuzul instituțiilor de credit pentru noi împrumuturi
	Fluxuri de numerar operaționale negative în baza informațiilor istorice sau previzionate
	Rate financiare negative
	Pierderi din exploatare substanțiale sau active fixe deteriorate care nu mai pot produce fluxuri de numerar
	Restanțe în ceea ce privește dividendele
	Incapacitatea de a obține finanțare pentru dezvoltare de produse noi sau investiții
Din punct de vedere operațional	Pierderea persoanelor cheie din conducere
	Pierderea unor clienți și/sau furnizori importanți
	Pierderea unor piețe majore
	Intențiile managementului de a înceta operațiunile sau de a lichida entitatea
Factorii interni și externi	Nerespectarea cerințelor din actul constitutiv privind capitalul
	Litigii în curs cu probabilitatea de a pierdere și imposibilitatea de a plăti daune
	Legi sau reglementări guvernamentale cu impact negativ asupra entității
	Probabilitatea apariției de catastrofe fără ca activele să fie asigurate sau sunt asigurate inadecvat

- vire la evenimente sau condiții care pot pune la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea. Auditorul va da o opinie nemodificată și va include un paragraf explicativ.
- b. Situațiile financiare sunt prezentate adecvat, fără să exis-

te semne de riscuri, incertitudini asupra continuității activității. Vorbim despre o opinie nemodificată în condițiile existenței unei documentații adecvate și suficiente, care să susțină opinia prin calitatea și cantitatea probelor de audit.

⁴ ISA 570, Principiul continuității activității, 2009, CAFR, Ed. Irecson și ISA 706, Paragrafe de observații și paragrafe explicative din raportul auditorului independent.

- c. În cazul în care nu se face o prezentare adecvată în situațiile financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie modificată, după caz, în conformitate cu ISA 705⁵. Nu putem omite procedurile suplimentare pe care auditorul le aplică în astfel de circumstanțe. O analiză atentă a rezonabilității estimărilor în contabilitate, a riscurilor posibile rezultate din evenimente trecute, urmate de tranzacții economice financiare și non-financiare, precum și a unei serii de factori necesari de a fi luați în considerare sunt tot atâtea argumente în decizia auditorului de a evalua prezumția continuității formulată de către conducere la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.



Concluzii

Nu există efecte fără cauze.

Analiza de mai sus ne arată colaborarea strânsă între organismele internaționale atunci când stau la masa de lucru și anulează, modifică și creează reguli pentru a fi puse în practică de către profesioniști, fie contabili sau auditori, fie manageri sau guvernantă.

În principal, informațiile trebuie să satisfacă corporațiile financiare internaționale; cele care dețin banii au la îndemână și puterea. Discursul nostru nu este finalizat.

Într-un articol viitor vom pune față în față și celelalte criterii de calitate. Aceasta ne ajută pe noi, profesioniștii, să tratăm cu mare responsabilitate misiunile de asi-

gurare și, deopotrivă, Cadrul de raportare financiar aplicabil de entitate.

Reprezentarea fidelă o regăsim la fiecare domeniu semnificativ în misiunile de asigurare și semnifică, deopotrivă exactitatea tranzacțiilor prin completitudine, neutralitate și lipsă de erori. Rapoartele financiare reprezintă

fenomenele economice în cuvinte și cifre.

Practic, judecând analitic criteriile fundamentale, ele ating utilitatea prin prisma raportului cost – beneficiu. Concret, beneficiile rezultate din utilitatea informațiilor trebuie să depășească costurile producerii lor.

BIBLIOGRAFIE

Ana Morariu, IFRS, CGC, CAFR, 2011

Niculescu M., *Les sciences des gestion: de la démarche cartésienne à la vision systémique en comptabilité, contrôle et société* - Mélanges en l'honneur du Professeur Alain Burlaud, Édition Foucher, Paris, 2011.

Stolowy H., Lebas M., Ding Y.(traducere G.Langlois), *Comptabilité et analyse financière, une perspective globale*, 2e édition, De Boeck Université, 2010.

IFRS, 2007, 2009, 2011- Partea A și B, Ed.CECCAR, traducere

IFAC-CAFR, Standarde Internaționale de Audit 2009, Ed.Irecson, 2009, traducere CAFR

⁵ ISA 705, Modificări ale opiniei raportului auditorului independent., CAFR, 2009, Ed. Irecson.

