

Practici ^{de} Audit

Camera Auditorilor Financiari din România

Anul II, Nr. 2/2013

editorial

Auditorul – „portret robot”
cu perspective încurajatoare

interviu

Henri Fortin, coordonatorul
Centrului privind Reforma Raportării
Financiare al Băncii Mondiale:

Lilia Grigori, președintele
ACAP – Republica Moldova:

idei, sugestii, experiențe

Principiul continuității
activității în cadrul auditului
situațiilor financiare

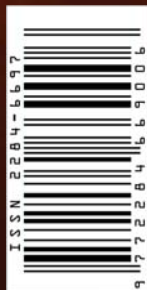
Organizarea controlului
de calitate la cabinetele mici
de audit

Aplicarea IAS 12
- Impozite amânate

juridic

„Atenție, sosește inspecția!”

 CAMERA
AUDITORILOR
FINANCIARI
DIN ROMANIA



Preț: 25,00 lei



Sub egida CAFR, a apărut în limba română

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

Lucrarea cuprinde:

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

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

Sumar

Anul II, Nr. 2 (aprilie - iunie) - 2013



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

Auditorul – „portret robot” cu perspective încurajatoare

editorial

3

interviu

6

În dialog cu **Henri Fortin**, coordonatorul Centrului privind Reforma Raportării Financiare al Băncii Mondiale:

Provocările auditului financiar în contextul cerințelor guvernantei corporative



Conf. univ. dr. **Lilia Grigori**, președintele ACAP – Republica Moldova

Preocupări intense pentru armonizarea legislației contabilității și auditului și adoptarea acquis-ului comunitar

interviu

10

idei, sugestii, experiențe

Clemente Kiss, KPMG

Aspecte privind principiul continuității activității în cadrul auditului situațiilor financiare

14

Alexandru Șuteu, auditor financiar

Auditul fondurilor europene structurale, proceduri convenite

19

Daniel Botez, auditor financiar

Soluții privind organizarea controlului de calitate la cabinetele de audit mici și mijlocii

28

Mirela Păunescu, auditor financiar

Aspecte privind contabilizarea impozitului pe profit, conform IAS 12

35

provocări și tendințe internaționale

Adriana Spiridon, șef birou relații internaționale CAFR

În dezbateri europene: Furnizarea de servicii non-audit clienților de audit – entități de interes public

42

Monica Bizon, expert Ministerul Finanțelor Publice

Viitorul pieței de audit: îngrijorări și controverse la nivel euro

49

juridic

Rodica Iacob, inspector DMCP

Atenție, sosește inspecția!

53

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: 2284-6697

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

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

Redacția

Cristiana Rus

– redactor șef

Corneliu Cârlan

– senior editor

Cristina Radu

– secretar de redacție

Nicolae Login

– grafică
și tehnoredactare

Flavia Cioriceanu,

Alice Petcu,

Adrian Popescu,

Diana Săndulescu,

Adriana Spiridon,

Dana Ștefănuț,

Angela Tudor

Auditorul - „portret robot” cu perspective încurajatoare



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

Cu siguranță, astăzi nimeni nu mai pune la îndoială utilitatea socială a misiunilor pe care le îndeplinește auditorul financiar.

Mai mult, pe bună dreptate se afirmă că prin asigurarea pe care auditorul financiar o acordă asupra credibilității raportării financiare acesta adaugă valoare afacerii care face obiectul auditării atât pentru entitatea respectivă, cât și pentru factorii interesați – creditori, investitori, parteneri comerciali etc.

Bineînțeles, și auditorul financiar își gândește prestația pe care o realizează ca o afacere, de la care se așteaptă o remunerație pe măsura responsabilității pe care și-o asumă prin semnătura acordată pe raportul de audit. O semnătură care are în spatele său girul unor investiții și eforturi personale pentru o pregătire de calitate, extrem de exigentă, al unei experiențe acumulate în timp, al trudei pentru investigarea și interpretarea unor vrafuri de documente specifice misiunii. Misiune care nu-i pică din cer, ci îi revine, potrivit jocului cererii și ofertei, pe o piață a auditului marcată încă, din păcate, de evoluții imprevizibile sau contradicții.

Dacă pe piața de profil auditorii se află practic în concurență, toți au, din fericire, un aliat de nădejde și anume organizația profesională căreia îi aparțin – Camera Auditorilor Financiari din România – care s-a preocupat de la bun început de pregătirea pentru accesul la profesie, apoi de

asigurarea pregătirii continue. Prin grija consiliilor care s-au succedat de la înființarea Camerei, profesia și-a găsit cadrul de reglementare profesională necesar ordonării activității fiecărui membru în spiritul și litera Standardelor Internaționale de Audit și a Codului Etic – adoptate în practica autohtonă încă de la apariția lor.

Și, totuși, cum se prezintă auditorul financiar român la aproape 14 ani de la emiterea actului de naștere al profesiei în România, binecunoscuta Ordonanță de Urgență nr. 75/1999? Prin interogarea sistemului informațional al Camerei, s-au obținut recent date care conturează „portretul robot” al auditorului financiar român sau al afacerii sale în situația în care activează în cadrul unei firme de profil.

Așadar:

☛ **Profilul mediu al unui auditor persoană fizică**, cu activitate raportată în nume propriu, ar fi:

- vârstă: 51 de ani;
- câștig mediu anual: 34.712 lei;
- venitul respectiv se realizează din circa: 1,58 contracte pe proceduri convenite; 1,5 contracte de audit financiar; 0,25 contracte de audit intern; 0,16 contracte de audit special; 1,17 alte activități.

Onorariul mediu pentru o oră de audit a fost de 80 lei.

☛ **Profilul mediu al unei firme de audit**, cu activitate raportată, ar fi:

- cabinet cu doi auditori financiari;
- câștig mediu anual: 382.642 lei;
- venitul respectiv se realizează din circa:
5 contracte pe proceduri convenite;
12,3 contracte de audit financiar;
1,2 contracte de audit intern; 1,6 revizii ale situațiilor financiare.

Onorariul mediu pentru o oră de audit a fost de 107 lei.

Să comentăm succint aceste date, care, precizăm, au avut în vedere informațiile pe un an întreg – 2011.

În ceea ce privește profilul mediu al unui auditor financiar se poate remarca în primul rând un proces de întinerire, pentru că în urmă cu trei ani vârsta medie a unui auditor era de 61 de ani. Cu alte cuvinte, aportul noilor generații de auditori pregătiți în acest an este cât se poate de semnificativ. De altfel și numeric, de la 496 de auditori, din care 460 activi, cât figurau în evidențele anului 2000 s-a ajuns astăzi la un total de 4280 de persoane înscrise în Registrul auditorilor financiari, din care 3547 activi. O parte dintre aceștia din urmă activează în piața auditului pe cont propriu, cum se spune, dar mulți au preferat activitatea în comun, în firme de audit, din considerentul cel mai probabil al dictonului „Unirea face puterea”. Ceea ce se verifică, de altfel, și din volumul și structura misiunilor de audit angajate și, desigur, din câștigul mediu realizat de cele două categorii de profile pe care le-am prezentat aici.

Cât privește categoria firmelor de audit, din informațiile de care dispunem, dar care, din păcate, nu pot fi exact cuantificate, se constată că în firmele mari – atât din Big 4, dar și în cele situate în imediata apropiere – ponderea auditorilor tineri este precumpănitoare, în condițiile obținerii unor rezultate financiare notabile, pe temeiul câștigării unor misiuni de audit mai complexe și, implicit, mai profitabile.

Odată ce am prezentat aceste „portrete”, care, inerent, au valoarea unei fotografii realizate la un anumit moment din viața profesiei, să încercăm acum formularea succintă a câtorva ipoteze privind evoluția profesiei în acest an și în cei imediat următori.



Mai întâi, câteva premise:

☛ În condițiile actuale imprimate de criza economică și profesia noastră se află în fața unor provocări specifice. Pe de o parte, este vorba de o anumită contracție a pieței de audit, generată nu doar de o încetinire a activității economice, ci și de o anumită reticență în efectuarea de finanțări sau în lansarea unor noi investiții. Pe de altă parte însă, mediul interesat de afaceri este avid de informații în așteptarea relansării. Prudența este acum cuvântul la ordinea zilei, de aceea și cerințele față de profesioniștii care evaluează șansele de supraviețuire sau de dezvoltare a unei afaceri sunt mult mai mari. Iar auditorii financiari reprezintă categoria profesională căreia i se adresează cerințe sporite de exigență și către care se îndreaptă și speranțele. Grijă pentru un audit de calitate, obiectiv, transparent și responsabil este atât de mare încât depășește interesul strict al unei relații contractuale generate pe piața de audit, chiar

statele și comunitățile internaționale își pun problema cadrului de funcționare a auditului și contabilității, de unde și presiunile pentru întărirea supravegherii profesiei, concretizate în înființarea unor organisme specializate în acest sens la nivel național și în noi propuneri de reglementare a exercitării profesiei, cum sunt cele avansate de Comisia Europeană și aflate pe masa de lucru a Parlamentului European. Sunt propuneri asupra cărora Camera Auditorilor Financiari din România și-a exprimat oficial punctul de vedere, în special persistând îngrijorarea că unele din măsurile avansate ar putea să pună sub semnul întrebării respectarea statutului de independență și obiectivitate ale profesiei libérale de auditor financiar și drepturile acestei profesii de a se organiza, reglementa și de a-și monitoriza activitatea membrilor în cadrul unei organizații profesionale, cum este Camera Auditorilor Financiari din România.

- ☛ Specific perioadei în care ne aflăm este, în cazul României, procesul de derulare a unor fonduri europene pentru dezvoltare. Ceea ce, evident, creează o arie de oportunitate pentru oferta de audit, întrucât proiectele avansate din categoria respectivă trebuie auditate. Este adevărat, în rândul unităților de management care avizează proiectele cu finanțare europeană persistă încă o anumită confuzie în legătură cu rolul, structura, atribuțiile și limitele unor misiuni de audit sau de non-audit efectuate de auditorii financiari. În această privință la nivelul Camerei Auditorilor Financiari din România se întreprind demersuri pentru buna înțelegere a mecanismului de funcționare a profesiei de auditor și pentru elaborarea unor criterii de eligibilitate a ofertelor pe baze realiste, care să confere un spirit concurențial corect.

Spus mai direct, este de așteptat ca în selecția ofertelor de audit să nu primeze prețul, ci mai ales calitatea.

- ☛ Fără a manifesta un optimism excesiv, analiza ultimelor evoluții ale crizei economice atât pe plan extern, cât și pe plan intern oferă unele semnale ale dezghețului ce indică apariția unor muguri ai relansării. Ceea ce nu poate fi decât benefic pentru profesia noastră, pentru potențialul pieței pe care aceasta se exprimă.

Întrebarea este în ce măsură profesia de auditor financiar din România este pregătită pentru un asemenea moment al creșterii economice? Evident este faptul că auditul financiar nu va mai fi același, răspunderile asupra misiunilor de audit vor fi mult sporite, de unde și încredințarea că șansele de succes pe piața auditului vor depinde într-o măsură hotărâtoare de calitatea profesională a auditorilor, care înseamnă cunoașterea și aplicarea corectă și obiectivă a cerințelor standardelor de audit și respectarea exigențelor etice.

În ceea ce privește auditorii financiari din România, pot afirma cu toată răspunderea funcției care mi-a fost încredințată de către aceștia că ei au potențialul necesar sau îl pot dobândi în continuare dacă vor manifesta aceeași preocupare pentru a ține pasul cu tot ce este nou și util în profesie. Trei argumente în această privință:

- ☛ Din anul 2012, de când Camera a luat măsura preluării directe a pregătirii profesionale în cele două forme – cea clasică, în săli de curs și formatul e-learning – se constată o creștere a interesului și participării membrilor Camerei la această activitate.
- ☛ Departamentul de monitorizare a calității activității de auditor constată că, în condițiile creșterii exigențelor în procesul de inspecție, ponderea calificativelor pozitive este în vizibilă ascensiune.
- ☛ Și, în fine, aflulul de solicitări pentru înscrierea și susținerea examenelor de acces la stagiu atestă faptul că interesul pentru această profesie este în continuare viu, de mare actualitate.

Prin urmare, cum va arăta profilul auditorului financiar în următorii ani? Cert este că vârsta medie a acestuia va scădea în continuare sub impulsul noilor generații de profesioniști.

După cum putem intui că, în virtutea noilor cerințe legate de evaluarea șanselor unor afaceri pe piața de audit, va crește ca pondere sectorul firmelor de audit, care pe lângă auditori profesioniști vor putea să asimileze și profesioniști din domenii de graniță sau înrudite.

Viitorul va oferi profesiei de auditor financiar un cadru sigur de existență și afirmare. Cu condiția ca această profesie să urce cu curaj și tenacitate treptele exigențelor timpurilor care vor veni.



Profesioniștii în contabilitate și audit vor deveni tot mai mult „consilieri de afaceri” de încredere pentru clienții lor

Henri Fortin este coordonatorul Centrului privind Reforma Raportării Financiare (CFRR), cu sediul la Viena, din ianuarie 2011. CFRR este responsabil de activitățile derulate de Banca Mondială în domeniul raportării financiare în sectorul corporativ, în Europa și Asia Centrală. Gestionând o echipă de 20 de profesioniști care furnizează asistență tehnică țărilor din Europa Centrală și de Est și din Asia Centrală, **Henri Fortin** a vizitat țara noastră și a purtat discuții cu reprezentanți ai profesiei de audit din România, fiind familiarizat cu activitățile și provocările profesiei de auditor financiar.

Dl. Fortin a avut amabilitatea de a ne acorda un interviu, care și-a propus scopul de a releva mai detaliat misiunea Centrului pe care îl coordonează și de a prezenta activitățile derulate de acesta în sprijinul profesiei contabile și de audit.

Din poziția pe care o aveți, de coordonator al unei structuri importante a Băncii Mondiale, cum ați caracteriza stadiul reformelor în domeniul auditului și contabilității în lume și îndeosebi în Uniunea Europeană, în contextul actualelor provocări generate de criza economică mondială?

Au fost două faze recente ale reformelor din domeniul contabilității și auditului. Prima a survenit scandalului Enron din

Statele Unite și scandalului Parmalat din Europa, iar cea de-a doua fază a fost cauzată de criza financiară globală.

În prima etapă au fost aduse modificări majore practicii de audit: s-a pus capăt autoreglementării, s-a înființat supravegherea publică, au fost stabilite cerințe de asigurare a calității și dezvoltare profesională continuă și s-a pus un accent mai mare pe independența auditorului. Este interesant de notat că aceste modificări au avut loc mai devreme în Statele Unite decât

în Uniunea Europeană (reforme din SUA au fost introduse în 2002, în timp ce modificările din UE au apărut abia în 2006) și, în mai multe privințe, cadrul general actual de reglementare a auditului este acum mai prescriptiv în SUA decât în UE.

Criza financiară recentă duce la un nou val de schimbări pe două fronturi: raportare financiară și noi reforme ale auditului. Se lucrează intens la îmbunătățirea standardelor contabile pentru instrumentele financiare. Introducerea IFRS 9 și, în special,

trecerea de la o pierdere suportată la o pierdere previzionată, ca bază de evaluare a anumitor instrumente financiare, va avea un impact major. În ceea ce privește reglementarea auditului, direcția schimbării din UE este clară: modificările introduse în 2006 nu vor fi retrase; mai mult, cadrul general actual va fi extins și va deveni mai prescriptiv. Mai puțin clar este cât de departe vor merge aceste modificări și care va fi amploarea armonizării la nivelul UE. De exemplu, viitorul rol al organizațiilor profesionale contabile în monitorizarea calității, amploarea rotației obligatorii a auditului și capacitatea firmelor de audit de a oferi servicii de non-audit, toate acestea fac subiectul unor dezbateri aprinse. Totuși, chiar și Marea Britanie, care tinde să fie sceptică cu privire la beneficiile reglementării acestor aspecte la nivelul UE, pune acum un mai mare accent pe obligativitatea litațiilor cu privire la contractele de audit decât înainte de criză.

Experții Centrului pe care îl conduceți au o prezență activă la diverse manifestări profesionale și în diferite studii și rapoarte desfășurate în țările din Europa, inclusiv în România. Pentru cititorii noștri, ar fi interesant să ne prezentați succint Centrul CFRR din Viena, obiectivele sale și modalitățile de lucru în general și în mod deosebit activitățile în domeniul auditului statutar.

CFRR este centrul de expertiză al Băncii Mondiale în domeniul raportării financiare corporative din Europa și Asia Centrală. Principalul obiectiv al activității noastre de aici este de a le furni-

za țărilor partenere asistența tehnică pentru a-și îmbunătăți calitatea sistemelor lor de raportare pentru companiile din sectorul privat. În unele țări, aceasta implică modificări ale cadrului general legal și instituirea unor noi instituții; în altele, cum a fost cazul României și al altor țări care au aderat la Uniunea Europeană în 2004 și 2007, obiectivul a fost creșterea capacității instituțiilor existente. În domeniul auditului statutar, aceasta implică îmbunătățirea capacităților organismului responsabil de supravegherea publică și a organizației profesionale relevante, astfel încât acestea să își poată îndeplini rolurile pe care le au în ceea ce privește asigurarea calității, supravegherea și respectarea mai eficientă a standardelor profesionale. Personalul CFRR le transmite partenerilor propriile sale cunoștințe și, ceea ce este mai important, îi poate ajuta pe aceștia să creeze contacte cu organismele relevante din propriile lor țări. Această „învățare colegială” le permite partenerilor noștri să profite de pe urma lecțiilor învățate de alții care au traversat același proces, ajutându-i să facă schimbări mai rapide și la costuri mai mici. În sfârșit, CFRR elaborează instrumente care îi ajută pe partenerii noștri să își disemineze cunoștințele cu o mai mare amploare. De exemplu, în audit este clar că multe cabinete de audit mici nu dispun de resurse pentru a ține pasul cu standardele de audit moderne. Prin intermediul unor ateliere de „formare a formatorilor”, CFRR dezvoltă un pachet de resurse educaționale care conțin documentație și materiale de predare ce îi vor ajuta pe formatori să prezinte studii de caz în

domeniul auditului, desfășurate în conformitate cu ISA-urile și cu principalul standard privind controlul calității, elaborat de IAASB (ISQC1).

Programul REPARIS, Drumul către Europa – Programul de Reformă Contabilă și Dezvoltare Instituțională derulat de Banca Mondială a înregistrat succese și rezultate benefice pentru profesia din România. Care este stadiul curent al acestui program derulat în Europa Centrală și de Sud-Est și care sunt obiectivele sale viitoare?

Ne bucurăm că România a avut beneficii de pe urma Programului Avansat de Reglementare a Contabilității și Auditului, REPARIS. Actualul program REPARIS are la bază lecțiile Programului Avansat care a fost implementat în anul 2009 pentru a sprijini țările din Europa de Sud-Est – Albania, Bosnia și Herțegovina, Croația, Kosovo, Fosta Republică Iugoslavă a Macedoniei, Moldova, Muntenegru și Serbia – în implementarea unor sisteme mai eficiente de raportare financiară corporativă și, mai precis, pentru a le ajuta să își armonizeze cadrele generale de raportare naționale cu acquis-ul Uniunii Europene. Actualul program REPARIS este acum în ultimul său an de funcționare și putem identifica semne clare de progres: organismele profesionale din toate țările participante la programul REPARIS sunt acum membre ale IFAC, ceea ce înseamnă că au fost îndeplinite cerințele conexe deținerii calității de membru al IFAC; majoritatea țărilor REPARIS și-au amendat legislația în domeniul contabilității și auditului, aliniind-o pe

cât posibil cu acquis-ul comunitar; și organisme profesionale din Fosta Republica Iugoslavă a Macedoniei și Croația au introdus sisteme funcționale de asigurare a calității pentru misiunile de audit. Țările care aderă la UE sunt în curs de aliniere deplină cu acquis-ul. Lucrând alături de Comisia Europeană, CFRR a pus bazele unui program care îi va succeda programului REPARIS, „REPARIS- UE”, care urmează să înceapă în 2014 și își propune să asiste țările participante să își finalizeze procesul de adoptare a acquis-ului UE. Mai mult, CFRR va lansa un program similar – STAR (Întărirea Auditului și Raportării în țările parteneriatului Estic) mai târziu în acest an pentru șase țări din Est, învecinate cu Uniunea Europeană (Armenia, Azerbaidjan, Belarus, Georgia, Republica Moldova și Ucraina).

Care este opinia dumneavoastră în legătură cu acțiunile de reformare a guvernantei corporative, a contabilității și auditului inițiate de Comisia Europeană și concretizate în proiecte de modificare/amendare a unor directive europene în materie? Ce considerați că este benefic și care sunt problemele discutabile și sensibile sub aspectul acestor documente?

Principalul rol al CFRR este de a sprijini țările partenere în implementarea reformelor, mai degrabă decât în efectuarea de recomandări cu privire la politici, așadar aș prefera să nu comentez cu privire la detaliile propunerilor de politici care sunt acum sub dezbateră Comisiei, a Parlamentului European și a Consiliului European. Acestea

fiind spuse, noi lucrăm îndeaproape cu diferite instituții UE pentru a explica spiritul și litera acquis-ului colaboratorilor noștri din țările partenere. De asemenea, împărtășim din experiența noastră în ceea ce privește asistența acordată țărilor în implementarea acquis-ului și acestea apreciază feedback-ul nostru. Din moment ce UE a căzut de acord că va modifica cadrul general pentru contabilitate și audit în acquis-ul comunitar, CFRR va ajuta țările participante la programele sale să evalueze aceste modificări și, după caz, să implementeze reforme menite să armonizeze cadrele lor legale cu noile directive și reglementări.

Ați vizitat deja țara noastră și ați avut prilejul de a discuta cu profesioniștii români în domeniul auditului. Cum ați caracteriza situația reglementării și organizării activității de audit statutar în România și ce ați recomanda din acest punct de vedere profesiei din țara noastră, reprezentată de Camera Auditorilor Financieri? Cum ar putea auditorii financiari români să beneficieze mai eficient, în mod practic, de pe urma experienței și analizelor efectuate de Centrul pe care îl conduceți?

CFRR a derulat o evaluare a practicilor contabile și de audit ale României, în 2009, ca parte a Rapoartelor privind Respectarea Standardelor și Codurilor (ROSC). În raportul elaborat s-a marcat progresul înregistrat de România de la raportul întocmit în 2003, notând că majoritatea observatorilor consideră că, de la acea dată, a crescut semnificativ calitatea raportării financiare

din România. Am efectuat, de asemenea, un număr de recomandări în domenii în care erau de dorit progrese ulterioare. Mai precis, este nevoie de un efort susținut în domeniul supravegherii publice și asigurării calității auditului. Camera a făcut progrese utile în activitățile sale de monitorizare a activităților în domeniul asigurării calității, dar este încă loc de întărire a acestui proces. În plus, capacitatea CSIPPC (Consiliul pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile din România), care este mandatat să supravegheze activitățile auditorilor, trebuie să fie consolidată.

Ce acțiuni aveți în vedere în principal pentru acest an în domeniul contabilității și auditului și în ce măsură considerați că ar fi acestea relevante pentru specialiștii români sau pentru Camera Auditorilor Financieri din România?

Cu toate că CFRR nu dispune de un program specific pentru România în momentul de față, instituțiile românești, inclusiv Camera, participă la multe dintre activitățile noastre. Cel mai recent, Camera a luat parte la două ateliere REPARIS privind formarea formatorilor în audit. Referindu-ne la acțiunile viitoare, colaborăm cu Camera în vederea organizării unei conferințe la București, pe 6 iunie, care va explora modul în care trebuie îmbunătățită eficiența comitetelor de audit. Mai mult, invităm reprezentanți ai Băncii Naționale a României la conferința internațională privind utilizarea IFRS-urilor de către organele de reglementare financiară, pe care Banca Mondială și IASB o organizează la Viena, la începutul

tul lunii iunie a.c. De asemenea, vom invita reprezentanți ai Camerei și ai CSIPPC la un atelier axat pe supravegherea publică, pe care planificăm să îl organizăm în septembrie 2013. În sfârșit, instituțiile românești lucrează cu CFRR pentru a împărtăși din experiența lor partenerilor din regiune: Academia de Studii Economice din București și Camera oferă asistență Academiei de Studii Economice din Moldova și Asociației Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova pentru a ridica nivelul calității educației profesionale din Moldova. Sperăm că această cooperare va continua și pe parcursul noului program STAR. Camera Auditorilor Financiar ar putea, de asemenea, împărtăși din experiența sa în implementarea unor reforme ambițioase, către alte țări care sunt în etapa de punere a bazelor unor noi cadre generale legislative în arii precum contabilitatea și auditul!

Cum vedeți viitorul profesiei contabile și de audit? În ultimul timp se vorbește despre un nou concept, izvorât din cerințele legate de o mai bună guvernare a entităților și anume trecerea de la raportarea financiară la raportarea integrată, mai cuprinzătoare, din partea entităților. Din câte cunoaștem există anumite proiecte, agreate de Federația Internațională a Contabililor (IFAC), în acest domeniu.

Cred că pot fi luate numeroase măsuri în vederea adaptării obligațiilor contabile și de audit la dimensiunea companiilor și la nivelul de „răspundere publică”. De exemplu, nu este clar de ce

companiile mici trebuie să întocmească situații financiare complexe sau trebuie să își auditeze aceste situații financiare dacă acest lucru nu este prevăzut de creditori sau investitori; UE a emis o directivă pentru micro-entități, care poată fi transpusă de statele membre până în 2017.

În ceea ce privește companiile mari, „de interes public”, acestea vor trebui să raporteze informații mai detaliate și mai complete pe marginea unor aspecte sensibile (inclusiv instrumente financiare) și va continua presiunea către o formă de raportare mai integrată/ armonizată. Problema este ce formă va lua această raportare integrată și dacă este aceasta capabilă să răspundă obiectivului propus, de prezentare a unei imagini complete a performanței companiei și a prospectelor, fără a impune poveri excesive companiilor. Suma informațiilor furnizate de companiile care raportează conform IFRS-urilor este deja enormă și deseori dificil de înțeles pentru majoritatea utilizatorilor. Cum Comitetul Internațional pentru Raportare Integrată se așteaptă că audiența rapoartelor „integrate” va fi mai vastă decât pentru rapoartele financiare actuale, va fi deosebit de important să se asigure că noile rapoarte sunt mai inteligibile și nu sunt dominate de declarații pline de șabloane (informații „cosmetizate”). Noile rapoarte vor implica ceva mai mult decât cifre pe baza standardelor contabile – de exemplu, ele pot încorpora o parte din informațiile acoperite, în prezent, de rapoartele privind responsabilitatea socială corporativă pe care le produc unele companii – ci și alte date suplimentare. Banca

Mondială monitorizează îndeaproape progresele înregistrate în domeniul raportării integrate și contribuie la aceste eforturi. Acest lucru ne permite să furnizăm o asistență în cunoștință de cauză partenerilor noștri, cu privire la modul în care trebuie să se adapteze modificărilor cadrului general de raportare.

Referindu-ne, la un nivel mai practic, la ce vor face auditorii pe viitor, ne putem aștepta că misiunile de audit statutar vor constitui o mică parte din munca lor, iar noile forme de asigurare vor juca un rol din ce în ce mai important. Văd cum contabilii își largesc domeniul de aplicare pentru a deveni „consilieri de afaceri” de încredere pentru clienții lor – IMM-uri, de exemplu – ajutându-i să își îmbunătățească modalitățile de raportare, să își eficientizeze procesele de afaceri, să își gestioneze mai bine riscurile. Această schimbare permanentă va implica, de asemenea, modificări ale organizațiilor profesionale contabile, cum este Camera. Mai precis, acestea vor trebui să își modifice conținutul cursurilor de pregătire profesională inițială și continuă și să ofere mai mult sprijin cabinetelor contabile și de audit, în vederea diversificării serviciilor pe care acestea le oferă. CFRR și IFAC au cooperat pe marginea unora dintre aceste aspecte și au organizat, în comun, un forum dedicat organizațiilor profesionale contabile din regiune, unde a participat și CAFR, în iunie 2012, căutând să exploreze ce modificări ar putea fi aplicate. Intenționăm să continuăm aceste eforturi, prin intermediul unui strâns parteneriat cu profesia.

A consemnat,
Adriana Spiridon



În Republica Moldova Preocupări intense pentru armonizarea legislației contabilității și auditului și adoptarea acquis-ului comunitar

Conf. univ. dr. Lilia Grigoroï a fost aleasă președinte al Asociației Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova, pentru perioada 2012-2015, în urma Adunării Generale a membrilor din 30 iunie 2012. Doamna Grigoroï este, de asemenea, șeful Catedrei de Contabilitate din cadrul Academiei de Studii Economice din Republica Moldova (ASEM).

Având în vedere bunele relații de cooperare dintre profesiile contabile și de audit din România și Republica Moldova, președintele ACAP a vizitat, împreună cu alți profesioniști în audit și contabilitate din această țară, sediul central din București al CAFR, în data de 4 decembrie 2012, în cadrul unei vizite de lucru ce a avut drept obiectiv realizarea unui schimb de experiență în domeniul certificării profesionale a auditorilor.

Cum este organizată activitatea de audit financiar în Republica Moldova și care este rolul ocupat de organisme profesionale în arhitectura profesiei?

Activitatea de audit în Republica Moldova este organizată în conformitate cu Legea privind activitatea de audit. Această lege prevede că auditorul poate să-și desfășoare activitatea în calitate de *auditor întreprinzător individual*, de *salariat al unei societăți de audit sau de salariat*

al unui auditor întreprinzător individual.

Activitatea de audit pe teritoriul Republicii Moldova este autorizată prin licențiere. Pentru a obține licență sunt necesare certificatele de calificare ale auditorilor, care se obțin în urma unor examene, opt la număr. Pe lângă certificatul de audit general, profesarea activității de audit financiar-bancar este condiționată și de obținerea certificatelor de calificare de la Banca Națională a Moldovei și de la Comisia

Națională a Pieței Financiare, evident, tot în urma susținerii unor examene. Din cele relatate, observăm că activitatea de audit în Republica Moldova este reglementată, dar și supravegheată doar de către instituțiile de stat, fără implicarea în acest proces a asociațiilor profesionale. Astfel, rolul asociațiilor profesionale din Republica Moldova în domeniul auditului este diferit de cel din România, unde instituțiile statului au delegat o parte din funcțiile de reglementare și suprave-

ghere organismului profesional. Considerăm că aceasta este o abordare corectă și ACAP optează pentru o astfel de modalitate de auto-reglementare a activității de audit. Pentru moment, în Republica Moldova este o altă realitate, rolul asociațiilor profesionale a auditorilor se reduce la supravegherea internă a activității de auditare desfășurate de membrii lor și la monitorizarea instruirii profesionale continue a membrilor. Aceste atribuții sunt delegate benevol de către membrii asociației. În aceste condiții, considerăm că este o performanță că am reușit să adunăm sub sigla ACAP circa 800 de membri. Probabil că suntem apreciați și prin prisma rolului de mesager între practicieni și autoritățile statului, în special Ministerul Finanțelor, dar cred că este apreciată și calitatea noastră de sensibilizare a societății cu privire la dificultățile în profesia auditului, de regulă de ordin legislativ, dar și practic.

Ce etape trebuie să parcurgă un auditor financiar din România, membru al CAFR, dacă dorește să profeseze în Republica Moldova? Îi va fi recunoscută/ echivalată calitatea profesională deținută în România?

Reglementările naționale în acest domeniu prevăd că orice cetățean care deține calificarea de auditor într-o țară membră a Uniunii Europene și care intenționează să profeseze în Republica Moldova trebuie să efectueze un stagiu de cel puțin 2 ani în cadrul unei societăți de audit autohtone. În urma acestui stagiu, calitatea profesională îi va fi recunoscută fără a susține

un examen de calificare, cu excepția disciplinei de drept economic caracteristic Republicii Moldova. Pentru auditorii din afara UE, procedura este mult mai complicată.

Unde considerați că se regăsește, astăzi, ACAP în sistemul de gestionare a profesiei contabile din Republica Moldova? Ce priorități își propune ACAP pentru a răspunde așteptărilor în continuă schimbare ale societății.

ACAP a fost înființată în 1996. Scopul înființării sale a fost servirea interesului public și asigurarea de asistență pentru îmbunătățirea activității contabile și de audit în Republica Moldova. Inițial, asociația a fost fondată având în structura sa 31 de membri. Cum spuneam, numărul membrilor ACAP a ajuns la circa 800. Dacă în etapa inițială activitatea ACAP era axată pe consolidarea contabililor și auditorilor într-un organism profesional, care să se exprime printr-o voce unică în susținerea și promovarea profesiei, în prezent ACAP, fiind unicul organism profesional din Republica Moldova membru cu drepturi depline al IFAC, își propune să implementeze standardele profesionale necesare și serviciile corespunzătoare pentru ca membrii săi să întrunească cerințele Declarațiilor privind Obligațiile Membrilor IFAC (SMO-uri), să actualizeze programul de formare profesională în domeniul contabilității pentru contabilii și auditorii din Moldova în vederea respectării cerințelor Standardelor Internaționale de Educație și ale Directivei a 8-a a UE, să mențină

recunoașterea calificărilor ACAP la nivel local, regional și european.

Ce relații de colaborare ați dezvoltat cu organisme similare din Europa? Cum apreciați cooperarea dintre ACAP și Camera Auditorilor Financiari din România? În ce măsură considerați util schimbul de experiență între cele două organisme?

Cooperarea regională și internațională este un domeniu prioritar pentru ACAP. Organizația noastră profesională este membru cu drepturi depline al IFAC din anul 2004 (Federația Internațională a Contabililor), al ECCAA din 2003 (Consiliul Eurasiatic al Contabililor și Auditorilor Certificați, <http://www.eccaa.org>), precum și membru asociat al FIDEF din 2008 (Federația Internațională a Experților Contabili Francofoni).

Până în prezent, ACAP are semnate acorduri de colaborare bilaterală cu organisme profesionale din diverse țări, printre care am menționat în mod deosebit CAFR (Camera Auditorilor Financiari din România), CECCAR (Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România), Camera auditorilor din Rusia și alte asociații profesionale din Ucraina, Rusia etc.

Relația ACAP - CAFR a început cu organizarea primului seminar practic pentru auditorii ACAP, cu participarea unor formatori de excepție ai CAFR, în decembrie 2009, fiind urmat de semnarea Acordului de cooperare la 9 martie 2010. Această cooperare este una fructuoasă, deosebit de utilă pentru auditorii din țara noastră. Fac această afirmație prin prisma

Relația ACAP - CAFR a început cu organizarea primului seminar practic pentru auditorii ACAP, cu participarea unor formatori de excepție ai CAFR, în decembrie 2009, fiind urmat de semnarea Acordului de cooperare la 9 martie 2010.

Această cooperare este una fructuoasă, deosebit de utilă pentru auditorii din țara noastră

evoluției pe linie ascendentă a relațiilor de colaborare din ultimii ani: CAFR a fost dintotdeauna deschisă către dialog, dispusă spre colaborare și disponibilă să își împartă experiența și cunoștințele în domeniu. Experiența CAFR ar putea fi un exemplu pentru ACAP privind modul prin care ar putea să își asume rolul de lider în societate în domeniul auditului financiar.

Armonizarea legislației continuă a fi unul din obiectivele primordiale ale Republicii Moldova în procesul de aderare la UE și, totodată, piatra de temelie a întregului proces de integrare. Planul de dezvoltare

a contabilității și auditului în sectorul corporativ pentru 2009–2014 confirmă angajamentul luat de Guvernul Republicii Moldova față de procesul de integrare a economiei țării în economia europeană. Cum evaluați situația privind implementarea planului de dezvoltare a contabilității și auditului în vederea armonizării legislației contabile și adoptării acquis-ului comunitar?

Republica Moldova aspiră spre aderarea și integrarea în UE, fapt pentru care încearcă să promoveze reformele în toate domeniile, inclusiv contabilitate și audit. În 2008 a fost elaborat Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pentru anii 2009-2014. În acest proces, însă, sunt antrenate mai mult autoritățile statului și mai puțin organizațiile profesionale. Constatăm cu regret că nu toate acțiunile ce derivă din acest plan au fost executate. Avem restanțe la capitolele instruirea contabililor și funcționarilor în aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, instruirea auditorilor privind aplicarea Standardelor Internaționale de Audit, asigurarea funcționalității Serviciului Informațional al Rapoartelor Financiare, elaborarea și implementarea unui sistem de control al calității lucrărilor de audit etc. Însă, cel mai grav stăm la elaborarea noilor reglementări contabile naționale, care urmează a fi puse în aplicare de la 1 ianuarie 2014.

Începând cu 1 ianuarie 2013, potrivit ordinului Ministerului Finanțelor, auditul financiar în

Republica Moldova va fi exercitat în conformitate cu cerințele Standardelor Internaționale de Audit. Este pregătită societatea economică din Republica Moldova pentru aplicarea acestor standarde?

ACAP depune toate eforturile pentru a facilita implementarea și aplicarea ISA-urilor de către auditorii autohtoni. În acest sens, organizăm cursuri de formare continuă, instruiți, conferințe, lansăm publicații și transmitem comentariile noastre. Mizăm, de asemenea, pe aportul organizațiilor profesionale cu experiență în domeniu, din țările vecine. Din punctul nostru de vedere, această implementare nu va fi dificilă, deoarece Standardele Naționale de Audit aplicate până la 1 ianuarie 2013 au fost elaborate pe baza ISA-urilor și practicienii trebuie doar să facă unele ajustări, fără a schimba esențial principiile de activitate. Mai dificilă ar fi, probabil, doar implementarea Standardului Internațional de Control al Calității ISQC 1.

Care este aportul ACAP la valorificarea și implementarea Standardelor Internaționale de Audit?

ACAP a început promovarea ISA-urilor în anii 1999-2000, fiind membru în grupele de lucru din cadrul Ministerului Finanțelor pentru elaborarea Standardelor Naționale de Audit (SNA), pe baza ISA-urilor emise de IFAC. În acest context a început și elaborarea programelor de instruire pentru auditori privind studierea ISA-urilor, publicarea ghidului de audit și a materialelor didactice. Ajustarea programelor de forma-

re profesională continuă în domeniul ISA-urilor și a Codului Etic al IFAC a fost și este preocuparea de bază a ACAP, având drept scop facilitarea implementării ISA-urilor de către auditorii practicieni.

În acest sens apreciem susținerea necondiționată pe care ne-o acordă CAFR în organizarea cursurilor de instruire în domeniul ISA-urilor pentru auditorii din Republica Moldova și punerea la dispoziția auditorilor autohtoni a publicațiilor CAFR în domeniul auditului financiar. Aș vrea să menționez în mod deosebit, că recenta editare a traducerii în limba română a Ghidului IFAC privind utilizarea ISA-urilor în auditarea întreprinderilor mici și mijlocii, ediția a III-a, realizată în comun de CECCAR și CAFR și care este pusă la dispoziția ACAP, constituie un suport de bază pentru membrii noștri.

În 2012 ACAP a fost implicată activ în procesul de negociere dintre IFAC și Guvernul Republicii Moldova privind utilizarea drepturilor de editare a ISA-urilor în țara noastră, finalizat cu publicarea standardelor în Monitorul Oficial al Republicii Moldova. ACAP este distribuitorul acestei publicații, iar ele pot fi consultate public prin intermediul ACAP, precum și pe site-ul Ministerului Finanțelor.

În implementarea ISA-urilor, ACAP pune accentul pe procesul de control al calității activității de audit. Recent am elaborat regulamentul privind inspecția calității activității de audit, la originea căruia au stat Ghidul privind Auditul Calității al CAFR și Cartea Auditului de Calitate a CECCAR.

În prezent ACAP este preocupată de menținerea unor standarde de control al calității, în conformitate cu Standardul Internațional de Control al Calității (ISQC 1) emis de IAASB, în plus față de standardele naționale relevante, privind controlul calității.

Care sunt piedicile în aplicarea Standardelor Internaționale de Audit de către membrii ACAP?

După cum am menționat deja, începând cu 1 ianuarie 2013 auditorii aplică la nivel național prevederile ISA-urilor. Acestea au un caracter general și interpretabil și sunt lipsite de orice indicații sau formule de calcul. În momentul actual lipsesc normele naționale, care ar veni în sprijinul auditorilor în desfășurarea misiunilor de audit, astfel nivelul de obiectivitate al deciziilor fiind inferior celui dorit. Printre deciziile care ridică probleme majore auditorilor sunt cele legate de evaluarea riscului de audit, stabilirea valorii pragului de semnificație și determinarea eșantionului asupra căruia se vor aplica procedurile de audit. Alt aspect problematic este lipsa de programe de audit (soft-uri) și sisteme computerizate pentru automatizarea auditului.

Ce proiecte aveți pentru acest an? Cu ce veniți în sprijinul membrilor?

Toate acțiunile întreprinse de ACAP se referă la satisfacerea nevoilor membrilor în raport cu tot ce este nou, actual și important în profesie, pentru ca ei să servească cât mai bine întreprinderile și economia. La începutul anului, activitățile ACAP se axează, de obicei, pe instruirea profesio-

sională continuă, oferind cursuri variate privind modul de întocmire a rapoartelor financiare și în special a celor fiscale, modificările de ordin legislativ în domeniul contabilității și fiscalității, aplicarea IFRS etc. Pregătim o serie de evenimente dedicate zilei profesionale a contabilului, inclusiv organizarea, împreună cu ACCA și ASEM a conferinței științifice internaționale cu tema „Contabilitatea și auditul în contextul integrării europene: realizări și așteptări”, în cadrul căreia vom dezbate subiecte legate de dificultățile aplicării IFRS-urilor și ISA-urilor în Republica Moldova și elaborarea noilor reglementări contabile naționale.

Principala noastră preocupare este punerea în practică a regulamentului ACAP privind inspecția calității activității de audit. Avem în vedere verificarea implementării de către societățile de audit - membri ai ACAP - a unui sistem intern de control al calității, conform standardelor clarificate ISQC 1 și ISA 220, pentru misiunile de audit al situațiilor financiare ale entităților cu care auditorul a încheiat contracte de prestări servicii sau alte misiuni efectuate în calitate de auditor. Ne propunem, de asemenea, să elaborăm și să publicăm ghiduri privind aplicarea sistemului de control al calității, să actualizăm baza de date cu lucrări în domeniul contabilității și auditului, să punem bazele unui forum pentru discuții profesionale, să îmbunătățim comunicarea dintre ACAP și membrii săi, precum și dintre ACAP și autoritățile de reglementare în domeniu.

A consemnat,
Adriana Spiridon

Aspecte privind principiul continuității activității în cadrul auditului situațiilor financiare



Clemente Kiss,
Senior Manager - Audit,
KPMG România

Pentru multe entități, condițiile actuale de piață au generat riscuri ridicate în ceea ce privește existența unor incertitudini semnificative care ar putea arunca o umbră de îndoială asupra capacității entității de a-și continua activitatea.

Prezentul articol pornește de la cerințele Standardului Internațional de Audit („ISA”) nr. 570 privind principiul continuității activității și are scopul de a asista auditorii financiare în acest sens atunci când planifică și execută un audit financiar în condițiile curente de piață.

Principalele aspecte de luat în considerare de către auditorul financiar în ceea ce privește continuitatea activității entității auditate sunt:

- ☞ Calitatea evaluării conducerii entității auditate privind continuitatea activității;
- ☞ Obținerea și evaluarea probelor de audit în ceea ce privește modul în care conducerea evaluează continuitatea activității;
- ☞ Formarea unei concluzii privind modul în care conducerea evaluează continuitatea activității;
- ☞ Incertitudini semnificative cu privire la evenimente sau situații care pot arunca o umbră de îndoială semnificativă asupra capacității entității de a-și continua activitatea;
- ☞ Implicații ale incertitudinilor semnificative de estimare și ale incertitudinilor semnificative multiple;

- ☞ Descrieri și prezentări relevante în situațiile financiare cu privire la continuitatea activității;
- ☞ Aspecte privind forma raportului de audit ce urmează a fi emis.

CALITATEA EVALUĂRII CONDUCERII ENTITĂȚII AUDITATE PRIVIND CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII

În conformitate cu cerințele IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, conducerea are responsabilitatea de a face o evaluare privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Paragraful 24 al IAS 1 indică faptul că gradul de analiză depinde de circumstanțele fiecărui caz. Dacă întreprinderea are un istoric cu activitate profitabilă și acces facil la resurse financiare, concluzia că principiul contabil al continuității activității este adecvat poate fi trasă fără o analiză detaliată¹.

¹ IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”

Din cauza condițiilor de piață actuale este necesară o analiză mult mai detaliată cu privire la continuitatea activității decât în perioadele de dinainte de apariția crizei financiare. Astfel, conducerea este nevoită să ia în considerare o gamă largă de factori care țin de profitabilitatea curentă și așteptată, graficul de rambursare a datoriilor și sursele potențiale de finanțare alternativă pentru a se asigura că principiul continuității este adecvat.

OBȚINEREA ȘI EVALUAREA PROBELOR DE AUDIT ÎN CEEA CE PRIVEȘTE MODUL ÎN CARE CONDUCEREA EVALUEAZĂ CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII

Principiile care stau la baza evaluării conducerii privind continuitatea activității sunt următoarele:

- ☞ Necesitatea de a judeca critic și obiectiv planurile conducerii și ipotezele semnificative pentru ca auditorul financiar să se poată asigura că s-a ținut cont de evenimentele, condițiile și circumstanțele care afectează entitatea auditată și industria în care aceasta activează; conducerea va furniza suficiente probe de audit pentru a demonstra că principiul continuității activității este asigurat;
- ☞ Importanța menținerii scepticismului profesional atunci când se evaluează afirmațiile conducerii; auditorul financiar nu se va baza pe aceste afirmații și reprezentări ale conducerii fără a căuta probe și dovezi care să le susțină și fără să facă o anali-

ză critică a acestor afirmații;

- ☞ Experiența trecută în obținerea finanțărilor necesare nu va reprezenta o probă de audit adecvată și suficientă.

Auditorul financiar va aplica cunoștințele și informațiile pe care le are cu privire la un anumit client specific, circumstanțele acestuia și ale industriei în care acesta activează pentru a se asigura cu privire la evaluarea conducerii referitor la abilitatea entității auditate de a-și continua activitatea. Evaluarea include considerații privind procesul întreprins de către conducere în elaborarea acestei evaluări, incluzând aspecte referitoare la experții implicați în această evaluare, dacă este cazul, ipotezele care stau la baza evaluării, planurile conducerii pentru acțiuni viitoare și dacă evaluarea:

- ☞ acoperă cel puțin 12 luni de la data bilanțului;
- ☞ ia în considerare toate informațiile relevante pe care auditorul financiar le-a luat la cunoștință prin intermediul procedurilor de audit efectuate;
- ☞ include ipoteze care sunt realiste și realizabile din perspectivele circumstanțelor în care se află entitatea, sunt consecvente cu mediul economic general și cu aspectele menționate în situațiile financiare;
- ☞ include informații care sunt relevante pentru această evaluare și sunt dintr-o sursă de încredere.

Atunci când evaluarea conducerii include modele de previziuni complexe, cum ar fi fluxuri de numerar previzionate, auditorul

financiar va lua în considerare dacă se poate baza pe sistemul informațional al entității auditate care generează aceste informații.

Auditorul financiar va determina, de asemenea, dacă conducerea a întreprins o analiză de sensibilitate în ceea ce privește ipotezele semnificative. Limitele analizei de sensibilitate aplicate vor fi luate în considerare cu mare grijă, întrucât cele aplicate în trecut ar putea să nu fie suficiente de cuprinzătoare în condițiile curente de piață.

Ca urmare a rapidității și a consecințelor semnificative ale efectelor condițiilor curente de piață, auditorul financiar va planifica și va întreprinde proceduri adecvate cu privire la evenimentele ulterioare.

FORMAREA UNEI CONCLUZII PRIVIND MODUL ÎN CARE CONDUCEREA EVALUEAZĂ CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII

Auditorul financiar va lua în considerare probele de audit obținute atunci când analizează evaluarea managementului privind continuitatea activității și își va forma o concluzie în conformitate cu cerințele paragrafului 23 ale IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, urmând să ajungă la una din cele trei concluzii prezentate mai jos, în funcție de circumstanțele specifice ale entității auditate:

- ☞ Nu există incertitudini semnificative care să determine dubii privind continuitatea activității;
- ☞ Există incertitudini semnificative cu privire la eveni-

mente sau condiții care pot arunca o umbră de îndoială semnificativă asupra principiului continuității activității;

- ☞ Utilizarea principiului continuității activității nu este adecvată².

Auditorul financiar va lua în considerare dacă în situațiile financiare este făcută o prezentare adecvată în funcție de cerințele specifice ale cadrului de raportare aplicabil (de ex: IFRS).

INCERTITUDINI SEMNIFICATIVE CU PRIVIRE LA EVENIMENTE SAU SITUAȚII CARE POT ARUNCA O UMBRĂ DE ÎNDOIALĂ SEMNIFICATIVĂ ASUPRA CAPACITĂȚII ENTITĂȚII DE A-ȘI CONTINUA ACTIVITATEA

Când sunt identificate evenimente sau condiții care pot arunca o umbră de îndoială semnificativă asupra capacității entității de a-și continua activitatea, ISA 570 cere ca auditorul financiar să întreprindă proceduri care să confirme sau să infirme existența unor incertitudini semnificative.