Principalele reglementări în domeniul auditului intern

Daniela Ștefanuț, consilier juridic CAFR

Între întrebările de natură juridică adresate, cu o anumită frecvență, Camerei Auditorilor Financieri din România apar cele privitoare la legislația din domeniul auditului intern. În cele ce urmează, vom trece în revistă principalele reglementări în materia auditului intern, de interes pentru auditorii financieri, membri ai Camerei.

1. Principalele reglementări legale generale

- ☞ Legea **31/1990** a societăților comerciale, republicată cu modificările și completările ulterioare, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr.1066/2004.
- ☞ OUG nr. **75/1999** privind activitatea de audit financiar, republicată cu modificările și completările ulterioare (<https://www.cafr.ro/legislatie.php?id=15>)
- ☞ OMFP **3055/2009** pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, ultima modificare a acestuia fiind Ordinul ministrului finanțelor nr.118/20 august 2012 (http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_3055_2009.pdf)
- ☞ Normele de Audit intern adoptate prin Hotărârea Consiliului Camerei nr.88/2007, care reprezintă Standardele de practică profesională adoptate de Asociația Internațională a

Auditorilor Interni (AAIR) – (<https://www.cafr.ro/sectiune.php?id=19>).

2. Principalele reglementări în domeniul auditului intern public

- ☞ Legea **672/2002**, republicată în anul 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.856 din 05 decembrie 2011, cu modificările și completările ulterioare, ultima modificare fiind OUG nr.26/2012.
- ☞ Ordinele și normele complementare emise de Ministerul Finanțelor Publice, concretizate în ghiduri (<http://www.mfinante.ro/uca/api.html?pagina=domenii>).

3. Principalele reglementări în domeniul instituțiilor supravegheate de BNR

- ☞ Normele BNR **17/2003** privind organizarea și controlul intern al activității instituțiilor de credit și administrarea riscurilor semnificative, precum și organizarea și desfășurarea activității de audit intern a instituțiilor de cre-

dit, **modificată de Regulamentul 18/2009** privind cadrul de administrare a activității instituțiilor de credit, procesul intern de evaluare a adecvării capitalului la riscuri și condițiile de externalizare a activităților acestora (<http://www.bnro.ro/apage.aspx?pid=404&actid=322810>).

- ☞ **Norma 18/2006**, emisă de BNR, privind organizarea și controlul intern, administrarea riscurilor semnificative, precum și desfășurarea activității de audit intern a instituțiilor financiare nebancale, **modificată de Regulamentul 20/2009** privind instituțiile financiare nebancale, emis de BNR (<http://www.bnro.ro/apage.aspx?pid=404&actid=92>)

4. Principalele reglementări în domeniul instituțiilor supravegheate de CSA (Comisia de Supraveghere a Asigurărilor)

- ☞ **Ordinul CSA nr. 18/2009** pentru aprobarea Normelor privind principiile de organizare a unui sistem de control intern și management al ris-

curilor, precum și organiza-rea și desfășurarea activității de audit intern la asigura-tori/reasigurători, cu modifi-cările și completările ulterioare, ultima modificare fiind Ordinul CSA nr.15/dec.2011 http://csa-isc.ro/index2.php?option=com_content&task=view&id=599&Itemid=109&pop=1&page=0

5. Principalele reglemen-tări în domeniul institu-țiilor supravegheate de CNVM (Comisia Naționa-lă a Valorilor Mobiliare)

☞ Ordinul CNVM nr.32/2006 privind serviciile de investiții financiare, cu modificările și completările ulterioare, ulti-ma modificare fiind Ordinul CNVM 107/dec.2011 (<http://www.cnvmr.ro/pdf/regulamente/ro/Regulamentul-32-2006.pdf>)

6. Principalele reglemen-tări în domeniul insti-tuțiilor supravegheate de CSSPP (Comisia de Supraveghere a Siste-mului de Pensii Private)

☞ **Norma nr. 11 din 5 august 2010** privind obligațiile de raportare și transparență în sistemul pensiilor facultative, cu modificările și completările ulterioare, ulti-ma modificare: Hotărârea nr.14/2012 (http://www.csspp.ro/uploads/files/site-mof-304-norma-11-2012-rapor-tari-l204_duuy.pdf)

7. Codul deontologic

Este elaborat și recomandat de Institutul Auditorilor Interni (IIA)

și se respectă și se aplică de către persoanele care efectuează și/sau oferă entităților servicii de audit intern. Codul deontologic reprezintă o declarație asupra valorilor și principiilor care tre-buie să călăuzească activitatea și practica cotidiană a auditorilor interni. Acest cod de etică este singura componentă în care se enunță principiile și modul de aplicare pe care auditorul intern trebuie să le respecte pentru a nu se îndepărta de prevederile standardelor în realizarea misiu-nilor de audit intern.¹