O concluzie din care reiese existența unei incertitudini semnificative va fi tratată cu mare atenție întrucât, din acest moment, în situațiile financiare va fi făcută o prezentare adecvată în acest sens, iar în raportul auditorului se va adăuga un paragraf de evidențiere a problemei, care să sublinieze existența unei incertitudini semnificative referitoare

la evenimentul sau condiția care ar putea pune la îndoială în mod semnificativ capacitatea entității de a-și continua activitatea și va atrage atenția asupra notei din situațiile financiare care prezintă acest aspect.

Paragraful 31 din ISA 570 menționează că o incertitudine semnificativă există atunci când impactul său potențial este de o asemenea magnitudine încât, în opinia auditorului, este necesară o prezentare explicită a naturii și implicațiilor incertitudinii pentru ca situațiile financiare să nu inducă în eroare utilizatorii³.

Evenimentele sau condițiile curente nu reprezintă o incertitudine semnificativă în sensul celor menționate în paragraful 31 din ISA 570. A determina dacă există o incertitudine semnificativă va depinde de faptele și circumstanțele care afectează fiecare entitate în parte.

IMPLICAȚII ALE INCERTITUDINILOR SEMNIFICATIVE DE ESTIMARE ȘI ALE INCERTITUDINILOR SEMNIFICATIVE MULTIPLE

❖ Incertitudine de estimare semnificativă

Auditorul poate concluziona că există o incertitudine semnificativă care depinde de evenimente viitoare care nu sunt sub controlul direct al entității, dar care ar putea afecta situațiile financiare. Presupunând că incertitudinea este prezentată adecvat în situațiile financiare, auditorul poate atrage atenția asupra

aspectului menționat în situațiile financiare prin adăugarea unui paragraf de evidențiere a incertitudinii semnificative. În circumstanțe foarte rare este adecvată utilizarea acestui tip de paragraf, atunci când incertitudinea semnificativă are o importanță fundamentală în înțelegerea situațiilor financiare. De exemplu, în condițiile curente de piață acest tip de circumstanțe apare în cazul unei estimări semnificative privind valoarea justă care implică o incertitudine semnificativă de estimare. Este important să se rețină că un aspect poate fi menționat într-un paragraf de evidențiere în cadrul raportului de audit numai dacă s-au obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la faptul că acest aspect nu a generat erori semnificative în cadrul situațiilor financiare.

❖ Incertitudini semnificative multiple

Pot exista cazuri extreme când se pot întâlni incertitudini multiple care sunt semnificative pentru situațiile financiare, iar auditorul financiar consideră adecvată imposibilitatea exprimării unei opinii în loc să includă un paragraf de evidențiere în cadrul raportului de audit. Această situație apare în cazul în care auditorul financiar concluzionează că nu a obținut probe de audit suficiente și adecvate privind fiecare incertitudine în parte și nu poate exprima o opinie asupra situațiilor financiare din cauza potențialelor efecte cumulate ale incertitudinilor asupra situațiilor financiare.

² IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”

³ ISA 570 „Principiul continuității activității”

DESCRIERI ȘI PREZENTĂRI RELEVANTE ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE CU PRIVIRE LA CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII

Un aspect semnificativ privind incertitudinile semnificative privind continuitatea activității este faptul că în situațiile financiare se vor face descrieri și prezentări adecvate cu privire la aceste aspecte.

Dacă auditorul financiar consideră calitatea acestor prezentări și descrieri din cadrul situațiilor financiare ca nefiind adecvată, se va emite un raport cu rezerve sau o opinie contrară în funcție de importanța acestui aspect.

Paragraful 32 din ISA 570 menționează că în situația în care utilizarea principiului continuității este adecvată, dar există o incertitudine semnificativă, auditorul ia în considerare dacă situațiile financiare:

- (a) descriu în mod corespunzător evenimentele sau condițiile principale care generează îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea și planurile conducerii de abordare a evenimentelor sau condițiilor respective; și
- (b) prezintă în mod explicit că există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care pot arun-

ca o umbră semnificativă de îndoială asupra capacității entității de a-și continua activitatea și, implicit, că s-ar putea să se afle în imposibilitatea de a realiza activele și executa obligațiile sale în cursul desfășurării normale a activității sale⁴.

ASPECTE PRIVIND FORMA RAPORTULUI DE AUDIT CE URMEAZĂ A FI EMIS

În funcție de concluzia la care ajunge auditorul financiar cu privire la continuitatea activității, în tabelul următor sunt prezentate aspectele privind forma raportului de audit ce urmează a fi emis.

Concluzia conducerii privind aplicarea principiului continuității activității	Implicații privind situațiile financiare	Concluzia auditorului financiar privind aplicarea principiului continuității activității	Implicații privind raportul de audit
Principiul continuității activității considerat adecvat	Întocmite în conformitate cu principiul continuității activității	Auditorul este de acord cu concluziile conducerii și cu gradul de adecvare al prezentărilor și descrierilor din notele la situațiile financiare	Raport de audit nemodificat
Nu există nici o incertitudine semnificativă care să genereze dubii semnificative privind continuitatea activității		Auditorul nu este de acord cu concluziile conducerii	Opinie contrară
Principiul continuității activității considerat adecvat	Întocmite în conformitate cu principiul continuității activității	Auditorul este de acord cu concluziile conducerii și cu gradul de adecvare al prezentărilor și descrierilor efectuate în situațiile financiare cu privire la incertitudinile semnificative	Opinie nemodificată, dar raportul de audit este modificat prin adăugarea unui paragraf de evidențiere a problemei care să sublinieze existența unei incertitudini semnificative
Există incertitudini semnificative legate de evenimente sau condiții care pot arunca o umbră semnificativă de îndoială asupra capacității întreprinderii de a-și continua activitatea	Incetitudinile semnificative legate de evenimente sau condiții care pot arunca o umbră semnificativă de îndoială asupra capacității întreprinderii de a-și continua activitatea sunt descrise și prezentate în situațiile financiare	Auditorul este de acord cu concluziile conducerii, dar nu consideră adecvate prezentările și descrierile efectuate în situațiile financiare cu privire la incertitudinile semnificative	Opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz
		Auditorul nu este de acord cu concluziile conducerii privind aplicarea principiului continuității activității	Opinie contrară

4 ISA 570 „Principiul continuității activității”

Concluzia conducerii privind aplicarea principiului continuității activității	Implicații privind situațiile financiare	Concluzia auditorului financiar privind aplicarea principiului continuității activității	Implicații privind raportul de audit
Principiul continuității activității nu este considerat adecvat	Nu sunt întocmite în conformitate cu principiul continuității activității	Auditorul este de acord cu concluziile conducerii și cu gradul de adecvare al prezentărilor și descrierilor efectuate în situațiile financiare	Opinie nemodificată, dar raportul de audit este modificat prin adăugarea unui paragraf de evidențiere care să menționeze faptul că situațiile financiare nu sunt întocmite în conformitate cu principiul continuității activității
	Situațiile financiare prezintă: • faptul că nu au fost întocmite în conformitate cu principiul continuității activității • principiul alternativ în baza căruia au fost întocmite • motivele pentru care principiul continuității activității nu este adecvat	Auditorul este de acord cu concluziile conducerii, dar nu este de acord cu gradul de adecvare al prezentărilor și descrierilor efectuate în situațiile financiare	Opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz
		Auditorul nu este de acord cu baza de întocmire a situațiilor financiare și nici cu gradul de adecvare al prezentărilor și descrierilor efectuate în situațiile financiare	Opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz

ÎN FINAL, CÂTEVA INFORMAȚII DE INTERES, LA TEMĂ

Consiliul Standardelor Internaționale de Audit și Asigurare (The International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) a emis în luna mai 2011 lucrarea de consultare „Îmbunătățirea valorii raportului de audit: Explorarea opțiunilor în vederea schimbării”, publicând în data de 22 iunie 2012 invitația la comentarii „Îmbunătățiri privind raportul de audit”. Această invitație la comentarii, include printre altele și introducerea unei afirmații explicite privind continuitatea exploatarei. Astfel, invitația la comentarii propune ca raportul de audit să includă în mod explicit afirmații privind faptul că:

- ☞ Auditorul a concluzionat că utilizarea principiului continuității activității este adecvată;
- ☞ Nu au fost identificate incertitudini semnificative privind evenimente sau condiții care ar putea determina dubii semnificative cu privire la continuitatea activității entității respective.

Va fi cerută de asemenea și o descriere a responsabilităților

conducerii cu privire la continuitatea activității.

Aceste afirmații se doresc a fi implicate în raportul de audit când nu există deja inclus un paragraf de evidențiere a unor aspecte cu privire la continuitatea activității.

Menționăm că nu există propuneri de schimbare a procedurilor pe care un auditor trebuie să le efectueze cu privire la continuitatea activității.

BIBLIOGRAFIE

1. Federația Internațională a Contabililor (2009), *Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Audit financiar 2009*, Coeditare CAFR-Editura Irecson, București
2. Fundația Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate – IASB, *Standarde Internaționale de Raportare Financiară. IFRS-2011*, traducere: CECCAR, colecția: Traduceri
3. IFAC (2011) – ISA 570 – Going Concern

Auditul fondurilor europene structurale, proceduri convenite



Alexandru Șuteu,
auditor financiar

În cadrul unei misiuni privind procedurile convenite, auditorul își fixează ca obiectiv în condițiile standardului aplicabil, respectiv ISRS 4400, efectuarea unor proceduri ce țin de natura unui audit în legătură cu care auditorul, entitatea auditată și orice alte entități îndreptățite au convenit, urmând ca în final auditorul să prezinte un raport asupra constatărilor efective.

SCURTĂ PREZENTARE

STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND SERVICIILE CONEXE 4400 (Fostul ISA 920) – MISIUNI PE BAZA PROCEDURILOR CONVENITE PRIVIND INFORMAȚIILE FINANCIARE are următoarea structură: Introducere; Obiectivul unei misiuni pe baza procedurilor convenite; Principiile generale ale unei misiuni pe baza procedurilor convenite; Definirea termenilor unei misiuni; Planificarea; Documentația; Proceduri și probe; Raportarea, precum și Anexa 1: Exemplu de scrisoare pentru o misiune pe baza procedurilor convenite; Anexa 2: Exemplu de raport al constatărilor efective în legătură cu datele comerciale.

Scopul acestui Standard Internațional privind Serviciile

Conexe (ISRS) este de a stabili reguli și de a oferi recomandări cu privire atât la responsabilitățile profesionale ale auditorului atunci când se efectuează o misiune pe baza procedurilor convenite, privind informații financiare, cât și la forma și conținutul raportului pe care auditorul îl emite în legătură cu o astfel de misiune.

O misiune pe baza procedurilor convenite poate presupune ca auditorul să efectueze anumite proceduri cu privire la elementele individuale ale datelor financiare (de exemplu: datoriile comerciale, conturile de creanțe, cumpărările de la părți afiliate și vânzări și profituri ale unui segment al unei entități), la o componentă a situațiilor financiare (de exemplu, un bilanț) sau chiar la un set complet de situații financiare.

STANDARDE APLICABILE ÎN AUDITAREA FONDURILOR EUROPENE

Se cuvine precizat că ISRS 4400 este folosit în România pentru auditarea fondurilor europene, fiind un serviciu de non asigurare. De fapt, misiunile de auditare a fondurilor europene au venit în România pe calea acestui ISRS 4400, dar și pe calea ISA 800 „Considerente speciale - auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele generale cu scop special” și ISAE 3000 „Angajamentele de asigurare, altele decât auditul sau revizuirea informațiilor financiare aferente perioadelor anterioare”, acestea din urmă fiind servicii de asigurare.

Prin aplicarea ISRS 4400 în auditarea fondurilor europene nu

este exprimată nicio asigurare, utilizatorii rezultatului misiunii de audit concretizate în Raportul de audit urmând să aprecieze procedurile și concluziile. Dacă ar fi să ne referim numai la Programul Operațional Regional (POR), amintim că Autoritatea de Management pentru Programul Operațional Regional (AMPOR) 2007-2013 a elaborat sub nr. 2183/14.01.2010 Instrucțiuni și termeni de referință pentru achiziționarea serviciilor de audit, în care se menționează care vor fi procedurile agreeate în privința auditării proiectelor:

- ☞ Pe parcursul duratei de implementare a proiectului vor fi contractate două audituri (un audit intermediar cu ocazia rambursării de către AMPOR a 50% din cheltuieli și un audit final). Auditurile vor fi însoțite de Rapoartele constatărilor factuale;
- ☞ Auditorul va verifica dacă cheltuielile prezentate de beneficiar (persoana care a accesat fondul comunitar) în cererea de rambursare intermediară sau finală s-au făcut în interesul proiectului și dacă acestea sunt corecte și eligibile;
- ☞ Auditorul își va planifica activitatea astfel încât verificarea cheltuielilor să fie realizată efectiv (100%) și să respecte procedurile prevăzute. De asemenea, auditorul va menționa în raportul său că acesta a fost întocmit cu respectarea termenilor de referință și în conformitate cu ISRS 4400;
- ☞ Auditorul va obține pe baza verificărilor dovezi suficiente în vederea exprimării unei

opinii asupra realității, legalității și conformității cheltuielilor efectuate de beneficiar;

- ☞ Auditorul are obligația să dobândească o înțelegere suficientă a termenilor și condițiilor contractului de finanțare prin analiza acestuia și a anexelor sale, precum și a celorlalte informații relevante, și prin verificări la beneficiar.

Prin urmare, prin aplicarea ISRS 4400 în auditarea proiectelor de accesare a fondurilor comunitare se constată că:

- ☞ nu este exprimată nicio asigurare, persoanele cărora li se adresează Raportul de audit urmând să analizeze procedurile și concluziile acestuia;
- ☞ Raportul este adresat exclusiv acelor părți care au convenit asupra procedurilor (agreeate) ce trebuie efectuate – în cazul nostru Autorității de Management (AM) – beneficiarului și celorlalte entități implicate în amonte și în aval.

De menționat că:

- ☞ în cazul ISRS 4400 independența nu este o condiție obligatorie, aceasta nefiind inclusă ca o condiție în acceptarea contractului de audit. Dar în ce privește misiunea trebuie să avem independență, deci se poate ca fratele să fie manager de proiect, iar eu – auditor, dar voi scrie acest lucru și în raport. În cazul ISA 800 și ISA 3000 independența este obligatorie;
- ☞ în cazul serviciilor pe ISRS 4400 nu exprimăm o opinie, nu facem decât niște consta-

tări ale muncii noastre. În cazul ISA 800 trebuie să ajungem la o concluzie;

- ☞ din punct de vedere al gradului de asigurare ISA 800 și ISA 3000 prevalează ISRS 4400.

SERVICII DE ASIGURARE, ISA 800 – SITUAȚII FINANCIARE CU SCOP SPECIAL presupune servicii de asigurare: teste de detaliu - documente justificative, inspecția fizică a activelor, observarea proceselor, confirmări externe, recalculare, proceduri analitice, chestionare, controale interne. **ISAE 3000 – ALTE ANGAJAMENTE DE ASIGURARE**, presupune servicii de asigurare: teste de detaliu - documente justificative, inspecția fizică a activelor, observarea proceselor, confirmări externe, recalculare, proceduri analitice, chestionare, controale interne.

NON ASIGURARE, ISRS 4400 – PROCEDURI CONVENITE presupune: teste de detaliu - documente justificative, inspecția fizică a activelor, confirmări externe, recalcularea.

Procedura convenită – în speță ISRS 4400 – este o componentă a situațiilor financiare.

Indiferent de misiunea pe care ne desfășurăm activitatea de audit pașii sunt aceiași. Neexistând o procedură specifică pentru verificare, folosim GHIDUL pentru un audit de calitate.

FONDURI, INSTITUȚII CU ROL ÎN ADMINISTRAREA FONDURILOR EUROPENE, Programe Operaționale Sectoriale și Regionale

Fonduri: Finanțare nerambursabilă fonduri structurale UE și

cofinanțare, surse publice naționale.

Instituțiile care au roluri în administrarea fondurilor europene sunt: la nivel comunitar – Comisia Europeană; Oficiul European de Luptă Antifraudă (OLAF); la nivel național – Departamentul de Luptă Antifraudă (DLAF), Autoritatea de Audit (AA), Autoritatea de certificare și plată (ACP), Autoritatea pentru Coordonarea Instrumentelor Structurale (ACIS), Autoritatea de Management (AM), Organisme Intermediare (OI) și, în final, beneficiarul.

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

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

Programe Operaționale Sectoriale și Regionale:

Programul Operațional Sectorial Creșterea Competitivității Economice (POS-CCE), Programul Operațional Sectorial Transport (POST), Programul Operațional Sectorial de Mediu (POS MEDIU), Programul Operațional Regional (POR), Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane (POS DRU), Programul Operațional Dezvoltarea Capacității Administrative (PODCA), Programul Operațional Asistență Tehnică (POAT).

AUDITAREA PROIECTELOR

Planificare, documentare, proceduri, probe

Se întocmește câte un dosar de audit pentru fiecare cerere de rambursare auditată. Deschidem dosarul cu o foaie de lucru în prima etapă a cererii de rambursare și-l finalizăm la cererea finală de rambursare.

Pentru a ține un pic sub control piața, se cere ca fiecare cerere de rambursare să aibă dosarul ei, pentru a putea verifica auditorul în orice moment, depinde de programul de finanțare.

Ca principiu este mai bine să se facă o verificare pe fiecare cerere de rambursare în parte.

În ideea de a furniza un nivel de onorariu orientativ, pentru auditarea unei cereri de rambursare s-ar putea solicita un buget de 50-60 de ore cu onorariul de 100 lei/oră. Rezultă că onorariul ar trebui să fie de minimum 5.000 lei. Dar de multe ori auditorii financiari se lovesc de următorul fenomen: proiectele finanțate din fonduri europene, accesate în România, au consultanți de proiect care elaborează bugetele de cheltuieli, alocând la partea de consultanță sume foarte mari pentru ei înșiși și sume mici sau foarte mici pentru auditori. Este o problemă care a fost semnalată de noi în cadru formal sau informal, dar la care, neexistând un cadru legal, nu există soluție.

Obiectul angajamentului de audit în cazul auditării unor proiecte finanțate din fonduri comunitare include:

☞ Auditarea cererilor de rambursare a cheltuielilor (CRC);

Aceasta însemnând verificarea tuturor informațiilor necesare pentru a confirma că cererile de rambursare a cheltuielilor conțin cheltuieli:

- Reale;
- Exacte;
- Legale;
- Eligibile.

De menționat că independența în cadrul procedurilor convenite – ISRS 4400 – nu reprezintă o condiție obligatorie, cum spunem și mai sus, dar atunci când este afectată, situația va fi menționată în raport.

Principiile de etică, concretizate în: integritate, obiectivitate, competență, confidențialitate, conduită, standarde tehnice, trebuie respectate. Se vor respecta principiile aplicabile privind planificarea și colectarea probelor, în speță documentarea misiunii.

Procedurile aplicabile folosite vor fi: investigări, recalculări, observarea la fața locului, inspecții, obținerea de confirmări.

În efectuarea unei misiuni de audit (PROCEDURI CONVENITE) pentru proiecte de finanțare din fonduri UE parcurgem următoarele etape:

1. Cererea de informații;
2. Contractul și scrisoarea de misiune;
3. Etapa de preplanificare;
4. Etapa de planificare;
5. Etapa de verificare;
6. Etapa de finalizare.

Observăm că avem 27 de proceduri, descrise în cele ce urmează:

Lista de obiective pentru revizuirea calității activității de efectuare a procedurilor convenite

Nr. crt.	Obiectivul/capitolul	Numar proceduri
I	Cunoașterea ariei de cuprindere a contractelor pe bază de proceduri convenite și concordanța acestora cu ISRS 4400	5 (IA+IB)
A	Obiective generale	2
B	Termenii angajamentului	3
VI	Respectarea prevederilor referitoare la efectuarea propriu-zisă a misiunii pe bază de proceduri convenite în conformitate cu ISRS 4400 și termenii misiunii	22 (VIA+VIB+VIC)
A	Planificarea misiunii de proceduri convenite	9
B	Activitatea de efectuare a procedurilor - obiective specifice - obiective comune cu auditul financiar	8 după caz
C	Finalizarea angajamentului	5
	TOTAL	27 (I+VI)

Cererea de informații (MODEL)

Cererea de informații este adaptată pe specificul activității fiecărui proiect, respectiv al fiecărui beneficiar.

Lista documentelor necesare

Deoarece această listă nu este exhaustivă, pot fi solicitate și alte documente față de cele menționate mai jos. Este de dorit ca aceste documente să fie disponibile cât mai urgent posibil.

GENERAL

1. Contractul de finanțare cu toate anexele .
2. Copii ale aditionalelor la contractul de finanțare, inclusiv modificările anexelor (dacă este cazul)
3. Copii ale acordurilor de parteneriat (dacă este cazul)
4. Copii ale aditionalelor la acordul de parteneriat (dacă este cazul)
5. Copii ale altor notificări către Organismul Intermediar, depuse până la data prezen-

tei cereri de informații.

6. Copia notificării privind contul bancar utilizat pentru proiectul respectiv.
7. Anexa 2, respectiv Bugetul detaliat pe solicitant, cât și pe parteneri la Contractul de finanțare – în format electronic
8. Formatul electronic al DOSARULUI proiectului
9. Lista locațiilor de implementare a proiectului.
10. Lista experților implicați în derularea proiectului.
11. Declarație pe proprie răspundere a Beneficiarului (SC_____ SRL)
12. Rapoartele de activitate lunare ale tuturor persoanelor implicate în derularea proiectului.

RAPOARTE

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

ACHIZIȚII

1. Copia Notei justificative pentru stabilirea procedurii de atribuire;
2. Anunț publicitar privind achiziția respectivă;
3. Documentația pentru ofertanți privind atribuirea contractelor de achiziții;
4. Copia contractului de achiziție cu anexele respective (dacă este cazul);
5. Copia procesului verbal de recepție a serviciilor /produselor;

DOCUMENTELE JUSTIFICATIVE PENTRU CHELTUIELI AFERENTE ACTIVITĂȚILOR SUBCONTRACTATE

(EXTERNALIZAT, de exemplu, DIRIGENȚIA DE ȘANTIER):

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

DOCUMENTELE JUSTIFICATIVE PENTRU CHELTUIELI AFERENTE TAXELOR

1. Factura fiscală emisă de instituția abilitată/documentul emis de instituția abilitată prin care se adevărește plata taxei;
2. Copia OP-ului/chitanței /dispoziției de plată – dacă este cazul

MENȚIONĂM CĂ:

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

Pentru a obține o eficiență maximă a timpului alocat misiunii vă rugăm ca pentru orice nelămurire față de cerințele de mai sus să ne contactați, oricând, la numărul:

_____ sau
pe e-mail la adresa _____.

AUDITOR PROIECT,

BENEFICIAR PROIECT,

SC _____ SRL,

Data : _____ "

Contractul și scrisoarea de misiune

Contractul

Contractul, cel puțin din experiența noastră, este impus de client, mai mult decât atât este impus de Autoritatea de Management, având o formă predefinită.

Scrisoarea de misiune

Odată cu semnarea contractului este bine să întocmim și o scrisoare de angajament.

Este recomandat să avem o scrisoare de angajament atunci când avem un contract ale cărui clauze nu le putem influența (modifica) și când facem un audit de conformitate, așa cum este cazul auditării fondurilor europene. De menționat că în alte țări nu este nevoie și de contract atunci când avem semnată o scrisoare de angajament, numai în România se folosește și contractul.

Etapă de preplanificare

NOTĂ:

Pentru cererile de rambursare de până în anul 2010, în auditare s-au folosit Normele Minimale de Audit; începând cu anul 2011 toate auditurile privind fondurile europene se fac folosind Ghidul pentru un Audit de Calitate.

În etapa de preplanificare trebuie să ne demonstrăm independența aplicând Secțiunea B2 (ISA 300 și ISA 200) din GHID – Acceptarea numirii sau a renunțării (în fapt acceptarea misiunii) care conține teste, un chestionar și un tabel ce conține CONSIDERENTE ETICE, prin analiza căruia se ia decizia dacă se acceptă sau nu misiunea.

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

Testele aplicabile de la secțiunea B2 sunt: Testele 1,2,3,4,5 și 16 din GHID.

Etapă de planificare

În această etapă sunt aplicabile secțiunile B1, B3, B9, B10, B11 și C1 din GHID.

NOTĂ:

Secțiunile B4 și B5 nu sunt aplicabile pentru că facem verificare 100% și nu eșantionare, însă dacă s-ar fi cerut ca procent de verificare, spre exemplu, 85% am fi aplicat secțiunile B4 și B5. Secțiunea B6, revizuirea analitică nu se aplică, revizuirea analitică s-ar fi aplicat în situația în care am fi avut comparații pe mai mulți ani, dar în acest caz nu avem ce să comparăm pe mai mulți ani. Secțiunile B7 și B8 nu se aplică. Secțiunile B9 și B10 se aplică, sunt secțiuni care nu au teste, ele fiind o listă de verificare și un formular care trebuie semnate de echipa de audit.

MOD DE LUCRU:

❖ Secțiunea B1 – Planificarea auditului

- Planul de audit – testul 1, e un formular pe care trebuie să-l completăm, nu se fac teste, se semnează acest formular.
- Testul 1 – se aplică, vezi B2
- Testul 2 – dacă au fost probleme de etică, partenerul pe probleme de etică face verificarea, se aplică.
- Testul 3 – dacă am întocmit o scrisoare de angajament se aplică; se menționează la această secțiune că s-a întocmit scrisoarea de angajament, aceasta se găsește la referința x în dosarul y.
- Testul 4 – se verifică comunicarea de la ultima cerere de informații.
- Testul 5 – nu se aplică.
- Testul 6 – cu ocazia orga-

nizării primei întâlniri de lucru cu clientul, vom avea o probă semnată de ambele părți.

- Testul 7 – se aplică.
- Testul 8 – se aplică.
- Testul 9 – se aplică.
- Testele de la 10 la 18 au legătură cu riscul și nu se aplică la verificarea 100%; în situația în care s-ar fi făcut eșantionare, s-ar fi aplicat.
- Testul 19 – se aplică.
- Testul 20 – se aplică.
- Testul 21 – se aplică, existența afiliaților se documentează prin referențiere la Declarațiile conducerii.
- Testele 22-26 – nu se aplică.
- Testul 27 – se aplică, se obțin scrisori de confirmare ale terților. ATENȚIE: în cadrul misiunilor de audit financiar facem confirmarea soldului, în schimb, în cazul auditării proiectelor de finanțare europene se face confirmarea rulajelor (ISRS 4400).
- Testele 28-32 se aplică, revizuirea se poate face de către un coleg în cazul în care suntem un cabinet mic, care nu dispune decât de un singur auditor financiar.

❖ Secțiunea B3 – cunoașterea clientului

- Se ia fiecare test în parte, aici fiind aplicabile numai 2-3 teste din cele 13 teste; această secțiune se documentează printr-o anexă a ISA 315, care se adaptează pe ISRS 4400, parțial din

aceste puncte se aplică și în cazul auditării fondurilor.

❖ Secțiunea B9 – acordul de planificare a auditului

- Nu are teste, este un formular pe care-l completează echipa de audit la finalul planificării.

❖ Secțiunea B10 – lista de verificare a informațiilor permanente

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

❖ Secțiunea C1- Sisteme contabile și controale interne

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

Etapă de verificare

Secțiunea D-U

Secțiunea D – imobilizări necorporale, uneori se aplică, alteori nu;

Secțiunea E – imobilizări corporale, se aplică teste:

❖ Teste:

- Intrări ;
- Leșiri;
- Achiziții;
- Se aplică testul de inspecție fizică (de făcut și poze, serii, numere de inventar, se identifică eventualele minusuri);

- Test de documente justificative;
- Verificăm și amortizarea atunci când se decontează amortizarea.

Secțiunea F – investiții, nu se aplică.

Secțiunea G – stocul și producția în curs, se aplică numai pentru stoc.

Secțiunea H – debitori, se aplică numai un test, două.

Secțiunea I – conturi la bănci și casa, se aplică.

Secțiunea J – creditori, se aplică:

- Scrisorile de confirmare se fac pe rulaj și nu pe sold;
- În audit există un principiu: prevalența economiei asupra juridicului.

Secțiunea K – taxe, se aplică cele mai multe teste.

Secțiunea L – obligații, datorii, contingente, se aplică eventual un test, impozitul amânat nu se aplică, pensii nu se aplică etc., testele de contingente nu se aplică (se aplică parțial testul 7).

NOTĂ: Secțiunea L nu se mai aplică dacă am făcut corect testele la celelalte secțiuni.

Secțiunea M – aspecte statutare, capital, în principiu nu se aplică.

Secțiunea N – vânzări și venituri, se aplică numai pentru comisionul de la bancă.

Secțiunea O – achiziții și cheltuieli, se aplică.

Secțiunea P – salarii, se aplică.

Secțiunea Q – contul de profit și pierdere, nu se aplică.

Secțiunea R – părți afiliate, se aplică prin declarația conducerii.

Secțiunile S,T și U se aplică, mai ales U.

Etapa de finalizare

SECȚIUNEA A1-A15

Secțiunea A1 – copii ale situațiilor financiare.

Secțiunea A2 – scrisoarea de reprezentare semnată: nu are teste, conține declarațiile conducerii (ISA 580 adaptat pe principiul fondurilor)

NOTĂ: Declarațiile conducerii se iau pe specificul auditării fondurilor:

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

Secțiunea A3 – lista de verificare a aspectelor viitoare, NU se aplică.

Secțiunea A4 – revizuirea la cald, se aplică (orice misiune ar fi, revizuirea este obligatorie; dacă lucrăm singuri, un alt coleg trebuie să facă revizuirea, acest coleg trebuie să fie membru al Camerei Auditorilor Financieri din România), nu avem teste, cel care face revizuirea va completa un chestionar.

Secțiunea A5 – finalizarea auditului, se aplică, responsabilii de misiune vor trece prin celelalte etape, se face „perierea” dosarului.

Secțiunea A6 – aspecte semnificative, se aplică parțial.

Secțiunea A7 – revizuirea scrisorii către cei însărcinați cu guvernarea. (În această secțiune prezentăm aspecte de natură operațională). La fonduri putem atrage atenția asupra unor probleme care au apărut la licitații.

CONCLUZIE: Secțiunea A7 este

aplicabilă și atunci când ni se impune un format de raport care contravine cu ISRS 4400, mai ales atunci când ni se impune un certificat de AUDIT. În aceste situații vom face un raport pe standardul ISRS 4400.

Secțiunea A8 – revizuirea scrisorii de reprezentare, se aplică.

Secțiunea A9 – sumarul erorilor, dacă ar fi fost o misiune de audit financiar, aici centralizăm ajustările, în schimb la auditul fondurilor europene centralizăm cheltuielile neeligibile.

Secțiunea A10 – revizuirea situațiilor financiare, se aplică parțial doar testul 1 sau testul 2, și integral testul nr. 3; celelalte teste nu sunt aplicabile.

Secțiunea A11 – revizuirea analitică finală, nu se aplică (pentru că nu avem comparabilitate).

Secțiunea A12 – evenimente ulterioare, în principiu nu se aplică.

Secțiunea A13 – continuitatea activității, nu se aplică.

Secțiunea A14 – raportul de audit, se aplică, dar interpretată prin (de) cel care semnează raportul. Se ia formatul de raport din ISRS 4400 și formatul de raport predefinit de client și se semnează raportul (rapoartele), numai că nu se numește raport de audit, ci RAPORT DE CONSTATĂRI efective (factice).

Secțiunea A15 – nu se aplică.

CONCLUZIE:

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

NOTĂ:

- Dacă la entitatea căreia îi audităm un Proiect de accesare a fondurilor europene avem și un contract de audit

financiar, nu putem accepta misiunea;

- Misiunea de audit financiar nu poate fi combinată cu niciun fel de audit de altă natură;
- În niciun raport de audit nu se dau nume de persoane, se folosesc formulări de genul: compartimentul X ar trebui ...; nu s-a ținut contabilitatea analitică a Proiectului...

În conformitate cu cerințele Autorității de Management pentru POR, Lista indicativă a tipurilor și naturii dovezilor/probelor de audit pe care auditorul le poate obține cu ocazia verificării cheltuielilor include:

- Registrele contabile prevăzute de Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare (în format electronic și/sau hârtie)
- Bugetul propriu al beneficiarului pe capitole, subcapitole, paragrafe, titluri de cheltuieli, articole și alineate,
- Balanțe de verificare analitice și sintetice (în format electronic și/sau hârtie)
- Fișe de cont pentru operațiuni diverse (în format electronic și/sau hârtie)
- Note de contabilitate (în format electronic și/sau pe hârtie)
- Dosarele achizițiilor publice constituite conform prevederilor OUG nr. 34/2006, în funcție de tipul procedurilor de achiziție publică derulate de către beneficiar
- Contracte și formulare de comandă
- Facturi
- Situații de lucrări și situații de plată

- Procese verbale de recepție finale și parțiale
- Procese verbale de punere în funcțiune
- Note de recepție și constatare de diferențe
- Extrase de cont și ordine de plată, contractul de muncă încheiat între beneficiar și angajat;
- Decizia prin care angajatul este desemnat să facă parte din echipa de implementare și atribuțiile ce îi revin în cadrul proiectului;
- Decizia internă prin care se desemnează un alt angajat al beneficiarului să efectueze munca anterior efectuată de angajatul în proiect;
- Time-sheet-uri cu timpul efectiv lucrat în cadrul proiectului (inclusiv pentru contractele de muncă part-time) avizate de managerul de proiect; state de salarii;
- Alte documente: bonuri de consum, foi de parcurs, bilete de transport, bonuri cantități fixe carburant auto, ordine de deplasare, liste de inventar, fișa mijlocului fix etc.

RAPORTUL DE AUDIT

Așa cum se cere în ISRS 4400, Raportul de audit trebuie să descrie scopul și procedurile aplicabile asupra cărora părțile au convenit.

Raportul de constatări factuale trebuie să conțină:

- Titlul (ex. **RAPORT FINAL DE AUDIT** cu privire la CONTRACTUL DE FINANȚARE prin Programul Operațional Regional 2007-2013, Axa prioritară 4 „Sprijinirea dezvoltării mediului de afaceri regional și local”, Domeniul major de intervenție 4.3.

„Sprijinirea dezvoltării microîntreprinderilor” Nr. xxxx/xx.xx.201x, **COD SMIS xxxxx**)”

- Destinatarul (clientul)
- Identificarea informațiilor financiare/non-financiare asupra cărora au fost aplicate procedurile convenite.
- Identificarea scopului pentru care s-au efectuat procedurile convenite.
- Descrierea procedurilor specifice efectuate.
- Mențiuni privind independența.
- Descrierea constatărilor efective.
- Constatările efective, pe fiecare procedură (obiectiv).
- Data raportului.
- Adresa și semnătura auditorului.

Raportul trebuie să conțină o declarație despre:

- Procedurile efectuate au fost acelea asupra cărora **s-a convenit cu clientul**.
- Misiunea a fost efectuată în conformitate cu **ISRS 4400**.
- Auditorul **nu este independent** față de entitate (dacă este relevant).
- Procedurile efectuate nu constituie nici audit, nici revizuire și de aceea nu se exprimă **nicio asigurare**.
- Dacă auditorul ar fi efectuat **proceduri suplimentare**, un audit sau o revizuire, ar fi putut apărea **alte probleme** care ar fi fost raportate.
- Raportul este **adresat în mod strict acelor părți** care au convenit asupra procedurilor ce trebuie efectuate.
- Raportul se referă numai la **elementele, conturile, pos-**

turile sau informațiile financiare/nefinanciare specificate și la faptul că acesta nu se extinde asupra situațiilor financiare ale entității, considerate în ansamblul lor (dacă este cazul).

RAPORT DE AUDIT (model POR - forma scurtă)

Obiectivul raportului

Angajamentul nostru a fost de a realiza procedurile agreeate cu privire la verificarea cheltuielilor efectuate în cadrul Contractului de finanțare nr.xxxx/xx.xx.201x semnat între **S.C. _____ S.R.L.**, adresa _____ / _____ / _____, cod fiscal CUI _____, cont bancar _____, deschis la _____, reprezentată prin _____

_____ cu funcția Administrator, și Autoritatea de Management pentru POR. Acest lucru a implicat realizarea anumitor proceduri specifice, ale căror rezultate vor folosi AMPOR pentru a putea formula concluzii proprii pe baza procedurilor executate de noi.

Obiectul acestui angajament este verificarea de către noi – în calitate de auditor – a faptului că sumele (cheltuielile) solicitate de beneficiar în:

Cererea de rambursare nr.1, în valoare de : _____ lei;

Și, respectiv, Cererea de rambursare nr. 2 (finală), în valoare de : _____ lei.

pentru acțiunile finanțate prin contractul de finanțare nr.xxxx/xx.xx.201x au fost efectuate, sunt exacte și eligibile și impun transmiterea către beneficiar a Raportului cu privire la realizarea procedurilor agreeate.

Scopul lucrării

Angajamentul nostru s-a realizat în conformitate cu:

- Standardul Internațional de Audit (ISA) 500 – probe de audit;
- Standardul Internațional privind serviciile conexe („ISRS”) 4400 Angajamente pentru realizarea procedurilor agreeate privind informațiile financiare emis de către Federația Internațională a Contabililor („IFAC”) și adoptat de către Camera Auditorilor Financieri din România;
- Codul etic emis de Federația Internațională a Contabililor (IFAC);
- Deși ISRS prevede că independența nu este o cerință pentru angajamentele privind procedurile agreeate, în conformitate cu cerințele AMPOR, noi am respectat cerințele de independență prevăzute de Codul Etic.

Așa cum s-a solicitat, noi am realizat doar procedurile stabilite în termenii de referință și am raportat constatările noastre factuale în Capitolul II al acestui Raport.

Scopul acestor proceduri agreeate a fost stabilit de către Autoritatea de Management și au fost realizate pentru a evalua dacă cheltuielile solicitate de beneficiar în cererile de rambursare au fost realizate efectiv, sunt exacte și eligibile.

Sursele informațiilor

Raportul cuprinde informații furnizate de managementul beneficiarului în legătură cu întrebările specifice sau care au fost obținute sau extrase din sistemele informatice și contabilitatea beneficiarului.

Constatări factuale

Cheltuielile totale care reprezintă subiectul acestor verificări se ridică la suma de xxx.xxx lei. Această sumă este egală cu suma totală a cheltuielilor raportate de beneficiar în cererile de rambursare (prezentate în anexe), astfel:

- xxx.xxx lei aferenți cererii de rambursare nr.1, din care xxx lei cheltuieli neeligibile;
- xxx.xxx lei aferenți cererii de rambursare nr.2,
- iar suma totală solicitată de beneficiar spre rambursare, față de suma totală eligibilă de xxx.xxx lei, stabilită conform art. 3 și art.4 din contractul de finanțare, se ridică la:
- xxx.xxx lei, din care xx.xxx lei cheltuieli neeligibile, așa cum rezultă din cererile de rambursare.

MENȚIUNE: Diferența dintre suma de xxx.xxx lei alocată proiectului prin contractul de finanțare și suma de xxx.xxx lei solicitată de beneficiar spre rambursare – conform celor două cereri de rambursare – este de xx.xxx lei, care reprezintă economii (sume eligibile necheltuite).

Pe baza verificărilor pe care le-am realizat, **s-au constatat sume care să reprezinte cheltuieli neeligibile** în valoare de:

xx.xxx lei, în afara TVA-ului în valoare de xxx.xxx lei aferent sumei de xxx.xxx lei, precum și a TVA-ului în valoare de xxx.xxx lei aferent sumei de xx.xxx lei cheltuieli neeligibile. Valoarea acestui TVA se înscrie în valoarea PROIECTULUI, așa cum este aceasta menționată în contractul de finanțare nr. xxxx/xx.x.201x la art.3, col.5 din tabelul aferent acestui articol, adică în valoarea de xxx.xxx lei.

MENȚIUNE: Conform Anexei nr. V, valoarea totală a TVA ar fi trebuit să fie xxx.xxx lei; diferența de xx.xxx lei TVA o reprezintă TVA-ul aferent sumei economisite din cheltuielile eligibile în valoare de xx.xxx lei.

Detaliile constatărilor noastre factuale, inclusiv Situația cheltuielilor neeligibile, sunt prezentate în Capitolul II al acestui Raport.

auditor financiar

xx.xx.201x”

Este important de reținut că nu există rețete unice privind auditarea contractelor de finanțare din fonduri europene privind proiectele implementate în România finanțate din astfel de fonduri. În cele de mai sus am încercat să oferim un minim ghid în legătură cu modul de derulare a unui audit privind procedurile convenite, respectiv aplicarea ISRS 4400.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

Mareș, Gheorghe; Niculae, Dragoș Cătălin; Costinescu, Cristiana și Pitulice, Mihail George, *Practica auditului intern privind fondurile publice naționale și ale Uniunii Europene*, Editura Contaplus, 2007.

CAFR, *Ghid pentru un audit de calitate*, 2012;

Ghid: Proceduri contabile aferente proiectelor cofinanțate din fonduri europene structurale și de coeziune, CCID, ediția 2011.

IFAC, *Reglementări internaționale de audit, asigurare și etică, Audit financiar 2008*, volumul I și II, coeditare CAFR-Irecson, ediția 2009;



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

Sugestii pentru elaborarea unui manual de control al calității pentru practicienii contabili mici și mijlocii

În martie 2009, Comitetul pentru Practicienii Contabili Mici și Mijlocii (Small and Medium Practices Committee) din cadrul Federației Internaționale a Profesioniștilor Contabili (IFAC) a publicat Ghidul privind Controlul Calității pentru profesioniștii contabili care sunt practicieni mici și mijlocii.

Transpunerea în România a Directivei 43/2006/CE privind auditul statutar, prin O.U.G. nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și supravegherea în interes public a profesiei contabile, presupune și existența și funcționarea unor sisteme de asigurare a calității, organizate de către Camera Auditorilor Financiar și Consiliului pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile. Pe lângă aceste cerințe privind asigurarea calității, în conformitate cu prevederile Standardului Internațional privind Controlul Calității (ISQC 1 - *International Standard on Quality Control 1*), firma de audit trebuie să stabilească un sistem propriu de control al calității, în scopul obținerii unei asigurări rezonabile că firma și personalul acesteia respectă standardele profesionale și cerințele normative. În aceeași măsură, acest standard se conexează la prevederile părților A și B din Codul Etic al profesioniștilor contabili.

INTRODUCERE

În august 2011 a apărut ediția a treia a Ghidului amintit, care a fost elaborat pentru a promova aplicarea ISQC 1. Scopul său este să furnizeze un îndrumar de implementare a unui sistem de control de calitate pentru practicienii de audit care exercită profesia de auditor financiar prin întreprinderi mici și mijlocii, respectiv:

- ☞ Să susțină firma în dezvoltarea unui sistem de control al calității;
- ☞ Să promoveze aplicarea corespunzătoare a cerințelor de control al calității privind misiunile de audit, revizuire și alte angajamente de asigurare sau servicii conexe;
- ☞ Să furnizeze un document de referință pentru pregătirea în interiorul firmei.

Ghidul pune la dispoziția profesioniștilor modele de manuale pentru organizarea controlului de calitate la cabinete cu un singur profesionist de audit (sole practitioner), care are angajați neprofesioniști, precum și la cabinete care au între doi și cinci profesioniști.

Prezentarea noastră reprezintă o sinteză a modelului manualului privind organizarea controlului de calitate într-un cabinet de

audit cu un singur profesionist¹, însoțită de unele comentarii.

DESPRE STRUCTURA ȘI CONȚINUTUL MANUALULUI

Manualul, despre care accentuăm că trebuie elaborat la nivelul fiecărui cabinet, este structurat pe domeniile prevăzute de ISQC1, respectiv pe elementele sistemului de control al calității:

1. **Responsabilitatea conducerii privind calitatea în interiorul firmei** – descrie responsabilitățile din firmă privind promovarea unei culturi interne orientată asupra controlului de calitate.
2. **Cerințele relevante privind etica** – furnizează orientări privind principiile fundamentale care definesc etica profesională.
3. **Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și angajamente specifice** – furnizează orientări privind politicile și procedurile de stabilire a criteriilor corespunzătoare privind acceptarea noilor clienți și continuarea relațiilor cu clienții recurenți.
4. **Resurse umane** – furnizează orientări cu privire la componentele resurselor umane cu impact direct asupra politicilor și procedurilor de control de calitate.
5. **Efectuarea angajamentului** – furnizează orientări privind elementele implicate în efectuarea angajamentului, punând în evidență rolul responsabilului de misiune, planificare, supervizare și revizuire, consultanță, rezoluție și diferențe de opinie, precum și efectuarea revizuirii controlului de calitate.

6. **Monitorizarea** – furnizează orientări privind monitorizarea politicilor și practicilor privind controlul calității, incluzând programul de monitorizare al firmei, procedurile de inspecție, raportul monitorului, examinarea și soluționarea deficiențelor, precum și răspunsul la plângeri sau afirmații.
7. **Documentarea** – furnizează orientări privind cerințele de documentare atât la nivelul angajamentului (incluzând revizuirea controlului de calitate al angajamentului), cât și la nivelul sistemului de control al calității al firmei.

În continuare vom prezenta conținutul minim al prevederilor din cadrul fiecărei componente.

La început manualul ar trebui să conțină un document care să prezinte misiunea și obiectivele cabinetului de audit.

RESPONSABILITATEA CONDUCERII PRIVIND CALITATEA ÎN INTERIORUL FIRMEI

Auditorul financiar decide în toate problemele „cheie” privind practica profesională. De asemenea, tot el își asumă responsabilitatea privind conducerea și promovarea culturii privind asigurarea calității în cadrul firmei, precum și pentru întocmirea și menținerea manualului privind asigurarea calității și orice alte practici necesare, precum și ghiduri privind asigurarea calității angajamentelor.

De asemenea, auditorul financiar determină structura operațională și de raportare. În plus, el

poate desemna persoane calificate, pe o bază anuală sau periodică, persoane(a) responsabile pentru arhivarea dosarelor și efectuarea altor probleme administrative legate de sistemul de control al calității; oricum, ultima responsabilitate privind aceste funcțiuni îi revine auditorului financiar. Orice persoană care își asumă responsabilități și îndatoriri specifice trebuie evaluată și confirmată de către auditorul financiar cu privire la deținerea unei experiențe suficiente și corespunzătoare, precum și în legătură cu abilitățile de a dispune pentru a îndeplini îndatoririle ce îi revin.

În firmele de audit din România auditorul financiar își asumă toate responsabilitățile prevăzute de standardele profesionale. Însă, cu privire la responsabilitățile privind controlul de calitate există multe ambiguități și putem afirma că în majoritatea firmelor de audit nu s-a format o cultură internă. Mai mult, acest proces se bazează pe cel puțin două elemente obligatorii, care în multe din firmele noastre lipsesc: existența unui manual de proceduri privind controlul de calitate și planificarea anuală a controlului de calitate, activitate care nu ar trebui să ocupe mai mult de o zi pe an.

CERINȚE RELEVANTE PRIVIND ETICA

Independența

Este cunoscut faptul că atât auditorul financiar, cât și persoanele implicate în activitatea de audit trebuie să fie independenți atât în fapt, cât și în aparență. Independența presupune menținerea pe toată durata angaja-

¹ Traducerea aparține autorului

mentelor a prevederilor următoarelor referințe:

- ☞ Codul Etic, secțiunile 290 și 291;
- ☞ ISQC 1;
- ☞ Alte cerințe relevante.

Dacă amenințările la adresa independenței nu pot fi eliminate sau reduce la un nivel acceptabil prin aplicarea unor măsuri corespunzătoare, este de datoria auditorului financiar să elimine activitatea, interesul sau relația care creează amenințarea sau să refuze să continue angajamentul (atunci când retragerea nu este interzisă de lege sau reglementări). Personalul implicat într-o misiune de asigurare confirmă auditorului financiar că este independent față de clientul misiunii sau notifică auditorului financiar orice amenințare la adresa independenței, precum și cele mai bune măsuri care pot fi luate. De asemenea, acest personal trebuie să notifice auditorului financiar dacă ei sau alți membri au furnizat clientului orice servicii care pot conduce la situația ca auditorul financiar să nu poată finaliza angajamentul.

La solicitarea auditorului financiar, personalul implicat în misiuni de asigurare trebuie să ia toate măsurile necesare și posibile pentru reducerea oricărei amenințări la un nivel acceptabil.

Aceste acțiuni pot include :

- ☞ Încetarea calității de membru al echipei de misiune;
- ☞ Încetarea sau reducerea activităților specifice în angajamentul respectiv;
- ☞ Eliminarea intereselor financiare sau evitarea acestora;
- ☞ Încetarea sau schimbarea naturii relațiilor personale sau de afaceri;

☞ Transmiterea documentelor activității pentru o revizuire suplimentară de către un profesionist extern sau alt membru al echipei de misiune;

☞ Luarea oricărei alte măsuri adecvate circumstanțelor.

Rotația personalului în misiuni la entități de interes public

Atunci când clientul de audit este o entitate de interes public, auditorul financiar și persoana responsabilă cu revizuirea controlului calității misiunii sunt implicați în această misiune cel mult o perioadă de șapte ani, după care nu mai pot fi implicați în acea misiune pentru o perioadă de cel puțin doi ani.