Standarde Internaționale de Audit (ISA) cu impact asupra activității de audit intern

☞ **ISA 260 Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea**

☞ **ISA 265 Comunicarea defi-ciențelor în controlul intern către persoanele însărcina-te cu guvernarea și către conducere**

☞ **ISA 610 Utilizarea activității auditorilor interni**

După cum se cunoaște, Standardele Internaționale de Audit (ISA), emise de IFAC, au fost adoptate integral de Camera Auditorilor Financieri din România (*Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Audit Financiar 2009 (IFAC), coeditare CAFR-IRECSON*). În viitor Camera Auditorilor Financieri din România va acționa în sensul armonizării reglementărilor în materia auditului intern cu cerințele și exigențele pieței ocupate de auditorii financieri care desfășoară activități de audit intern.

Hotărâri de larg interes adoptate de Consiliul CAFR în anul 2012

Răspunzând unor solici-tări adresate redacției, prezentăm hotărârile emise de Consiliul Camerei Auditorilor Financieri din România în anul 2012, de larg interes pentru membrii acesteia și pentru stagia-rii în activitatea de audit financiar.

1. Hotărârea Consiliului Ca-merei Auditorilor Financieri din România nr. 02 din 27 ianuarie 2012 privind apro-barea Registrului public al auditorilor financieri din România, publicată în Mo-nitorul Oficial al României nr. 113 din 14 februarie 2012, care a fost completată și modificată prin Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financieri din România nr. 15 din 04 mai 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 338 din 18.05.2012 și prin Hotărârea Consiliului Came-rei Auditorilor Financieri din România nr. 27/24 august 2012 publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 645 din 11 septembrie 2012 și prin Hotărârea Consiliului Camerei nr. 41/31 octombrie 2012, publicată în

1 <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Romanian.pdf>

- Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 770 din 15 noiembrie 2012.
2. Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 11 din 29 martie 2012 privind aprobarea înființării Reprezentanței regionale-Brașov pentru zona de dezvoltare „Centru”, care cuprinde județele: Alba, Brașov, Covasna, Harghita, Mureș, Prahova și Sibiu.
 3. Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 12 din 29 martie 2012 privind acordarea titlului „auditor financiar de onoare” unor auditori financiari, membri ai Camerei.
 4. Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 16 din 29.03.2012 pentru aprobarea Normelor privind atribuirea calității de membru, înscrierea, evidența, retragerea și suspendarea persoanelor juridice în și din Registrul public al auditorilor financiari, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I nr. 543 din 03.08.2012.
 5. Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 18 din 28.06.2012 pentru modificarea și completarea Hotărârii Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 212/2011 pentru aprobarea Normelor privind perioada de pregătire profesională practică a stagiariilor în activitatea de audit financiar, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I nr. 498 din 19 iulie 2012.
 6. Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 19/28 iunie 2012 privind aprobarea regulamentului de organizare și desfășurare a examenului de competență profesională, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 498 din 19 iulie 2012.
 7. Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 20 din 28 iunie 2012 privind aprobarea auditorilor financiari care au fost autorizați în alt stat membru al Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European sau Confederației Elveției, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 498 din 19 iulie 2012.
 8. Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 35/19 septembrie 2012 pentru modificarea și completarea Hotărârii Consiliului Camerei nr. 265/2011 pentru aprobarea Procedurilor privind acordarea de excepții de la testul de cunoștințe în domeniul financiar-contabil, pentru accesul la stagiu, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 684 din 3 octombrie 2012.
 9. Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 38/19 septembrie 2012 pentru modificarea și completarea Hotărârii 262/2011 privind aprobarea cotizațiilor și taxelor pentru membrii Camerei, persoane fizice și juridice și pentru membrii stagiați în activitatea de audit financiar, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 684 din 3 octombrie 2012.
 10. Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 39/19 septembrie 2012 pentru aprobarea Procedurilor pentru aplicarea art. 24 din Normele privind modalitatea de evaluare a calității activității desfășurate de membrii CAFR în exercitarea profesiei, aprobate prin Hotărârea Consiliului Camerei nr. 168/2010, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 774 din 16 noiembrie 2012.
 11. Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 53 din 22 noiembrie 2012 pentru aprobarea Procedurilor privind echivalarea testului de verificare a cunoștințelor în domeniul financiar-contabil, pentru accesul la stagiu în baza titlului de doctor în domeniul contabilității, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 829 din 10 decembrie 2012.