Câteva grade de flexibilitate pot permite, în circumstanțe limitate, continuarea misiunii. În aceste cazuri, vor fi aplicate măsuri de protecție pentru a reduce orice risc la un nivel acceptabil. O măsură de protecție la nivelul minim ar trebui să fie includerea revizuirii suplimentare a activității de audit de către un coleg profesionist care nu este implicat în echipa de audit. Circumstanțele în care rotația nu este posibilă trebuie să nu permită altă posibilitate. Când o amenințare la adresa independenței implică auditorul financiar sau persoana responsabilă cu revizuirea controlului calității misiunii și este recurentă, rotația va fi prima măsură necesară.

Conflictul de interese

Auditorul financiar și personalul implicat în misiuni de asigurare au obligația să respecte prevederile secțiunii 220 din Codul Etic. Aceștia trebuie să fie liberi de orice interese, influențe sau relații cu privire la afacerile clientului care le-ar afecta obiectivi-

tatea și raționamentul profesional. De asemenea, auditorul financiar este responsabil pentru dezvoltarea, implementarea, conformitatea, funcționarea și monitorizarea metodelor și procedurilor stabilite pentru a asista auditorul financiar și persoanele implicate în înțelegerea, identificarea, documentarea și examinarea conflictelor de interese și determinarea măsurilor corespunzătoare.

Măsurile luate de către auditorul financiar, care are autoritatea finală de a hotărî, pot include :

- ☞ Refuzul sau întreruperea serviciului, angajamentului, acțiunii;
- ☞ Determinarea și punerea în aplicare a procedurilor specifice pentru examinarea corespunzătoare a conflictelor, protecția informațiilor confidențiale și specifice clientului;
- ☞ Documentarea corespunzătoare a procesului, aplicarea măsurilor de protecție și luarea deciziilor sau recomandărilor;
- ☞ Administrarea procedurilor de disciplină și sancționarea pentru neconformitate;
- ☞ Inițierea și punerea în aplicare a măsurilor de planificare în măsură să asigure eliminarea situațiilor conflictuale.

Clientul va fi notificat despre interesul de afaceri sau activitățile care reprezintă conflict de interese, precum și toate părțile relevante în situația în care firma de audit acționează pentru mai multe părți, cu privire la modul în care interesele lor se află în conflict și despre faptul că auditorul nu acționează exclusiv pentru oricare dintre clienți. În toate aceste cazuri este necesar să fie obținut acordul clientului.

Confidențialitatea

Auditorul financiar și persoanele implicate trebuie să protejeze și să păstreze confidențialitatea informațiilor despre client, care sunt protejate prin lege, autorități de reglementare, secțiunea 140 din Codul Etic, politica firmei și înțelegerile avute cu clientul. Informațiile despre client și orice informații personale obținute în timpul derulării angajamentului trebuie să fie dezvăluite sau utilizate numai în scopul pentru care au fost colectate. Auditorul financiar va comunica politicile și va asigura accesul la informații cu privire la recomandările, regulile și interpretările conținute de manualul de control de calitate, documentațiile din alte firme (cum sunt materialele de training), pentru pregătirea personalului cu privire la confidențialitate.

ACCEPTAREA ȘI CONTINUAREA RELAȚIILOR PROFESIONALE CU CLIENȚII

Acceptare și continuare

Auditorul financiar acceptă noile angajamente sau continuă angajamentele existente și relațiile cu clienții numai după ce o procedură de revizuire a fost efectuată. În situația în care, după acceptarea sau continuarea unui angajament, auditorul financiar obține informații care, dacă erau cunoscute anterior, puteau conduce la refuz al angajamentului, acesta trebuie să hotărască dacă mai continuă angajamentul și dacă o evaluare legală normală a poziției sale asigură respectarea cerințelor profesionale, regulamentare sau legale.

Noi clienți

Documentarea privind noii clienți trebuie întocmită de

către personalul implicat și revizuită de auditorul financiar. O evaluare a potențialilor clienți, autorizată, trebuie să preceadă orice ofertă adresată unui client. Odată ce a stabilit să accepte un nou client, auditorul financiar trebuie să studieze cerințele relevante privind etica și să întocmească o scrisoare de misiune pentru a fi semnată de noul client.

Încetarea relației cu un client

Auditorul financiar trebuie să aibă definit un proces care va fi urmat atunci când a stabilit că încetarea unui angajament este necesară. Acest proces include considerații cu privire la cerințele profesionale, reglementare sau legale și orice raportare care trebuie întreprinsă.

Cu privire la relațiile cu clienții, firmele mici de audit din România trebuie să-și evalueze atitudinea în funcție de natura angajamentului și fiecare client în parte. Spre exemplu, o misiune de audit financiar la o societate cotate presupune o echipă de misiune mai mare, precum și competențele necesare pentru această misiune. În acest caz, majoritatea firmelor mici de audit trebuie să apeleze la colaboratori.

RESURSE UMANE

Recrutarea

Auditorul financiar (și, eventual, persoana care se ocupă de resursele umane) trebuie să stabilească cerințele în legătură cu serviciile profesionale și să se asigure că potențialii candidați au capacitatea și competențele necesare pentru a răspunde nevoilor clienților. Această procedură presupune, uzual, evaluarea cerințelor angajamentului în fiecare perioadă calendaristică

că, identificarea perioadelor de vârf și potențialele insuficiențe de personal.

Atunci când are intenția să angajeze personal, este de dorit ca procedura să cuprindă cel puțin următorii pași:

- ☞ Verificarea competențelor academice și profesionale și a documentelor și referințelor care le atestă;
- ☞ Clarificarea eventualelor perioade de timp neacoperite prin prezentarea candidatului;
- ☞ Verificarea cazierului judiciar;
- ☞ Clarificarea cu candidații a cerințelor firmei de audit de a solicita declarații de independență și conflict de interese, anual și pentru fiecare angajament;
- ☞ Informarea candidaților despre cerința de semnare a unei declarații privind înțelegerea și conformitatea cu politica de confidențialitate a firmei.

Pregătirea profesională continuă

Auditorul financiar trebuie să îndeplinească cerințele minime privind pregătirea profesională continuă, așa cum sunt definite de către organismul profesional. Auditorii din România trebuie să se raporteze la prevederile Hotărârii Consiliului CAFR nr. 263/2011 privind Programul de pregătire profesională a auditorilor financiari și a stagiarelor în activitatea de audit financiar.

Stabilirea echipei de misiune

Auditorul financiar asigură stabilirea echipei corespunzătoare pentru fiecare angajament. Responsabilitățile acestuia sunt definite clar în manualul de pro-

ceduri și în modelele firmei. Auditorul financiar este, de asemenea, responsabil pentru asigurarea că persoanele care conduc angajamentul, cât și echipa de angajament în totalitate au competențele necesare pentru a finaliza angajamentul în conformitate cu standardele profesionale și sistemul de control de calitate.

Aplicarea politicilor de control de calitate

Cerințele sistemului de control al calității trebuie monitorizate efectiv. Un proces de monitorizare este esențial și include proceduri de corecție pentru neconformitate, indiferență, erori de procedură, abuzuri sau eludare.

EFFECTUAREA ANGAJAMENTULUI

Cerințele auditorului financiar presupun ca angajamentele să fie efectuate în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și reglementare aplicabile.

Sistemele auditorului financiar sunt stabilite pentru a furniza o asigurare rezonabilă că personalul implicat în angajament are o planificare adecvată, supervizată și revizuită și că raportarea cu privire la angajament este corespunzătoare circumstanțelor.

Rolul auditorului financiar ca responsabil de misiune

Responsabilul de misiune răspunde pentru semnarea raportului. Ca șef al echipei, el trebuie să se asigure în legătură cu următoarele aspecte:

- ☞ Calitatea în ansamblu pentru fiecare angajament;
- ☞ Formarea unei concluzii cu privire la conformitatea cu cerințele de independență

referitoare la client și obținerea informațiilor cerute pentru identificarea amenințărilor la independență, luarea măsurilor pentru eliminarea lor sau reducerea acestora la un nivel acceptabil și asigurarea că documentația necesară este completă;

- ☞ Asigurarea că procedurile corespunzătoare privind acceptarea și continuarea relației cu clientul au fost urmate și că acele concluzii rezultate sunt corespunzătoare și documentate;
- ☞ Asigurarea că echipa de misiune are competențele și abilitățile necesare, precum și timpul pentru efectuarea misiunii în conformitate cu cerințele profesionale, reglementare și legale;
- ☞ Supervizarea și/sau efectuarea angajamentului în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și reglementare și asigurarea că raportul misiunii este corespunzător situației identificate;
- ☞ Comunicarea către persoanele „cheie” din managementul clientului și cele însărcinate cu guvernarea a rolului și identității auditorului financiar, ca șef al misiunii;
- ☞ Asigurarea, după revizuirea documentării angajamentului și discutarea cu echipa, asupra faptului că există probe suficiente și adecvate care să susțină concluziile;
- ☞ Asumarea responsabilității pentru echipa de misiune atunci când consultarea altor specialiști este necesară în probleme dificile sau complexe;

- ☞ Desemnarea persoanei însărcinate cu revizuirea de calitate a angajamentului, discutarea problemelor semnificative în timpul efectuării angajamentului împreună cu aceasta și asigurarea că raportul nu va fi datat înainte ca revizuirea să fie completă.

Consultarea

Pentru orice problemă semnificativă, dificilă sau complexă identificată în cursul planificării sau efectuării angajamentului, auditorul financiar trebuie să consulte persoane calificate în problemă.

Când consultarea externă este necesară, situația asupra căreia se solicită consultanța trebuie să fie suficient documentată, furnizând toate detaliile pentru a permite înțelegerea naturii consultanței, calificarea expertului extern și competențele relevante cerute.

Expertul extern trebuie să fie în măsură să furnizeze un avis. El trebuie, de asemenea, să fie independent față de client, liber de conflicte de interese și să aibă un standard ridicat de obiectivitate.

Revizuirea angajamentului din punct de vedere al controlului calității

Toate angajamentele trebuie să fie evaluate în funcție de criteriile stabilite de auditorul financiar pentru a se determina când este necesară o revizuire a misiunii privind controlul de calitate. Această evaluare trebuie făcută, în cazul unui client nou, înainte de acceptarea angajamentului, iar în cazul unui client recurent în timpul fazei de planificare.

Politica auditorului financiar trebuie să solicite o rezoluție asu-

pra tuturor problemelor ridicate de revizuirea angajamentului privind controlul calității înainte de data raportului angajamentului respectiv.

O revizuire privind controlul calității este cerută înaintea datării oricărui raport de audit al situațiilor financiare ale entităților cotate. În orice alte situații când revizuirea este aplicată, raportul nu trebuie datat înainte de terminarea acestuia.

Natura, perioada și întinderea unei revizuiri a angajamentului privind controlul de calitate

Auditorul financiar trebuie să revizuiască dosarul și orice problemă identificată înainte de terminarea revizuirii angajamentului privind controlul calității. Decizia de a proceda la revizuire, chiar dacă angajamentul răspunde la criterii, precum și întinderea revizuirii depind de complexitatea angajamentului și riscurile asociate. O revizuire a angajamentului privind controlul calității nu diminuează responsabilitatea auditorului financiar privind angajamentul.

O revizuire privind controlul de calitate trebuie să cuprindă cel puțin următoarele elemente:

- ☞ O discuție a punctelor importante cu auditorul financiar;
- ☞ O revizuire a situațiilor financiare sau a altor informații și a raportului propus;
- ☞ Evaluarea modului în care raportul propus corespunde circumstanțelor;
- ☞ O revizuire a unui document de lucru referitor la un raționament profesional semnificativ și a concluziilor trase.

Pentru entitățile de interes public (și alte entități, dacă sunt incluse în politica auditorului

financiar), revizuirea privind controlul calității trebuie să constate:

- ☞ Evaluarea echipei de misiune cu privire la independență;
- ☞ Dacă a fost efectuată consultanța necesară asupra problemelor ce au născut diferențe de opinie sau alte probleme dificile sau complexe, precum și concluziile acestora;
- ☞ Dacă documentația selectată pentru revizuire reflectă activitatea efectuată în relație cu raționamentele profesionale utilizate drept suport pentru concluzii.

Putem aprecia că pentru firmele mici de audit misiunile de audit la entități de interes public sunt destul de rare. Chiar și în acest caz auditorul financiar trebuie să stabilească, în cadrul politicii proprii, proceduri de revizuire a angajamentelor privind controlul de calitate pentru alte misiuni care se pretează la această revizuire. Este cazul, spre exemplu, al misiunilor de audit financiar la societățile cu risc ridicat sau al altor misiuni de asigurare în situația în care s-au identificat amenințări cu privire la independență.

Nu în ultimul rând, auditorii financiari pot fi revizori de angajamente privind controlul calității pentru alți colegi.

MONITORIZAREA

Politicele și procedurile de control de calitate sunt o componentă-cheie a sistemului de control intern al auditorului financiar. Monitorizarea constă, în primul rând, în înțelegerea sistemului de control și determinarea – prin interviuri, teste și inspecții ale dosarelor – dacă și în ce

măsură acest sistem de control este efectiv operațional.

Programul de monitorizare

Responsabilitatea pentru monitorizarea aplicării politicilor și procedurilor de control de calitate este separată de responsabilitatea privind controlul de calitate. Scopul programului de monitorizare este să asiste auditorul financiar în obținerea asigurării rezonabile că politicile și procedurile controlului de calitate sunt relevante, adecvate și operațional efective.

Sistemul de monitorizare este întocmit pentru a furniza auditorului financiar o asigurare rezonabilă că este improbabil ca abateri semnificative de la politicile și procedurile controlului de calitate să apară, iar dacă apar – că acestea sunt detectate.

Auditorul financiar și personalul implicat în misiune trebuie să coopereze cu responsabilul privind monitorizarea.

Proceduri de inspecție

Monitorizarea sistemului de control de calitate trebuie efectuată periodic. Selectarea angajamentelor pentru inspecție trebuie făcută anual, stabilind durata ciclului de inspecție la trei ani.

Monitorul va lua în considerare rezultatele monitorizării precedente, natura și întinderea autorității transmise personalului implicat în angajament, natura și complexitatea practicii auditorului financiar și riscurile specifice asociate cu clientul.

Auditorul financiar îl va instrui pe monitor să întocmească documentația corespunzătoare inspecției, care va cuprinde următoarele aspecte:

- ☞ O evaluare a conformității cu standardele profesionale și

cerințele legale și reglementare;

- ☞ Rezultatele evaluării sistemului de control al calității;
- ☞ O evaluare a modului în care auditorul financiar a aplicat corespunzător politicile și procedurile de control al calității;
- ☞ O evaluare a modului în care raportul emis corespunde circumstanțelor;
- ☞ Identificarea oricăror deficiențe, a efectului lor și adoptarea unei decizii cu privire la acțiunile suplimentare necesare;
- ☞ O prezentare sintetică a rezultatelor și concluziilor (transmisă auditorului financiar) împreună cu recomandările privind acțiunile corective.

Auditorul va avea o întâlnire cu monitorul (împreună cu persoana necesară) pentru a revizui raportul și a decide acțiuni corective sau modificările care trebuie făcute sistemului, rolului și responsabilității, acțiuni disciplinare și alte probleme.

DOCUMENTAREA

Documentarea politicilor și procedurilor firmei

Auditorul financiar menține politici și proceduri specifice privind documentația cerută pentru toate angajamentele sale, în general, stabilite într-un manual de proceduri al firmei.

Documentația trebuie să asigure probe suficiente și adecvate privind:

- ☞ Respectarea fiecărui element al sistemului de control de calitate;
- ☞ Susținerea fiecărui raport de revizuire emis, conformitatea cu standardele profesionale

și cerințele legale și reglementare, împreună cu probele că revizuirea angajamentului privind controlul de calitate a fost finalizată la data sau înainte de data raportului.

Documentarea revizuirii misiunii privind controlul de calitate

Pentru fiecare angajament profesional al auditorului financiar supus revizuirii privind controlul de calitate trebuie completată documentația standardizată, care cuprinde probe referitoare la următoarele aspecte:

- ☞ Un profesionist calificat extern a efectuat procedurile de revizuire;
- ☞ Revizuirea a fost finalizată la data sau înainte de data raportului misiunii;
- ☞ Concluziile că procesul de revizuire a fost finalizat;
- ☞ Faptul că nu există probleme nerezolvate în atenția persoanei care a efectuat revizuirea, care ar putea conduce la concluzia că angajamentul nu a fost efectuat în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale.

Acces la dosar și păstrare

Auditorul financiar trebuie să stabilească politici și proceduri pentru a putea asigura confidențialitatea, păstrarea în siguranță, integritatea, accesibilitatea și salvarea documentelor misiunii. Aceste politici includ cerințele privind păstrarea stabilite de statut sau reglementări, pe o perioadă suficientă pentru responsabilitățile auditorului financiar.

CONCLUZII

Pentru aplicarea Standardului Internațional privind Controlul de Calitate 1 – ISQC 1 privind

organizarea sistemului de control al calității în interiorul firmei, firmele de audit mici și mijlocii din România au obligația să se conformeze unor cerințe minime care includ:

- ☞ Elaborarea unui manual privind controlul de calitate;
- ☞ Planificarea intervențiilor privind evaluarea asigurării calității în timpul unui an;
- ☞ Selectarea angajamentelor care vor fi supuse procedurii de revizuire privind controlul de calitate;
- ☞ Colaborarea cu alți colegi pentru stabilirea persoanei care va efectua revizuirea angajamentelor supuse revizuirii privind controlul de calitate;
- ☞ Asigurarea documentației corespunzătoare privind revizuirile efectuate și arhivarea acestora.

Ghidul care conține modelele de manuale privind organizarea controlului de calitate la practicienii mici și mijlocii poate fi accesat gratuit pe site-ul www.ifac.org.

BIBLIOGRAFIE

- Standardul Internațional de Controlul Calității 1 – „Controlul calității pentru firmele care efectuează servicii de audit și revizuirii ale informațiilor financiare istorice, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”, în *Manual de Standarde Internaționale de Audit și Asigurare și Control de Calitate. Audit Financiar 2009*, Editura Irecson, București, 2009
- Small and Medium Practices Committee, *Guide to Quality Control for Small-and-Medium-Sized Practices, Third Edition*, www.ifac.org/
- Codul Etic al profesioniștilor contabili, Ediția 2010, Editura Irecson, București, 2010

Aplicarea IAS 12 Impozite amânate – o încercare dificilă la început de drum



Mirela Păunescu,
ACCA, lect. dr. ASE
auditor, consultant fiscal

În acest articol ne-am propus să prezentăm principalele prevederi ale IAS 12 Impozite amânate, precum și efectul legislației fiscale asupra impozitelor amânate în cazul societăților care au trecut la aplicarea IFRS (Standarde Internaționale de Raportare Financiară) în contabilitatea curentă. IAS 12 este considerat a fi un standard destul de dificil de aplicat în practică, iar impozitele amânate reprezintă o provocare pentru auditor, care trebuie să cunoască în egală măsură și reglementările fiscale aplicabile entității pentru a putea decide în ce măsură ele sunt prezentate corect în situațiile financiare.

INTRODUCERE

Începând cu anul 2012 băncile au început să aplice IFRS în contabilitatea curentă. Ulterior, prin Ordinul 881/2012 al Ministerului Finanțelor Publice s-a specificat că societățile ale căror valori sunt cotate pe o piață reglementată au și ele obligația aplicării IFRS. În cazul acestor entități, aplicarea IFRS s-a făcut (mai corect spus, se face) prin conversia rapoartelor financiar-contabile (prin conversia bilanțelor de verificare) obținute în urma utilizării reglementărilor contabile românești în cursul anului 2012 (în general entitățile afectate au aplicat OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene), urmând ca abia din anul 2013 aplicarea IFRS să se facă și în contabilitatea curentă.

Pentru aceste entități care intră sub incidența OMFP 881/2013 primul an de aplicare a IFRS este 2012. Data trecerii la IFRS va fi 1 ianuarie 2011. Aceste societăți s-au văzut puse în fața cerinței de a retransmite informațiile financiare raportate utilizato-

rilor conform reglementărilor românești pentru a le aduce în forma cerută de IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a IFRS*. Această recalculare a valorilor raportate poate avea – și în unele cazuri are – implicații fiscale. Câtă vreme retratarea se face fără a presupune plata de impozite suplimentare sau obținerea de deduceri suplimentare către bugetul de stat, în cele mai multe cazuri apar impozite amânate.

Obiectivul IAS 12 *Impozite amânate* este de a prescrie tratamentul contabil pentru impozitul pe profit, mai precis modul în care se contabilizează consecințele fiscale curente și viitoare ale recuperării/decontării viitoare a valorii contabile a activelor/datoriilor recunoscute în situația poziției financiare, precum și a tranzacțiilor perioadei curente care sunt recunoscute în situațiile financiare.

În România, metoda de contabilizare a impozitului pe profit utilizată de OMFP 3055/2009 este metoda impozitului exigibil. Cu alte cuvinte, cheltuiala cu impozitul pe profit recunoscută în situațiile

financiare este egală cu impozitul de plată determinat pentru perioada respectivă. O astfel de metodă contrazice conceptul contabilității de angajamente, ce presupunea recunoașterea veniturilor și cheltuielilor atunci când sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere și nu atunci când se plătesc sau se încasează sumele.

Pe de altă parte, conform OMFP 3055/2009 există un cont (contul 1516 Provizioane pentru impozite) în care societatea poate înregistra sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care sumele respective nu sunt reflectate ca datorie în relația cu statul. Exemplele pe care le oferă OMFP 3055/2009 pentru constituirea provizioanelor pentru impozite privesc diferențele de impozite rezultate din operațiuni de control nefinalizate, impozitele pentru care entitatea are deschise procese în instanță, rezerve din facilități fiscale sau alte rezerve pentru care în legislația fiscală există prevederi referitoare la impozitarea acestora. Totuși, chiar dacă acceptăm că în acest cont se pot înregistra sume similare ca natură a datoriilor de impozit amânat, există un dezechilibru generat de imposibilitatea recunoașterii creanțelor de impozit amânat. Prin urmare, trecerea la aplicarea IFRS va aduce diferențe semnificative cel puțin în ceea ce privește recunoașterea impozitelor amânate.

Conform IAS 12 este inerent ca în recunoașterea unui activ sau a unei datorii să se aștepte să recupereze sau să deconteze valoarea contabilă a activului sau datoriei. Dacă este probabil ca recuperarea sau decontarea acestei valori contabile să ducă la efectuarea unor plăți viitoare mai mari (sau mai mici) privind impozitele decât ar fi valoarea acestora dacă o asemenea recuperare sau decontare nu ar avea consecințe fiscale, entitatea trebuie să recunoască o datorie (sau o creanță) privind impozitul amânat, cu anumite excepții.

PRINCIPALELE PREVEDERI ALE IAS 12

IAS 12 *Impozite amânate* definește două noțiuni distincte, chiar dacă ele depind una de alta. Acestea sunt: profitul contabil – ce se determină ținând cont doar de regulile de recunoaștere prevăzute de IFRS – și profitul impozabil sau fiscal, ce, evident, se determină în funcție de regulile fiscale. Această separare pare logică atâta timp cât regulile de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor, respectiv a sumelor impozabile și deductibile sunt

total diferite pentru raportarea în situațiile financiare față de cea în scop fiscal. O astfel de separare ajută la creșterea calității informației degajate de situațiile financiare, dar presupune costuri mai crescute legate de dubla evidență. Practic, regula fiscală nemaifiind atât de legată de cea contabilă, societățile nu vor mai avea motive să încalce principiile și regulile contabile sau să țină cont la stabilirea lor primordial de cele fiscale.

Ideea de bază din IAS 12 este că atunci când există diferențe temporare între baza fiscală și valoarea contabilă a unui activ sau ale unei datorii, apar și impozitele amânate (cu puține excepții). Baza fiscală a unui activ sau a unei datorii este valoarea atribuită acelui activ sau acelei datorii în scopuri fiscale. Spre exemplu, dacă din punct de vedere fiscal societatea a dedus o sumă reprezentând amortizarea fiscală mai mare decât cea înregistrată în contabilitate (utilizată pentru a determina valoarea net contabilă în situațiile financiare), baza fiscală a activului va fi diferită de valoarea lui contabilă. Totuși, diferența se va resorbi la momentul recunoașterii activului, ca atare este o diferență temporară ce generează impozite amânate.

Viziunea IAS 12 este diferită în mare măsură de modul în care gândeam impozitul pe profit. Aceasta deoarece, automat, ideea de impozit era asociată cu venituri sau cheltuieli, ori, conform IAS 12, elementele ce nasc impozite sunt activele și datoriile. Până la urmă este o viziune echivalentă dacă ne gândim că majoritar veniturile și cheltuielile se recunosc simultan cu o creștere sau descreștere de active și datorii.

Diferențele temporare sunt acele diferențe apărute între valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii din situația poziției financiare și baza sa fiscală. Diferențele temporare pot îmbrăca forma fie a unor:

- (a) diferențe temporare impozabile, care sunt acele diferențe temporare ce vor avea drept rezultat valori impozabile la determinarea profitului impozabil al perioadelor viitoare;
- (b) diferențe temporare deductibile, care sunt acele diferențe temporare ce vor avea drept rezultat valori deductibile la determinarea profitului impozabil al perioadelor viitoare atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată.

fie a unor

Datoriile privind impozitul amânat sunt valorile impozitului pe profit plătibile în perioadele contabile viitoare cu privire la diferențele temporare impozabile.

Spre deosebire de datorii, creanțele privind impozitul amânat sunt valorile impozitului pe profit recuperabile în perioadele contabile viitoare, cu privire la:

- (a) diferențele temporare deductibile;
- (b) reportarea pierderilor fiscale neutilizate; și
- (c) reportarea creditelor fiscale neutilizate.

Conform definițiilor date de IAS 12, cheltuiala cu impozitul este suma agregată privind impozitul curent (practic impozitul pe profit plătit într-o anumită perioadă) și cel amânat inclusă în determinarea profitului sau a pierderii pentru o perioadă. În egală măsură putem avea într-o perioadă venit din impozitul pe profit (ceea ce pe normele naționale era imposibil).

BAZA FISCALĂ VS. VALOAREA CONTABILĂ

Baza fiscală a unui activ reprezintă valoarea care va fi deductibilă în scopuri fiscale din orice beneficiu economic impozabil care va fi generat pentru o entitate atunci când aceasta recuperează valoarea contabilă a activului. Dacă aceste beneficii economice nu vor fi impozabile, atunci baza fiscală a activului este egală cu valoarea sa contabilă.

Ca regulă, dacă valoarea contabilă a unui activ este mai mare decât baza sa fiscală și dacă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere, va fi generată o diferență temporară deductibilă și se va recunoaște o creanță privind impozitul amânat. Dacă valoarea contabilă a unui activ este mai mică decât baza sa fiscală și dacă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere, va fi generată o diferență temporară impozabilă și se va recunoaște o creanță privind impozitul amânat.

Spre exemplu, dacă pentru un activ imobilizat cu valoarea contabilă brută de 100.000 lei, egală cu baza fiscală inițială, amortizarea contabilă cumulată este de 30.000 lei, iar cea fiscală (suma dedusă anterior) – în valoare de 20.000 lei, apar diferențe temporare deductibile, aceasta deoarece valoarea contabilă netă este de 70.000 lei, iar cea fiscală de 80.000 lei. Dacă societatea ar vinde acum activul în scopuri fiscale, ar putea deduce suma de 80.000

lei, dar în contabilitate ar recunoaște o cheltuială de 70.000 lei.

Dacă o societate constituie pentru o creanță cu valoare brută de 20.000 lei o ajustare pentru deprecierea valorii de 50%, dar în scop fiscal doar 30% este deductibilă, valoarea contabilă netă a creanței este de 10.000 lei, dar baza fiscală – de 14.000 lei. Ca atare, dacă societatea intenționează să aștepte falimentul clientului, apar diferențe temporare deductibile (în viitor, societatea va putea deduce o sumă de 70% din valoarea creanței, dar va recunoaște pe cheltuieli doar 50%).

Baza fiscală a unei datorii este valoarea sa contabilă minus orice sumă care va fi deductibilă în scopuri fiscale în ceea ce privește respectiva datorie în perioadele contabile viitoare. În cazul veniturilor care sunt încasate în avans, baza fiscală a datoriei astfel rezultate este valoarea sa contabilă, minus valoarea veniturilor ce nu vor fi impozabile în perioadele viitoare.

Dacă valoarea contabilă a unei datorii este mai mică decât baza sa fiscală și dacă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere, va fi generată o diferență temporară deductibilă și se va recunoaște o creanță privind impozitul amânat. Dacă valoarea contabilă a unui activ este mai mică decât baza sa fiscală și dacă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere, va fi generată o diferență temporară impozabilă și se va recunoaște o creanță privind impozitul amânat.

Spre exemplu, societatea a constituit un provizion pentru litigii în sumă de 5.000 lei, dar acest provizion nu va fi deductibil decât la momentul hotărârii judecătorești. Valoarea contabilă netă a datoriei este de 5.000 lei, dar baza sa fiscală este 0. Prin urmare, apare o diferență temporară deductibilă în suma de 5.000 lei.

În cazul elementelor ce nu au impact fiscal (diferențe permanente între baza fiscală și valoarea contabilă), impozitele amânate nu trebuie recunoscute. Situația se poate analiza ca neexistând diferențe între valoarea contabilă sau baza fiscală sau ca existând diferențe, dar care generează impozit amânat la cota 0 impozit pe profit.

Spre exemplu, societatea recunoaște dreptul său la dividende în sumă de 50.000 lei, dividende ce vor fi primite de la o societate românească. Aceste sume, indiferent de data încasării, sunt neimpozabile.

bile cu impozitul pe profit. Prin urmare, nu vom avea impozite amânate.

Diferențele temporare nasc impozite amânate, determinate prin aplicarea cotei de impozit pe profit (în România - 16%) la valoarea lor. Să ilustrăm cu câteva exemple luate din situația actuală.

Exemplu: Societatea BB a achiziționat o mașină pe care a plătit 120.000 lei. Durata de viață estimată - 5 ani. Durata de amortizare fiscală - 5 ani. Profitul brut după cheltuiala cu amortizarea este de 500.000 lei. Din punct de vedere fiscal, conform OUG 8/2013, amortizarea este deductibilă în sumă de 1.500 lei /lună, adică 18.000 lei pe an. Presupunem că imediat la începutul anului 4 mijlocul fix este vândut cu 55.000 lei. Societatea nu a ținut cont de valoarea reziduală în determinarea amortizării contabile.

Amortizarea anuală în contabilitate va fi egală cu 24.000 lei anual, dar, din punct de vedere fiscal, amortizarea fiscală va fi de 18.000 lei. În opinia noastră, la momentul vânzării societatea va putea deduce integral valoarea neamortizată din punct de vedere fiscal (cu alte cuvinte, deducerea este amânată).

Determinăm întâi diferențele temporare ca fiind diferența între valoarea contabilă și baza fiscală (Tabel 1).

Determinăm profitul impozabil anual, pentru primii trei ani (Tabel 2),

Prin utilizarea impozitelor amânate, în condiții perfecte, cheltuiala cu impozitul pe profit recunoscută în perioada respectivă ar fi exact 16% din profitul brut contabil. În realitate, nu vom avea niciodată o astfel de egalitate din cauza elementelor nedeductibile.

La începutul celui de-al patrulea an, după ce se vinde mijlocul fix, atât valoarea netă contabilă, cât și cea fiscală devin egale cu 0, în urma recunoașterii activului. Ca atare, societatea va trebui să reia pe seama cheltuielilor impozitul amânat de natura creanței. Câștigul recunoscut din cedarea activului este de 7.000 lei (diferența dintre prețul de vânzare și valoarea contabilă netă).

Totuși, din punct de vedere fiscal societatea va raporta o pierdere egală cu 11.000 lei (suma deductibilă determinată ca fiind diferența dintre prețul de vânzare și baza fiscală a activului).

ETAPE ÎN DETERMINAREA IMPOZITULUI PE PROFIT

Practic, pașii pe care îi parcurge entitatea în determinarea și recunoașterea impozitelor amânate

Tabel 1

An - sfârșit	Valoarea contabilă netă	Baza fiscală	Diferență temporară deductibilă	Impozit amânat - creanță	Impozit amânat de înregistrat
1	2	3	4 = 3- 2	5 = 4* 16%	6
1	96.000 ¹	102.000 ²	6.000	960	960
2	72.000 ³	84.000 ⁴	12.000	1.920	960 ⁵
3	48.000	66.000	18.000	2.880	960

Note: ¹ 96.000 = 120.000 - 24.000; ² 102.000 = 120.000 - 18.000; ³ 72.000 = 96.000 - 24.000; ⁴ 84.000 = 102.000 - 18.000; ⁵ 960 = 1.920 - 960

Tabel 2

Profit contabil brut	500.000
+ Cheltuieli nedeductibile (cu amortizarea)	24.000
- Deduceri fiscale (amortizarea)	(18.000)
Profit impozabil	506.000
<i>Cheltuiala cu impozitul pe profit curent</i>	<i>(80.960)</i>
Venit din impozite amânate	960
Cheltuiala cu impozitul pe profit	80.000

*16%



sunt (conform metodologiei prezentate în materialele informative privind aplicarea IFRS pentru IMM, metodologie adaptată în cele ce urmează):

1. Măsurarea și recunoașterea impozitului curent, ținând cont de valoarea cea mai probabilă de plată, precum și alocarea lui pe componente (pe cheltuieli, rezultat reportat sau alte elemente ale rezultatului global).
2. Identificarea activelor și datoriilor ce pot avea efecte asupra impozitului pe profit, precum și a utilizării lor, determinarea bazei fiscale a activelor și datoriilor identificate anterior și a altor sume ce nu sunt recunoscute ca active sau datorii, dar care pot influența impozitul pe profit viitor;
3. Calculul diferențelor temporare, precum și al sumelor ce pot genera creanțe de impozit amânat (pierderi fiscale sau credite/facilități fiscale)
4. Estimarea cotei de impozitare pentru diferențele temporare, ținând cont de momentul estimat al realizării/decontării activului/datoriei, de cota estimată de impozitare la acel moment pentru utilizarea/decontarea intenționată.
5. Recunoașterea impozitelor amânate (active sau datorii) pentru elementele identificate la punctul 3, ținând cont de ratele estimate la punctul 4;
6. Compensarea impozitelor amânate, în măsura în care acest lucru este posibil. Dacă suma netă are natura unei creanțe de impozit amânat, estimarea valorii probabile a beneficiului ce urmează a fi realizat de pe urma acesteia;
7. Alocarea impozitului amânat pe componente pentru recunoașterea sa (pe cheltuieli, rezultat reportat sau alte elemente ale rezultatului global);
8. Prezentarea informațiilor privind impozitul pe profit curent și amânat în situațiile financiare.

Câteva cuvinte despre fiecare etapă în parte, în cele ce urmează.

1. Măsurarea și recunoașterea impozitului curent, ținând cont de valoarea cea mai probabilă de plată, precum și alocarea lui pe componente (pe cheltuieli, rezultat reportat sau alte elemente ale rezultatului global).

Două aspecte sunt relevante în această etapă. Primul, ar fi măsurarea impozitului curent probabil a fi datorat pentru perioada respectivă. Deși cotele de impunere și regulile fiscale sunt deja adoptate, fiind vorba de un an fiscal în curs, totuși pot exista situații în care legislația este interpretabilă. Ca atare, inclusiv în determinarea impozitului curent de plată va fi nevoie de o estimare.

Al doilea aspect vizează modalitatea de recunoaștere a impozitului amânat, și anume, impozitul trebuie să fie recunoscut în același componente în care a fost recunoscută tranzacția sau elementele ce l-au generat.

Concret, atât impozitul amânat, cât și cel curent trebuie să fie recunoscute ca un venit sau ca o cheltuială și incluse în profitul sau pierderea perioadei, cu excepția cazului în care impozitul respectiv apare din:

- a) o tranzacție sau un eveniment care sunt recunoscute, în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită, în alte elemente ale rezultatului global; fie
- b) o tranzacție sau un eveniment care sunt recunoscute, în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită, direct în capitalurile proprii; fie
- c) o combinație de întreprinderi.

Mai puțin probabil este să recunoaștem un impozit curent în alte elemente ale rezultatului global, dar pot exista situații în care impozitul curent trebuie recunoscut pe seama capitalurilor proprii.

Spre exemplu, dacă societatea constată o eroare provenită din trecut, eroare ce are impact fiscal, impozitul curent datorat corespunzător erorii trebuie recunoscut pe seama capitalurilor proprii.

2. Identificarea activelor și datoriilor ce pot avea efecte asupra impozitului pe profit, precum și a utilizării lor, determinarea bazei fiscale a activelor și datoriilor identificate anterior, precum și a altor sume ce nu sunt recunoscute ca active sau datorii, dar care pot influența impozitul pe profit viitor;

Această etapă este una dintre cele mai importante în determinarea impozitelor amânate, deoarece are ca rezultat identificarea diferențelor temporare. Practic, societatea trebuie să identifice activele și datoriile cu valori contabile diferite de cele fisca-

le (ținând cont de evidența fiscală) și, în măsura în care sunt diferențe temporare și nu îi este interzis să recunoască impozitele amânate, va trebui să stabilească impozitele amânate.

Pe lângă activele și datoriile identificate trebuie stabilite și eventualele sume (recunoscute de regulă în rezultatul perioadei) ce pot avea impact în viitor asupra impozitului pe profit de plată. Este situația sumelor ce nu îndeplinesc condițiile de recunoaștere ca active, spre exemplu, a cheltuielilor de cercetare și a celor de dezvoltare.

Nu este cazul reglementărilor fiscale românești, dar în măsura în care legislația fiscală ar impune deducerea cheltuielilor de cercetare pe o perioadă de 2 ani, chiar dacă în evidența contabilă nu s-ar recunoaște un activ, trebuie recunoscut un impozit amânat deoarece societatea va face plăți de impozit pe profit mai mic în viitor, beneficiind de această deducere.

Un alt exemplu conform reglementărilor fiscale românești ar fi cel al cheltuielilor cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni. Aceste sume reprezintă elemente similare cheltuielilor la momentul acordării efective a beneficiilor, dacă acestea sunt impozitate cu impozit pe venit la nivelul salariatului.

Pe măsură ce societatea recunoaște cheltuiala cu beneficiile acordate salariaților pe seama capitalurilor proprii, trebuie recunoscută și o creanță privind impozitul amânat, deoarece, în măsura în care beneficiile date salariaților vor fi deductibile, vor micșora impozitul pe profit de plată. În cazul în care valoarea deductibilă nu poate fi determinată cu exactitate (valoarea instrumentelor de capital variază în timp), societatea trebuie să estimeze valoarea impozitului amânat cât mai fiabil posibil.

Spre exemplu, societatea acordă salariaților opțiuni cu valoare justă de 10 lei. Fiecare opțiune dă dreptul la achiziția a 1.000 de acțiuni la un preț de 50 lei/ acțiune. Fiecare din cei 5 manageri primește câte 100 de opțiuni, dar opțiunile pot fi exercitate doar cu condiția ca managerii să rămână în societate cel puțin 4 ani.

Durata pe care pot fi exercitate opțiunile este de 1 an. În prezent, pe baza ratei de rotație a personalului din conducere, societatea estimează că 4 din

cei 5 manageri vor sta 4 ani în societate și vor avea drept de exercitare a opțiunilor.

Din punct de vedere fiscal, la momentul recunoașterii, cheltuiala cu instrumentele de capital acordate este nedeductibilă, dar se va putea deduce la momentul acordării efective a beneficiilor, moment în care va fi impozabilă și la salariați.

În acest caz societatea trebuie să recunoască o creanță privind impozitele amânate, în contrapartida reducerii la care are dreptul.

Astfel, înregistrările anuale pe care le face societatea sunt (presupunând că nu apar modificări de estimări în primii doi ani):

An 1: Cheltuiala salarială:

644	=	1031	$4 * 100 * 10 * 1 / 4 = 1.000$ lei
Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii		Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii	

Creanța privind impozitul amânat:

4412	=	792	$1.000 * 16\% = 160$
Impozitul pe profit amânat		Venituri din impozitul pe profit amânat	

An 2:

Cheltuiala cumulată = $4 * 100 * 10 * 2 / 4 = 2.000$ lei

Cheltuiala recunoscută = 1.000 lei

Cheltuiala de recunoscut = 1.000 lei (prin diferență)

Impozit amânat – creanță = $2.000 * 16\% = 320$

Impozit amânat recunoscut = 160;

Impozit amânat – creanță - de recunoscut = 160 (prin diferență)

Cheltuiala salarială:

644	Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii	=	1031	Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii	1.000 lei
-----	--	---	------	---	-----------

Creanța privind impozitul amânat:

4412	Impozitul pe profit amânat	=	792	Venituri din impozitul pe profit amânat	160 lei
------	----------------------------	---	-----	---	---------

Dacă la sfârșitul anului 3 se consideră că toți cei 5 manageri vor fi îndreptățiți cel mai probabil la sfârșitul anului 4 la primirea de opțiuni, se revizuiesc estimările:

$$\text{Cheltuiala cumulată} = 5 * 100 * 10 * 3/4 = 3.750 \text{ lei}$$

$$\text{Cheltuiala recunoscută} = 2.000 \text{ lei}$$

$$\text{Cheltuiala de recunoscut} = 1.750 \text{ lei (prin diferență)}$$

$$\text{Impozit amânat - creanță} = 3.750 * 16\% = 600$$

$$\text{Impozit amânat recunoscut} = 320;$$

$$\text{Impozit amânat - creanță - de recunoscut} = 280 \text{ (prin diferență)}$$

Cheltuiala salarială:

644 Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii	=	1031 Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii	1.750 lei
--	---	--	-----------

Creanța privind impozitul amânat:

4412 Impozitul pe profit amânat	=	792 Venituri din impozitul pe profit amânat	280 lei
---------------------------------	---	---	---------

3. Calculul diferențelor temporare, precum și al sumelor ce pot genera creanțe de impozit amânat (pierderi fiscale sau credite/facilități fiscale)

Pe lângă activele și datoriile identificate trebuie stabilite creditele și facilitățile fiscale ce pot genera impozite amânate.

Astfel, dacă societatea a raportat în trecut o pierdere, aceasta poate fi recuperată în următorii 7 ani (începând cu pierderea anului 2009), ceea ce va genera un beneficiu fiscal, dar doar în limita pierderii ce poate fi utilizată.

Spre exemplu, dacă în anul anterior s-a raportat o pierdere fiscală de 100.000 lei și dacă societatea consideră că în următorii 7 ani va obține profit suficient de mare pentru a o putea utiliza, va putea recunoaște o creanță privind impozitul amânat în sumă de 16.000 lei.

Am trecut în revistă în articolul de față principalele prevederi privind impozitele amânate. În partea a doua a acestui articol vom continua prin a ilustra cele mai semnificative aspecte legate de etapele de determinare a impozitelor, etape pe care le-am enumerat anterior, și, în plus, vom prezenta exemple privind cele mai frecvente situații în care societățile românești trebuie să calculeze impozite amânate.

Nu în ultimul rând, vom aborda și problemele concrete cu care se întâlnesc entitățile ce aplică pentru prima oară IFRS, în ceea ce privește impozitul amânat.

BIBLIOGRAFIE

Bufan R., Minea Șt., *Codul fiscal comentat*, WoltersKluwer, București, 2008

Morariu A., Radu G., Păunescu M., *Contabilitate și Fiscalitate, de la teorie la practică*, Ed. Ex Ponto, Constanța 2005;

Morariu A., Radu G., Păunescu M., *Contabilitatea impozitului pe profit*, Ed.CECCAR, 2004, București

Grant Thornton International, *Deferred tax – A Chief Financial Officer's guide to avoiding the pitfalls*, 2009, <http://www.gti.org/Publications/ifrs-publications/index.asp#specificifrs>

PWC, *Practical guide to IFRS - Deferred tax on investment properties at fair value – amendment to IAS 12*, www.pwc.com/IFRS

IASB, *IAS 12 Impozitul pe profit*, 2013, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/ias12.pdf>

Documente IASB publicate pentru a însoți IAS 12 Impozitul pe profit, IASB, 2012, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/Menu>

Module 29 – Income Tax, IFRS Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, 2013, <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/Training-material.aspx>

În dezbatere, la nivel european:

Furnizarea de servicii de non-audit clienților de audit care sunt entități de interes public

Adriana Spiridon, șef birou relații internaționale - CAFR

Dezbaterea cu privire la serviciile de non-audit au început să fie mai vehemente în rândul practicienilor și al organismelor profesionale internaționale, cu precădere în urma publicării de către Comisia Europeană, la 13 octombrie 2010, a Cărții Verzi privind politica de audit: lecțiile crizei.

La 30 noiembrie 2011, Comisia Europeană a publicat un nou pachet legislativ cu impact asupra profesiei de audit: proiectul de Directivă de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate și proiectul de Regulament privind cerințele specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public ¹.

NOILE PREVEDERI PRIVIND FURNIZAREA SERVICIILOR DE NON-AUDIT

Potrivit proiectului de regulament care, dacă va fi aprobat în forma propusă de CE va avea caracter obligatoriu și va trebui implementat ca atare de toate statele membre ale Uniunii Europene, firmelor de audit li se interzice furnizarea de servicii de non-audit clienților de audit – entități de interes public. Mai mult, marile firme de audit sunt obligate să își separe activitățile de audit de cele de non-audit,

pentru a evita riscurile conflictelor de interese.

DOCUMENTUL DE POZIȚIE AL FEE PRIVIND FURNIZAREA SERVICIILOR DE NON-AUDIT

Având în vedere noile tendințe legislative comunitare, Federația Europeană a Contabililor (FEE), din care Camera Auditorilor Financiari din România face parte în calitate de membru cu drepturi depline, a publicat un document de poziție, ce tratează în detaliu interzicerea furnizării

de servicii de non-audit clienților de audit care sunt entități de interes public.

În cele ce urmează, vă prezentăm modul în care FEE abordează propunerile de modificări ale Comisiei Europene, în acest domeniu.

❖ **Serviciile de non-audit nu ar trebui abordate în cadrul unui Regulament**

În calitate sa de organizație reprezentativă a profesiei contabile din Europa, FEE susține atât dezvoltarea profesiei de audit

¹ Aceste documente pot fi consultate la adresa: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_en.htm

din Uniunea Europeană, cât și la nivel global. Dezvoltarea profesiei presupune realizarea unui echilibru între nevoia de a asigura principii și cerințe comune și consecvențe și recunoașterea diferențelor (uneori semnificative) dintre economiile statelor membre, în ceea ce privește dimensiunea, structura, complexitatea și caracteristicile acestora.

Deși este importantă armonizarea la nivel comunitar, intervenția Uniunii în anumite domenii și în special la nivelul legii societăților comerciale trebuie să continue să se conformeze principiilor de subsidiaritate și mai ales de proporționalitate.

Prin urmare, FEE recomandă instituțiilor europene să reanalizeze opțiunea unui regulament, ca instrument juridic de modificare a auditului statutar al entităților de interes public. Conform procedurii anterioare, când a fost emisă o directivă (directiva 43/2006/CE) care să reglementeze profesia de audit, ar fi mai adecvat și mai proporțional ca, și de această dată, prevederile privind furnizarea de servicii de audit către companiile de interes public să fie tratate într-o directivă. Mai mult, în vederea eliminării oricăror posibile concluzii, nu pare oportună împărțirea legislației în materie de audit statutar în două instrumente diferite, o directivă și un regulament. Acest lucru ar crește barierele de acces pe piața de audit a entităților de interes public.

Recomandările FEE în domeniu își propun să încurajeze o abordare comună a serviciilor de non-audit prin alte mijloace legislative sau de altă natură, dar nu prin intermediul unui regulament cu caracter obligatoriu.



❖ **Statele membre dispun deja de reglementări privind independența**

Articolul 22 al Directivei privind auditul statutar 43/2006/CE a creat deja o bază legală care i-ar permite Comisiei Europene să adopte măsuri de implementare în raport cu independența și obiectivitatea. Între timp, multe din statele membre UE au implementat un sistem solid de reglementări privind independența, fără a aștepta o inițiativă comunitară în această privință.

❖ **Soluțiile internaționale pentru furnizarea de servicii de non-audit ar fi preferabile**

Aplicarea principiilor și cerințelor din actualul Cod Etic al Profesioniștilor Contabili emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA), mai precis din Secțiunea 290 a Codului, care tratează cerințele de independență, ar putea facilita o mai

mare armonizare în domeniu, în special dacă ar fi adoptate prevederile și conceptul de prag de semnificație din Codul etic IESBA.

IESBA este un consiliu de normalizare din cadrul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), unde jumătate dintre membri sunt nepracticieni, inclusiv membri ai instituțiilor publice. Acest Consiliu urmează proceduri riguroase pentru a se asigura că este luată în considerare, în mod adecvat, perspectiva interesului public. Codul etic IFAC este deja adoptat și implementat în numeroase țări din întreaga lume, inclusiv în statele membre ale Uniunii Europene (printre care se numără și România). Astfel, FEE identifică o serie de recomandări prin care propunerile Comisiei Europene s-ar putea alinia cu cele din secțiunea 290 privind independența din Codul Etic.

Principiul obiectivității este impus tuturor auditorilor, cu privire la serviciile pe care aceștia le



furnizează, sub forma obligației de a nu își compromite raționalul profesional sau de afaceri din cauza unor părtiniri sau conflicte de interese sau în urma neglijării sau omiterii unor aspecte semnificative. Conceptul de independență permite abordarea obiectivității în practică, prin intermediul unor reglementări care pot fi evaluate/măsurate. Anumite servicii de non-audit ar putea compromite independența auditorului și ar trebui interzise dacă sunt furnizate concomitent cu serviciile de audit. Alte servicii nu reprezintă amenințări la adresa independenței, în anumite situații, deci ar trebui permisă furnizarea lor în situațiile respective.