Precizăm că majoritatea acestora au fost publicate în Monitorul Oficial al României sau pot fi regăsite integral pe site-ul CAFR: www.cafr.ro, secțiunea „Legislație”.

În atenția membrilor CAFR!

RAPORTUL DE ACTIVITATE pentru anul 2012

se depune la Cameră

în formă scrisă sau on-line

în perioada 1 ianuarie – 31 martie 2013

Pentru formatul on-line accesați

site-ul Camerei: www.cafir.ro

în spațiul privat dedicat membrilor CAFR.

Folosiți username-ul și parola personală!

**Pentru detalii contactați Departamentul de servicii pentru membri,
la telefon 021/410.74.43 interior 107/108, 0749.011.145
sau la e-mail: servicii.membri@cafr.ro**

Camera Auditorilor Financiari
din România
pune la dispoziție lucrarea
**„Ghid pentru un audit
de calitate”**
- actualizată

Institutul Contabililor Autorizați din Scoția (ICAS) și Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) prezintă cititorilor interesați acest **Ghid pentru un Audit de Calitate**, un manual de proceduri de audit, destinat membrilor, care a fost actualizat pentru a se conforma în totalitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA) clarificate.

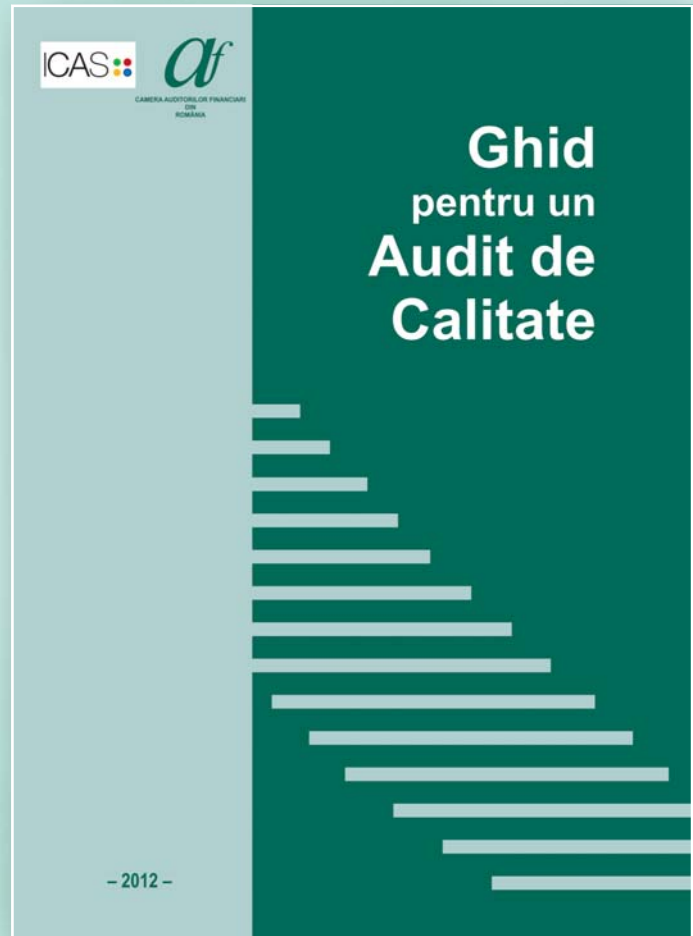
Această lucrare, actualizată de ICAS în decembrie 2011, are menirea de a sprijini auditorii financiari în ducerea la îndeplinire a misiunilor de audit.

Procedurile înglobează principiile cheie ale ISA-urilor, permițându-le auditorilor o abordare a auditului adecvată circumstanțelor specifice misiunii de audit.

Lucrarea se dorește a constitui un set de îndrumări generale, dar, cu siguranță, va depinde de practicieni să îl utilizeze cât mai eficient și să desfășoare misiuni de audit în conformitate cu ISA-urile.

Un lucru este important de reținut: utilizarea acestor programe de audit nu reprezintă un substitut pentru înțelegerea corectă și aplicarea standardelor de audit propriu-zise.

Întrucât Ghidul a fost conceput și prezentat într-o manieră verificată și testată, se poate aprecia că utilizatorii vor dispune de un dosar structurat, conform necesităților practice.



Lucrarea poate fi procurată de la sediul CAFR,
precum și de la reprezentanțele teritoriale din Brașov și lași ale Camerei
sau poate fi comandată
pe e-mail la adresa cafr@cafr.ro ori la numărul de fax: 021/410.03.48,
cu plata ramburs, inclusiv taxe poștale.