Pentru a analiza dacă un anumit serviciu de non-audit va compromite, ar putea compromite sau nu va compromite independența auditorului, serviciile de non-audit pot fi clasificate după

cum urmează:

- ☞ Servicii general interzise;
- ☞ Servicii fie interzise, fie permise, în funcție de o analiză de la caz la caz a situației în care trebuie furnizate; sau
- ☞ Servicii general permise.

Toate aceste trei categorii vor fi prezentate separat. Majoritatea statelor membre UE utilizează o abordare similară în reglementările lor referitoare la furnizarea de servicii de non-audit de către auditori și rețelele lor, deși există diferențe naționale privind clasificarea anumitor servicii specifice.

ENTITĂȚILE DE INTERES PUBLIC VERSUS ENTITĂȚILE CARE NU SUNT DE INTERES PUBLIC

Entitățile de interes public sunt supuse atenției și verificărilor

publice și fac obiectul unor cerințe suplimentare, în ceea ce privește guvernanta și transparența, spre deosebire de entitățile care nu sunt de interes public. Cerințele de independență impuse auditorilor entităților de interes public sunt mai riguroase, având drept rezultat mai multe interziceri ale serviciilor de non-audit furnizate de acestea, în comparație cu cele aferente auditorilor altor tipuri de companii. Cerințele riguroase referitoare la furnizarea de servicii de non-audit către entitățile de interes public sunt mai puțin justificate sau relevante pentru companiile care nu sunt de interes public, inclusiv pentru întreprinderile mici și mijlocii.

Cerințele mai stricte asociate entităților de interes public nu ar trebui să genereze poveri suplimentare sau inutile pentru auditorii companiilor care nu sunt de interes public. Acest lucru este cu atât mai important într-o perioadă în care simplificarea, reducerea poverilor administrative și dereglementarea IMM-urilor constituie obiective esențiale în cadrul Uniunii Europene.

❖ **Servicii de non-audit interzise entităților de interes public auditate**

Anumite servicii de non-audit pot fi considerate drept amenințări semnificative la adresa independenței auditorului, astfel încât singura soluție este interzicerea furnizării lor către clienții de audit, dacă au un impact asupra situațiilor financiare supuse auditului; în unele cazuri, ele sunt interzise chiar dacă nu au un astfel de impact². Aceste servicii sunt prezentate în Tabelul 1.

2 Conform Codului etic IESBA, interzicerea furnizării unora dintre aceste servicii se aplică tuturor entităților auditate, nu doar entităților de interes public.

Tabel 1 - Servicii general interzise

Servicii pe care proiectul de regulament CE intenționează să le interzică	Servicii interzise de Codul etic IESBA
Servicii de administrare cu caracter general Servicii juridice	Asumarea unei responsabilități de administrare Acționarea în calitate de consilier general
Notă: Așa cum prevede Codul etic IESBA, se recomandă interzicerea generală a serviciilor juridice, dacă acestea se referă la „acționarea în calitate de consilier general”, „purtarea de negocieri în numele clientului de audit” sau „acționarea în calitate de avocat al clientului de audit” în cazul în care rezultatul acestor servicii ar avea un impact semnificativ asupra situațiilor financiare supuse auditului (a se vedea mai jos tabelul privind serviciile interzise sau permise, de la caz la caz, de Codul etic IESBA)	Purtarea de negocieri în numele clientului de audit
Serviciile de brokeraj sau negociere, consultanță privind investițiile sau servicii bancare de investiții	Promovarea, tranzacționarea sau garantarea acțiunilor clientului
Ținerea contabilității	Servicii de contabilitate și de ținere a contabilității
Serviciile de resurse umane, inclusiv de recrutare a personalului din conducerea superioară ¹	Recrutarea de directori/șefi sau personal din conducerea superioară care au o influență semnificativă asupra înregistrărilor contabile sau situațiilor financiare
Notă: Conform Codului etic IESBA, se recomandă ca aceste servicii să fie general interzise, dacă sunt asociate recrutării de personal în conducerea superioară, care ar avea o influență semnificativă asupra înregistrărilor contabile sau situațiilor financiare.	
Întocmirea de înregistrări contabile și situații financiare	Întocmirea de situații financiare și informații financiare aferente
Conceperea și implementarea de proceduri de control intern sau management al riscului, aferente întocmirii și/sau controlului informațiilor financiare incluse în situațiile financiare	
Servicii asociate statelor de plată	
Recomandarea FEE: Serviciile general interzise ar trebui să fie cele prevăzute în Codul etic IESBA (secțiunea 290 privind Independența)	

¹ Conform proiectului de regulament al CE, aceste servicii pot fi furnizate de auditorul statutar sau firma de audit, în urma aprobării comitetului de audit.

❖ **Analiza de la caz la caz a serviciilor de non-audit aferente entităților de interes public auditate, care generează o amenințare potențială la adresa independenței auditorului**

Anumite servicii de non-audit pot genera amenințări la adresa independenței auditorului. În multe situații, se poate ca acest tip de amenințări să fie reduse la un nivel acceptabil prin introducerea unor măsuri de siguranță specifice. Auditorul și persoanele însărcinate cu guvernanta, în general comitetul de audit, trebuie să analizeze fiecare situație în parte, pentru a vedea dacă

este indicată furnizarea acestor servicii și în ce măsură ar putea compromite obiectivitatea auditorului.

Desigur, oferirea de asistență clientului, în ceea ce privește un litigiu sau un aspect *nesemnificativ*, nu ar afecta obiectivitatea și independența auditorului, căci nu ar exista niciun conflict de interese la momentul desfășurării auditului și al formulării concluziilor. Astfel, serviciul de non-audit respectiv ar deveni un serviciu *permis*.

Cu toate acestea, determinarea valorii unui activ, în numele unui client de audit, va genera o problemă la adresa independenței când valoarea acestui activ are

un impact *semnificativ* asupra situațiilor financiare care vor fi auditate. Astfel, serviciul de non-audit respectiv ar deveni un serviciu *interzis*. Celelalte servicii precum consultanță, asistență și unele servicii fiscale necesită, de asemenea, o analiză detaliată. Dacă aceste servicii conexe auditului sunt asociate unei funcții de conducere, ele vor fi interzise. Dar dacă nu este cazul, furnizarea acestor servicii de către auditor ar trebui evaluată de la caz la caz (Tabelul 2), în funcție de serviciul respectiv, de dependența sa de un tratament contabil sau de importanța impactului său asupra situațiilor financiare, precum și de regimul fiscal specific țării, care poate să îi permită sau

Tabel 2 - Analiză de la caz la caz

Servicii pe care proiectul de regulament CE intenționează să le interzică, fără a ține cont de pragul de semnificație	Codul etic IESBA: serviciile de non-audit sunt interzise, dacă sunt semnificative pentru situațiile financiare
Rezolvarea litigiilor	Estimarea pagubelor sau a altor valori, ca parte a unor servicii de asistență în caz de litigii
Servicii de evaluare, opinii privind corectitudinea sau rapoarte privind aportul de capital în natură ¹	Servicii de evaluare care implică un anumit grad de subiectivitate
Servicii de consultanță fiscală și alte servicii de consiliere	Consiliere fiscală sau financiar-corporativă, care depinde de un anumit tratament contabil și de prezentarea situațiilor financiare
	Acționarea în calitate de avocat, în fața unui tribunal sau a unei instanțe publice
Servicii actuariale	Anumite servicii actuariale, care reprezintă de fapt servicii de evaluare
Participarea la auditul intern al clientului și prestarea de servicii conexe funcției de audit intern.	Servicii de audit intern asociate controalelor interne ale raportării financiare sau ale sistemelor sau valorilor/prezentărilor de informații din situațiile financiare
Conceperea și implementarea sistemelor informatice financiare pentru unele entități de interes public (toate cu excepția entităților cotate)	Elaborarea și implementarea sistemelor informatice aferente raportării financiare
Conceperea și implementarea de sisteme informatice de informații financiare pentru unele entități de interes public (entități cotate) ²	Elaborarea și implementarea sistemelor informatice aferente raportării financiare
Servicii de expertiză, fără legătură cu auditul	
Consiliere cu privire la riscuri	
Recomandarea FEE: Serviciile de non-audit depind de o analiză de la caz la caz:	
- Sunt general interzise, dacă sunt semnificative pentru situațiile financiare, așa cum prevede Codul etic IESBA (secțiunea 290 privind Independența)	
sau	
- Sunt permise doar dacă, în urma unei analize riguroase, sunt implementate măsuri de siguranță corespunzătoare, cu implicarea comitetului de audit, în vederea atenuării sau eliminării amenințărilor la adresa independenței auditorului	

¹ Conform proiectului de regulament al CE, aceste servicii pot fi furnizate de auditorul statutar sau firma de audit, în urma aprobării comitetului de audit.

² Anumite rapoarte privind aportul de capital în natură sunt obligatorii potrivit dreptului UE (Directiva a 2-a privind societățile comerciale) și sunt concepute sub forma unor servicii de asigurare/atestare menite să protejeze acționarii minoritari și interesul public (de ex. preluări ostile, fuziuni, anumite relații contractuale între companii, modificarea încadrării juridice). Deși legislația UE prevede ca aceste servicii să fie desfășurate de experți, multe state membre UE prevăd ca aceste servicii să fie efectuate de un auditor statutar. De asemenea, unele state membre UE prevăd ca persoana care furnizează aceste servicii să respecte aceleași cerințe de independență ca și auditorul statutar.

nu auditorului furnizarea anumitor servicii.

Aceste evaluări vor necesita o apreciere obiectivă și documentată a serviciilor, pe baza unei analize de la caz la caz. Această analiză depinde de motive solide privind aplicarea criteriilor, în vederea determinării măsurilor de siguranță adecvate atenuării amenințărilor identificate.

În cazul entităților de interes public, comitetul de audit are deseori un rol determinant în furnizarea serviciilor de non-audit de către auditor. Poate fi

stabilită o prevedere conform căreia auditorul nu poate presta alte servicii către entitățile de interes public care vor fi auditate, în lipsa implicării și/sau aprobării comitetului de audit. Comitetul de audit ar trebui să poată stabili dacă pot fi furnizate anumite servicii de non-audit sau dacă se pot permite unele scutiri, în funcție de circumstanțele individuale ale unei misiuni.

❖ Servicii permise

Unele servicii de non-audit sunt conexe auditului sau reprezintă

alte servicii de asigurare. Furnizarea acestor servicii de către auditor poate fi stipulată de legi, reglementări sau prevederi contractuale sau auditorul este cel mai indicat să furnizeze aceste servicii, care sunt strâns legate de activitatea de audit. Deși, în aparență, proiectul de regulament al CE intenționează să permită aceste servicii denumite „servicii conexe de audit financiar”, FEE nu sprijină o abordare prin care un act legislativ să prevadă o listă exhaustivă de servicii permisibile de asigurare și conexe auditului.

Tabel 3 - Servicii general permise

Proiectul de Regulament al CE intenționează să permită serviciile conexe de audit financiar, dar numai în limita a 10% din onorariile plătite pentru auditul statutar	Codul etic IESBA Nu definește explicit serviciile permise, dar oferă unele exemple de astfel de servicii care sunt implicit permise, precum:
Audit sau verificare a situațiilor financiare interimare	Revizuirea situațiilor financiare interimare
Garantarea veridicității declarațiilor de guvernanță corporativă	Asigurare furnizată creditorilor privind conformitatea cu anumiți termeni contractuali aferenți unui împrumut
Garantarea veridicității aspectelor privind responsabilitatea socială corporativă	Garantarea veridicității declarațiilor de guvernanță corporativă
Garantarea sau atestarea respectării obligațiilor statutare de raportare către autoritățile de reglementare ale instituțiilor financiare în afara domeniului auditului statutar, destinate să sprijine autoritățile de reglementare să își exercite funcțiile, cum ar fi cele privind cerințele de capital sau ratele de solvabilitate specifice, pentru a stabili probabilitatea ca o întreprindere să continue să își îndeplinească obligațiile de plată.	Garantarea sau atestarea respectării obligațiilor statutare de raportare către autoritățile de reglementare din anumite sectoare (de ex. sectorul bancar) în afara domeniului auditului statutar, destinate să sprijine autoritățile de reglementare să își exercite funcțiile, cum ar fi cele privind cerințele de capital sau ratele de solvabilitate specifice, pentru a stabili probabilitatea ca o întreprindere să continue să își îndeplinească obligațiile de plată.
	Garantarea informațiilor financiare pro-forma ale unei companii, anticiparea rezultatelor unei tranzacții planificate, cum ar fi o fuziune, o achiziție sau o cedare
Certificarea respectării obligațiilor fiscale, în cazul în care aceasta este impusă de dreptul național	Activitatea de conformitate cu obligațiile fiscale, precum asistență în întocmirea declarațiilor fiscale
Orice altă sarcină statutară aferentă serviciilor de audit, impusă auditorilor statutari sau societăților de audit în temeiul dreptului Uniunii.	
Proiectul de regulament al CE ar permite aceste servicii, în anumite circumstanțe	
Servicii de evaluare prealabilă oferite vânzătorului sau cumpărătorului cu privire la potențiale fuziuni sau achiziții și oferirea de garanții privind entitatea auditată celorlalte părți, la o tranzacție financiară sau comercială ¹ .	Servicii de evaluare prealabilă asociate posibilelor fuziuni și achiziții
Întocmirea de scrisori administrative către investitori, cu ocazia unei emisiuni de titluri de valoare ale întreprinderii ² .	Întocmirea de scrisori administrative către investitori, cu ocazia unei emisiuni de titluri de valoare ale companiei.
Proiectul de regulament al CE intenționează să interzică, fără a ține cont de pragul de semnificație	
Serviciile actuariale	Serviciile actuariale, care nu sunt de fapt servicii de evaluare
Recomandarea FEE: Cerința generală de abordare a amenințărilor specifice se va aplica fără alte limitări	

¹ Conform proiectului de regulament al CE, aceste servicii pot fi furnizate de auditorul statutar sau firma de audit, în urma aprobării comiteului de audit.

² Conform proiectului de regulament al CE, aceste servicii pot fi furnizate de auditorul statutar sau de firma de audit în urma aprobării autorității competente

Ar trebui notat că, în ceea ce privește serviciile de asigurare există deja o cerință care stipulează independența auditorului³. Aceasta prevede că, deoarece auditorul statutar trebuie să fie independent și este, de asemenea, supus supravegherii, nicio altă parte nu ar fi la fel de bine plasată pentru a furniza aceste servicii într-un mod independent.

O interdicere ca auditorul să furnizeze aceste tipuri de servicii de non-audit unui client de audit nu este necesară pentru a menține independența auditorului. O interdicere ar afecta serios capacitatea companiilor și a părților interesate de a încheia tranzacții prompte și eficiente din punctul de vedere al costurilor, în care asigurarea actuală furnizată de auditor cu privire la orice

element al tranzacției este considerată relevantă. Această prevedere ar afecta, de asemenea, un segment al sistemului de supraveghere din anumite sectoare-cheie ale economiei. Din aceste motive, Codul etic IESBA este consecvent cu abordarea CE de a permite acest tip de servicii, cu condiția abordării amenințărilor specifice, dar fără a impune alte limitări (Tabelul 3).

3 A se vedea secțiunea 290 din Codul etic IESBA, privind Misiunile de asigurare și Secțiunea 291 privind Alte misiuni de asigurare.

CALEA DE URMAT: CERINȚE DE INDEPENDENȚĂ ARMONIZATE LA NIVEL EUROPEAN

Serviciile de non-audit furnizate de auditori clienților lor de audit nu ar trebui tratate ca și când fiecare serviciu ar pune în pericol independența auditorului, în orice situație.

Interzicerea furnizării tuturor acestor servicii, în totalitate, ar restricționa, în mod inutil, capacitatea firmelor de a își alege consilierul cel mai adecvat, în situații în care amenințările la adresa independenței ar fi

absente sau minime sau ar putea fi gestionate prin intermediul măsurilor de siguranță.

Anumite servicii nu sunt doar permisibile, ci îi sunt solicitate auditorului sau pot fi furnizate, cel mai bine, de către auditor. Furnizarea altor servicii clienților de audit și în special clienților de non-audit poate duce la creșterea calității auditului, precum și la eficiența și eficacitatea sa. Într-adevăr, în desfășurarea auditului, a altor servicii de asigurare și chiar a unor servicii conexe de non-audit, membrii profesiei de audit pot obține cunoștințe și competențe complementare și specializate.

De asemenea, este o realitate că aceste servicii variate atrag tineri absolvenți talentați și alte resurse specializate, care sunt esențiale în furnizarea unor servicii de audit de înaltă calitate.

O armonizare suplimentară a acestor aspecte, la nivelul Uniunii Europene, ar putea fi realizată prin aplicarea principiilor și cerințelor secțiunilor relevante din Codul Etic al Profesioniștilor Contabili, emis de IESBA. Aceste standarde comune ar putea constitui, de asemenea, condiții prealabile obținerii pașaportului UE de către auditori.

POZIȚIA CAMEREI AUDITORILOR FINANCIARI DIN ROMÂNIA CU PRIVIRE LA INTERZICEREA SERVICIILOR DE NON-AUDIT

Potrivit poziției oficiale a CAFR, adoptate pe marginea noilor propuneri legislative ale Comisiei Europene de reformă a profesiei de audit, organizația noastră consideră că propunerile de interzicere a furnizării de servicii de non-audit clienților de audit vor avea un efect negativ asupra pieței de audit, fiind exagerat de restrictive.

Aceste propuneri vor afecta calitatea misiunilor de audit, căci firmele își vor pierde o parte din expertiză și nu vor mai fi atractive pentru angajați sau pentru tinerii care vor să acceadă la profesie.

Limitarea furnizării serviciilor de non-audit tuturor clienților de audit care sunt entități de interes public va reduce abilitatea firmelor de a-și forma competențe și de a acumula cunoștințe din mai multe domenii, utile unor misiuni de audit complexe.

Având în vedere că auditul este un serviciu complex și multi-disciplinar, serviciile de consiliere și non-audit le conferă auditorilor cunoștințe și competențe suplimentare, deci nu ar trebui interzise, ci Comisia Europeană ar trebui să ia în considerare introducerea obligativității respectării Codului Etic IFAC.

Abordarea Comisiei Europene în ceea ce privește independența nu răspunde cerințelor de interes public, mai ales într-un moment când creșterea, inovația și crearea de locuri de muncă ar trebui consolidate. În cazul firmelor de dimensiuni mai mici, restricționarea serviciilor furnizate ar pune în primejdie însăși existența acestora.

În vederea asigurării integrității auditorului și a independenței sale față de clientul de audit, se consideră suficientă aplicarea cerințelor Codului Etic al Profesioniștilor Contabili, emis de IFAC, care cuprinde prevederi și măsuri de protecție capabile să garanteze independența auditorilor și firmelor de audit. Acest Cod Etic, aplicabil, în mod obligatoriu, în România în derularea misiunilor tuturor auditorilor financiari membri ai CAFR, conține prevederi unitare pentru toți auditorii. Aceste prevederi sunt chiar mai stricte pentru cei care auditează entități de interes public. Codul le permite auditorilor, sub rezerva respectării unor criterii bine definite, furnizarea unor servicii de non-audit clienților, care ar contribui la consolidarea cunoștințelor acestora cu privire la entitate și la calitatea finală a auditului.

Viitorul pieței de audit: îngrijorări și controverse la nivel european

Monica Bizon, expert, Ministerul Finanțelor Publice

De la momentul lansării documentului european „Cartea verde – Politica de audit: lecțiile crizei”, rolul și importanța auditului au devenit subiecte ale unor numeroase îngrijorări și dezbateri la nivel înalt, dar și la nivelul celor implicați direct în piața de audit, în toate statele membre.

În acest context, majoritatea actorilor din piața de audit și-au publicat opiniile și pozițiile în legătură cu pachetul legislativ de reformă emis de Comisia Europeană la sfârșitul anului 2011, compus din proiectul de *Directivă a Parlamentului European și a Consiliului de amendare a Directivei 2006/43/CE privind auditul statutar al conturilor anuale și al conturilor consolidate și proiectul de *Regulament al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public.**

În general, din analiza punctelor de vedere oficiale emise de organizațiile europene în legătură cu prevederile cuprinse în pachetul legislativ propus de Comisia Europeană, se poate observa că în nicio altă perioadă auditul nu a interferat în măsură atât de mare cu nivelul politic.

Este evident pentru toate părțile implicate faptul că la proiectarea textelor celor două componente ale pachetului legislativ, Comisia Europeană a pornit de la identificarea principalelor **probleme** cu care se confruntă piața de audit în prezent, și anume:

☞ gradul ridicat de concentrare la nivelul marilor firme, mai ales în ceea ce privește auditul entităților de interes public;

☞ fragmentarea pieței de audit între un număr mic de firme;

☞ ca o consecință, existența și menținerea unor bariere de intrare pe piață, pentru firmele mai mici;

☞ grad scăzut de inovare în ceea ce privește metodele profesionale specifice;

☞ îngrijorări majore în legătură cu apariția situațiilor de amenințare a independenței auditorilor.

Privite împreună, toate aceste aspecte negative au arătat forurilor europene de la nivel înalt că modelul curent pe baza căruia funcționează piața de audit nu răspunde nevoilor reale ale diferitelor părți implicate, defavorizând inclusiv acționarii, marii

investitori și, nu în ultimul rând, interesul public, primordial în arhitectura pieței unei profesii libere.

Problemele evidențiate în documentele oficiale ale Comisiei Europene sunt susținute de date concrete referitoare la caracteristicile pieței de audit din diferitele state europene, o realitate fiind reprezentată de faptul că, în majoritatea statelor membre, marile firme de audit cunoscute sub denumirea „Big 4” dețin mai mult de 85% din cota de piață în ceea ce privește auditarea societăților listate.

Potrivit celor mai multe opinii exprimate de părțile implicate în procesul de reformă a pieței de audit, pentru soluționarea problemelor cu care se confruntă în

ultimul timp domeniul auditului situațiilor financiare, prin măsurile legislative ce se vor publica, Uniunea Europeană ar trebui să aibă în vedere revigorarea și dinamizarea pieței, aceste direcții putând a fi realizate prin:

❖ **Îmbunătățirea calității auditului;**

Sănătatea pieței de audit ar putea fi asigurată prin creșterea calității și promovarea unei culturi care să se concentreze pe ameliorarea continuă a calității auditului furnizat de auditorii statutar și de firmele de audit, prin plasarea valorilor profesionale înaintea intereselor de altă natură. În acest sens, marile organizații ale auditorilor de la nivel european s-au angajat să promoveze aplicarea cu consecvență a unor practici de audit de înaltă calitate, iar organismele de reglementare de la nivel național trebuie să monitorizeze îndeaproape implementarea standardelor aplicabile în domeniu.

De altfel, propunerea de adoptare la nivel european a Standardelor Internaționale de Audit (ISA) este susținută pe scară largă de statele membre. Organismul profesional din România consideră că adoptarea ISA va conduce la realizarea angajamentelor de audit într-o manieră unitară, dar și la creșterea calității activității de audit.

❖ **Independența auditorului;**

Cu privire la independența auditorilor, se manifestă îngrijorări semnificative atât sub aspectul situațiilor de amenințare efectivă ce pot apărea, cât și în ceea

ce privește modul în care este percepută în prezent independența auditorilor.

Astfel de îngrijorări sunt accentuate mai ales în condițiile în care s-a constatat din analiza pieței că onorariile practicate pentru furnizarea de servicii non-audit reprezintă o proporție importantă din totalul onorariilor de audit, în special în cazul auditării marilor entități de interes public.

În legătură cu interzicerea furnizării serviciilor de non-audit, au fost exprimate opinii potrivit cărora responsabilitatea în această privință ar trebui să revină comitetelor de audit, al căror rol ar trebui consolidat prin publicarea amendamentelor la actele normative europene. În acest sens, potrivit unor opinii, furnizarea de servicii de non-audit oferă o serie de informații utile pentru desfășurarea angajamentului de audit.

De asemenea, există voci care susțin că o separare radicală între servicii de audit și de non-audit nu este posibil de realizat în practică și nu ar trebui să reprezinte un obiectiv de urmat. Astfel, potrivit celor regăsite în diferite documente de poziție, se acceptă ca auditul extern să fie păstrat în afara lucrărilor de audit intern, însă se consideră că serviciile de consultanță fiscală, de exemplu, nu ar trebui să fie incluse pe o listă a serviciilor interzise auditorilor, deoarece companiile ar fi nevoite să angajeze o firmă distinctă pentru derularea acestor lucrări, ceea ce ar conduce la costuri suplimentare.

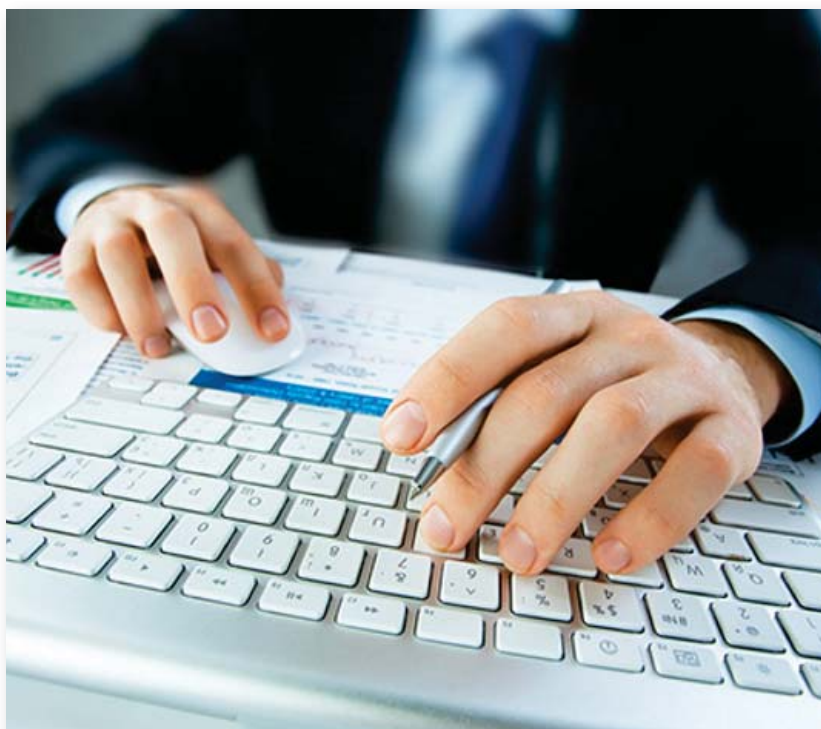
Totuși, potrivit proiectului de regulament comunitar, certificarea respectării obligațiilor fiscale

se află pe lista serviciilor conexe auditului și reprezintă o lucrare permisă auditorilor statutar.

Delimitarea serviciilor în „*servicii de audit*”, „*servicii care au legătură cu auditul*” și „*servicii care nu au legătură cu auditul*” (*audit – audit-related – non-audit services*) a constituit tema numeroaselor dezbateri de la nivel european, declanșând multiple controverse.

Conform versiunii inițiale a textului de propunere europeană, auditorul statutar care efectuează auditul statutar la entități de interes public poate presta servicii de *audit statutar* și *servicii care au legătură cu auditul statutar*, furnizându-se totodată o listă a serviciilor care au legătură cu auditul. În ceea ce privește interzicerea prestării direct sau indirect, de către auditori, a serviciilor care nu au legătură cu auditul, definirea acestora era privită prin prisma riscului de amenințare a independenței auditorului, fiind grupate în *servicii care antrenează întotdeauna un conflict de interese* și *servicii în cazul cărora există probabilitatea de a apărea un conflict de interese*.

În urma reacțiilor și a comentariilor transmise de diversele părți implicate, în actuala formă a textului propunerii europene s-au înlăturat multe dintre neclarități, eliminându-se fragmentarea listei *serviciilor conexe* auditului în funcție de probabilitatea apariției unui conflict de interese, astfel încât proiectul de regulament prevede doar *două categorii de servicii*, respectiv cele *de audit* și cele care *nu au legătură cu auditul* și a căror prestare este interzisă.



❖ **Transparența;**

Se apreciază că este necesară o mai mare transparență într-o piață de audit reformată, în special în ceea ce privește, de exemplu, raportarea aspectelor cheie în activitatea de audit, cum ar fi: furnizarea de detalii privind momentul în care un auditor a fost numit pentru prima dată, licitațiile în audit, legăturile existente între auditor și entitatea auditată, dar și alte informații referitoare la firma de audit.

❖ **Urmărirea unei proporționalități adecvate în ceea ce privește aplicarea prevederilor actelor comunitare în domeniul auditului;**

Într-o oarecare opoziție cu nevoia de construire a unui cadru de reglementare cât mai solid pentru desfășurarea activității auditorilor, din analiza anumitor opinii exprimate de organisme europene a reieșit, de asemenea,

necesitatea evitării impunerii de sarcini inadecvate pentru întreprinderile listate de mici dimensiuni, pe de o parte, dar și în cazul acelor nelistate, de dimensiuni mici și mijlocii, având în vedere că acestea au un rol vital în asigurarea creșterii economice, dar și pentru asigurarea locurilor de muncă în Uniunea Europeană.

De altfel, analizând pachetul legislativ al Comisiei Europene se poate observa că preocupările vizează, pe de o parte, entitățile de interes public, iar, pe de altă parte, se propune introducerea în *Directiva 2006/43/CE* a unui capitol nou ce conține norme speciale privind auditul statutar al întreprinderilor mici și mijlocii. Astfel, se are în vedere ca, la auditarea situațiilor financiare anuale și consolidate ale întreprinderilor mijlocii, standardele de audit să fie aplicate proporțional cu complexitatea și dimensiunea activității acestor întreprinderi. În ceea ce privește

întreprinderile mici, în cazul în care un stat membru instituie norme privind efectuarea unei verificări a situațiilor financiare anuale întocmite de această categorie de întreprinderi, ca alternativă la cerința de audit statutar, proiectul Comisiei Europene prevede că nu se impune obligația statului membru de a adapta standardele de audit aplicate la auditarea acestor întreprinderi.

Pe lângă aspectele majore expuse mai sus, organizațiile guvernamentale și private din statele membre au inclus în pozițiile oficiale făcute publice o serie de comentarii cu privire la alte probleme tehnice și punctuale cuprinse în propunerile comunitare, pe care le prezentăm în continuare.

Referitor la durata misiunii de audit, respectiv cerințele impuse de proiectul comunitar în ceea ce privește *rotația auditorilor*, din consultarea pozițiilor exprimate oficial rezultă anumite opoziții față de aceste prevederi. Se consideră că, deși desfășurarea activității de audit extern către o companie timp de 30 de ani conduce la crearea unor legături între companie și auditorul extern, pe de altă parte, oponenții propunerilor comunitare consideră că stabilirea unei perioade de rotație prin legislația comunitară nu este o soluție. În acest sens, unele părți consideră că o soluție mai bună ar fi să se păstreze actualele reguli referitoare la rotația partenerului cheie deoarece, dacă acesta se rotește într-o perioadă de timp rezonabilă, este o condiție suficientă pentru a diminua situații-

le de amenințare la adresa independenței auditorului. Se aduce ca argument, de asemenea, faptul că și în prezent există situații în care companiile semnalează că partenerul cheie se schimbă mult prea frecvent, ceea ce afectează continuitatea lucrărilor.

Potrivit prevederilor în vigoare, statele membre trebuie să se asigure că auditorul statutar sau partenerul sau partenerii cheie responsabili pentru efectuarea auditului statutar se rotesc, în cadrul misiunii lor de audit, în termen de cel mult șapte ani de la data numirii și li se permite să participe din nou la auditarea entității după o perioadă de cel puțin doi ani.

Conform *proiectului de regulament european* referitor la entitățile de interes public, aceste entități desemnează un auditor statutar sau o firmă de audit pentru o primă misiune care nu poate dura mai puțin de doi ani. Compania poate reînnoi această misiune doar o singură dată. Durata maximă cumulată a acestor două misiuni nu poate depăși 6 ani.

De asemenea, *proiectul curent* conține și prevederi referitoare la obligația de rotație a personalului implicat un timp îndelungat în auditul statutar.

În orice caz, modificările ce se vor aduce aspectelor referitoare la cerințele de rotație a auditorului trebuie analizate împreună cu efectele reale și benefice asupra concentrației pieței de audit. Se apreciază în acest sens că o parte dintre amenințările legate de rotația partenerilor cheie pentru entitățile de interes public pot fi evitate prin aplicarea prevederilor *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de

IFAC (International Federation of Accountants). Acest cod este aplicat în multe state europene, inclusiv în țara noastră.

Alte aspecte dezbătute intens în contextul schimbărilor așteptate în domeniul auditului constau în *auditul comun* (*joint audit*) și *modelul firmei „pure” de audit* (*pure audit firm*).

Susținătorii *auditului în comun* consideră că acest tip de audit, practicat mai ales în cazul entităților de interes public, cu condiția ca nici unul dintre auditori să nu fie dominant, va conduce la o reducere a concentrației pieței și va oferi protecție companiilor auditate. În acest tip de audit, auditorii participanți poartă răspunderea comună în ceea ce privește emiterea opiniei referitoare la auditarea situațiilor financiare ale întreprinderii care le-a întocmit. Partizanii auditului în comun consideră că în textul actual al propunerii comunitare, acest tip de audit este prea puțin încurajat, fiind totodată de părere că introducerea unor prevederi care să ceară în mod obligatoriu auditul în comun ar reprezenta o componentă foarte utilă a actelor legislative europene. S-ar crea astfel condițiile unei mai mari diversități cu privire la funcționarea pieței europene

ne de audit.

O atitudine mai temperată în legătură cu auditul în comun pornește de la judecata că acest tip de audit nu ar trebui impus prin lege, ci ar putea să apară în mod natural în piață, prin cooperarea dintre firmele de audit de dimensiuni diferite.

Multiple controverse au ridicat și propunerile europene care conduc la crearea unor firme *pure* de audit. Legat de modelul firmei *pure* de audit, această noțiune se bazează pe prevederile regăsite la articolul 10, paragraful 5 din proiectul de regulament comunitar referitor la auditarea entităților de interes public. Potrivit acestor prevederi, dacă o societate de audit încasează mai mult de o treime din veniturile sale anuale din servicii de audit de la entități de interes public de dimensiuni mari și aparține unei rețele ai cărei membri cumulează un venit anual din servicii de audit menționat în textul propunerii, pe teritoriul Uniunii Europene, atunci respectiva societate trebuie să îndeplinească anumite condiții referitoare, în principal, la interdicția de a furniza, direct sau indirect, alte servicii decât auditul statutar.

Dincolo de toate dezbaterile și divergențele antrenate de definirea pachetului legislativ european ce se așteaptă a fi publicat în perioada următoare, este evident că revizuirea pieței de audit în Uniunea Europeană se conturează ca o șansă de rezolvare a principalelor probleme cu care se confruntă funcționarea pieței, acumulate de-a lungul anilor.

Indiferent că situația curentă a pieței este analizată prin prisma unei viziuni de reglementare sau din perspectiva competiției care trebuie să existe în piață, aspectele care au dat naștere la îngrijorări și soluțiile propuse vor crea condițiile pentru o mai bună funcționare a pieței și pentru creșterea numărului de participanți la piața europeană de audit.

„Atenție, sosește inspecția!”

Rodica Iacob, inspector, Departamentul de Monitorizare și Competență Profesională al CAFR

Auditul financiar reprezintă o activitate desfășurată în interes public, îndeplinind un important rol social. În momentul în care statul a decis instituirea și reglementarea acestei activități, parte integrantă, dar cu caracteristici distincte ale profesiei contabile – a creat și mecanismul prin care să se asigure condiții propice exercitării cu răspundere și competență a misiunilor de audit. Și astfel s-a înființat Camera Auditorilor Financieri din România (CAFR).

Potrivit reglementărilor legale, organismul profesional organizează pregătirea de bază și continuă a auditorilor financiari, asigură selecția necesară pentru accesul la profesie, elaborează norme de funcționare și stabilește regulile de exercitare a misiunilor de audit, pornind de la practica internațională în domeniu, respectiv Standardele Internaționale de Audit și Codul Etic al Profesioniștilor Contabili emise de IFAC, adoptate în integralitatea lor și devenite obligatorii pentru toți membrii Camerei.

Dar dacă organismul profesional are atribute de autoreglementare conferite de lege, în aceeași

măsură poartă și o răspundere, deopotrivă legală, dar și morală, de a veghea la comportamentul profesional și deontologic al membrilor săi, astfel încât să existe o asigurare că, odată intrați pe poarta auditului, auditorii financiari au capacitatea de a efectua misiuni de audit la un nivel calitativ corespunzător așteptărilor beneficiarilor rapoartelor de audit. De aceea, încă de la bun început, în cadrul Camerei Auditorilor Financieri din România a fost înființat un Departament de Monitorizare și Competență Profesională (DMCP) care, independent de alte structuri ale Camerei, efectuează, periodic, revizuirile ale

calității activității desfășurate de auditorii financiari, ce își exercită profesia individual, în calitate de persoane fizice sau în cadrul firmelor de audit.

Să ne oprim asupra temei articolului care urmează: „**Atenție, sosește inspecția!**”. De la bun început trebuie să menționăm faptul că această activitate – inspecția, menită să constate, în esență, calitatea profesională a auditorilor financiari și a firmelor de audit demonstrate în practică, se bazează pe norme de lucru bine stabilite, izvorâte din standardele internaționale în materie. Se poate afirma cu certitudine că procedurile și „tehnologia” inspecției sunt nu numai rigurose croite, ci și transparente. Astfel, atât inspectorii, cât și auditorii financiari inspecțiați sunt pe deplin informați asupra a ceea ce urmează să se întâmple pe parcursul inspecției.

Este însă de înțeles faptul că, în plan uman, o inspecție generează emoție, neliniște și o oarecare îngrijorare. În fond, calificativul obținut îi conferă auditorului financiar inspectat o etichetă de profesionalism cu care va trebui să se descurce, mai bine sau mai rău, în concurența acerbă care se regăsește pe piața auditului financiar.

De aceea, ne propunem ca în câteva rânduri să relevăm unele aspecte, considerăm noi, importante, din experiența dobândită în cadrul misiunilor de revizuire a calității activității de audit financiar și a altor activități desfășurate de auditorii financiari.

Departamentul de Monitorizare și Competență Profesională este structura specializată prin care

Camera efectuează revizuirii pentru asigurarea calității activității de audit financiar, precum și a altor activități și servicii profesionale desfășurate de auditorii financiari, persoane fizice și firme de audit, potrivit legii. Sistemul de revizuire a calității este organizat ca un sistem independent, iar misiunea sa este dusă la îndeplinire prin intermediul inspectorilor angajați în cadrul DMCP, coordonați de șeful Departamentului.

În acest moment, DMCP are 11 angajați, dintre care 3 inspectorii principali și 8 inspectorii. Toți sunt fie auditorii financiari, fie stagiați în audit și au o experiență de cel puțin 3 ani în domeniul controlului calității în auditul financiar. Inspectorii principali efectuează revizuirii de calitate încă de la înființarea Departamentului de Monitorizare, respectiv din anul 2001, și au beneficiat, la vremea respectivă, de pregătire profesională specializată din partea Departamentului pentru Dezvoltare Internațională (DFID) din cadrul Guvernului britanic, înainte de începerea propriu-zisă a programelor de revizuire a calității activității desfășurate de auditorii financiari. De asemenea, anual, inspectorii DMCP participă la diverse cursuri organizate de instituții publice din România, dar și la programe de asistență tehnică, organizate periodic în colaborare cu alte organisme profesionale similare (precum ICAS, ICAEW) din alte țări, pe teme specifice revizuirilor privind controlul calității, care sunt menite a îmbunătăți activitatea departamentului. În plus, întrucât toți angajații DMCP au calitatea de auditorii financiari sau stagiați în audit,

aceștia participă la pregătirea profesională continuă structurată organizată anual pentru membrii Camerei.

Este foarte important de menționat faptul că inspectorii sunt selectați pe criterii ce țin de pregătire profesională și experiență relevantă în auditul statutar și raportarea financiară, dar și de comportament etic. Inspectorii sunt independenți și semnează anual declarația de conformitate cu cerințele profesionale ale Camerei privind controlul calității auditului. De asemenea, cu ocazia primirii delegației de inspecție, declară dacă se află sau nu în una dintre situațiile de conflict de interese prevăzute de Codul etic al profesioniștilor contabili, în raport cu auditorul financiar sau firma de audit la care urmează să efectueze inspecția calității.

Activitatea de inspecție se desfășoară conform unor regulamente care sunt în totalitate transparente, acestea fiind publicate în Monitorul Oficial al României, dar și pe site-ul CAFR, iar uneori sunt prezentate succint chiar în paginile acestei reviste.

Reglementările principale referitoare la revizuirea de calitate sunt Hotărârea Consiliului CAFR nr. 168/2010 pentru aprobarea Normelor privind revizuirea calității activității de audit financiar și a altor activități desfășurate de auditorii financiari, Hotărârea Consiliului CAFR nr. 182/2010 pentru aprobarea procedurilor privind revizuirea calității activității de audit financiar și a altor activități desfășurate de auditorii financiari și Hotărârea Consiliului CAFR nr. 274/2011 pentru modificarea și completarea Hotărârii nr. 182/2010.

Îmbunătățirea activității de revizuire a calității activității desfășurate de auditorii financiari, modificarea și completarea reglementărilor CAFR în scopul menționat mai sus, precum și în vederea alinierii la legislația internațională în domeniu reprezintă un obiectiv inclus în programele anuale de activitate ale departamentului. Credem că prezintă interes să precizăm aici faptul că în anul 2012, Consiliul Camerei a aprobat mai multe hotărâri prin care se urmărește îmbunătățirea legislației privind controlul calității, astfel:

-  Hotărârea Consiliului CAFR nr. 39 pentru aprobarea procedurilor pentru aplicarea art. 24 din Normele aprobate prin Hotărârea nr. 168/2010 privind modalitatea de evaluare a calității activității desfășurate de membrii CAFR în exercitarea profesiei;
-  Hotărârea Consiliului CAFR nr. 50/22.11.2012 pentru aprobarea Procedurilor referitoare la obligațiile auditorilor financiari privind aplicarea art. 17 „c” din Hotărârea nr. 168/2010;
-  Hotărârea Consiliului CAFR nr. 54/22.11.2012 pentru aprobarea modelului Notei de inspecție.

Este esențial de reținut faptul că activitatea de inspecție se desfășoară conform unui program bine stabilit și pe deplin transparent. Anual, DMCP își propune să verifice un număr de auditorii financiari care au declarat în rapoartele anuale că au desfășurat activitate în calitate de membri ai Camerei, iar trimestrial, Consiliul Camerei aprobă lista auditorilor financiari incluși

în programul de inspecție, iar această listă se publică pe site-ul CAFR. Așadar, programarea activității de inspecție desfășurată de către DMCP se realizează, în principal, pe baza următoarelor elemente:

- a) situația auditorilor financiari membri ai Camerei, persoane fizice și firme de audit active, cărora Camera le-a acordat viza anuală de exercitare a profesiei;
- b) programul de inspecție trimestrial, care prevede auditorii financiari a căror activitate urmează a fi revizuită pentru asigurarea calității, perioada supusă revizuirii, precum și echipele care efectuează inspecția.

Cuprinderea auditorilor financiari în programele trimestriale de inspecție are în vedere ca, de regulă, fiecare membru al Camerei care a desfășurat activitate în calitate de auditor financiar să fie verificat o dată la maxim 6 ani sau la 3 ani, în cazul auditorilor entităților de interes public. În plus față de aceste inspecții periodice, inspectorii DMCP participă și la diferite acțiuni tematice de verificare și investigare a unor aspecte cuprinse în sesizări primite din partea unor instituții publice și de reglementare, a altor auditori financiari sau din partea entităților auditate.

După publicarea programului trimestrial de inspecție, auditorilor financiari prevăzuți a fi verificați pentru controlul calității li se transmite și o adresă de anunțare a perioadei în care va avea loc inspecția, aceștia având posibilitatea să-și exprime disponibilitatea pentru perioada respectivă



sau să propună o altă perioadă, care să nu depășească cu mai mult de două săptămâni perioada prevăzută inițial. Se va avea în vedere ca programul de inspecție să nu încurce activitatea profesională a auditorilor, astfel încât aceștia să își poată onora contractele de audit asumate. Inspectorii DMCP țin în permanență legătura cu auditorii ce urmează a fi verificați, aceștia fiind informați cu privire la documentele necesare inspecției și la modul în care se va derula inspecția propriu-zisă.

Ce obiective urmărește echipa de inspecție a calității activității și care sunt principalele aspecte asupra cărora se va opri?

☞ În primul rând, inspectorii vor dori să cunoască aria de cuprindere a activității de audit financiar și a altor servicii profesionale ale celor inspecți, pe baza examinării conținutului scrisorilor de misiune/contractelor de prestări servicii.

☞ Apoi procedează la verificarea conformității activității desfășurate cu datele înscrise în cererea/declarația pentru obținerea autorizației de exercitare a profesiei; corectitudinea raportării veniturilor din activitatea de audit financiar, audit statutar, precum și alte servicii profesionale, a achitării integrale și la termen a cotizațiilor și a celorlalte obligații către Camera.

☞ Un punct de interes îl reprezintă modul în care au fost îndeplinite obligațiile cu privire la pregătirea continuă a auditorilor financiari, precum și la frecventarea cursurilor suplimentare pentru auditorii financiari monitorizați pentru rezultate nesatisfăcătoare.

☞ Urmează verificarea implementării de către auditorul financiar a unui sistem intern de control al calității conform ISQC 1 și ISA 220 și evaluarea sistemului intern

de asigurare a calității sub aspectul conformității cu ISA relevante și cu cerințele de independență prevăzute de Codul etic al profesioniștilor contabili.

☞ Un caz particular îl reprezintă verificarea elaborării de către firmele de audit, respectiv de către auditorii financiari persoane fizice, a unor proceduri proprii de revizuire a asigurării calității la entitățile aflate sub supravegherea Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare, precum și a oricăror entități definite prin lege sau reglementări ca entități de interes public.

☞ Desigur, se realizează inspecția foilor de lucru ale misiunii selectate pentru revizuirea gradului de adecvare a controlului calității.

☞ Un obiectiv distinct al inspecției îl reprezintă verificarea implementării de către firma de audit/auditorul financiar persoană fizică, în temeiul obligațiilor stabilite prin Hotărârea consiliului CAFR nr. 91/2007 privind aplicarea legislației specifice privind combaterea și prevenirea operațiunilor de spălare a banilor și/sau de finanțare a actelor de terorism de către auditorii financiari, a unor proceduri specifice, aplicabile clienților de audit și ai altor servicii profesionale, pentru identificarea cazurilor de intermediere de către aceștia a actelor de terorism și/sau de spălare a banilor.

☞ În fine, se cuvine să amintim aici faptul că inspectorii realizează evaluarea conținutului celui mai recent raport

privind transparența, publicat de auditorii sau firmele de audit inspectate, care au efectuat misiuni de audit statutar la entități de interes public.

O pondere foarte mare în calculul procentajului care conduce la calificativul obținut în urma verificării obiectivelor menționate mai sus o reprezintă modul de documentare a dosarelor întocmite pentru misiunile contractate. Este important de reținut faptul că inspectorii DMCP nu refac misiunile de audit și nu pun la îndoială profesionalismul auditorilor financiari inspectați, ci verifică modul în care se reflectă munca de audit propriu-zisă și conformitatea cu Standardele Internaționale de Audit în foile de lucru și probele de audit existente la dosarele misiunii. Obiectivele documentației de audit sunt de a susține și de a argumenta credibil, suficient și relevant opinia exprimată în raportul de audit. Pe baza docu-

mentației întocmite, a probelor de audit colectate și a concluziilor cuprinse în foile de lucru, auditorul financiar va lua o decizie competentă cu privire la tipul de opinie pe care o va exprima în raportul final.

Desigur, este dificil de cuantificat cu exactitate care a fost impactul inspecțiilor efectuate, dar este cert că în îmbunătățirea generală a calității serviciilor prestate de auditorii financiari români se regăsește și munca inspectorilor din DMCP.

În acest sens, putem menționa faptul că a crescut procentul deținut de numărul calificativei A și B acordate auditorilor și s-a diminuat numărul calificativelor C și D. Spre exemplu, în anul 2004, 19% dintre auditorii financiari cu activitate care au fost verificați de DMCP au obținut calificativul A, iar, în anul 2012, 57% dintre auditorii financiari cu activitate au primit calificativul A.

ÎN CONCLUZIE

Auditorii financiari persoane fizice și firmele de audit care își desfășoară corect activitatea, în conformitate cu legislația națională și standardele internaționale de audit și codul etic și efectuează misiuni de audit de înaltă calitate, documentate în mod corespunzător și concretizate în rapoarte de audit întocmite în mod profesionist nu au nicidecum a se teme de inspecție. În același timp, este potrivit să precizăm că inspectorii nu au numai rolul de a constata și consemna deficiențele relevante, cel mai adesea aspectele relevate în cadrul inspecțiilor de calitate constituie și un temei pentru perfecționarea activității celor inspectați. De fapt, rolul esențial al inspecțiilor de monitorizare a activității este acela de îndrumare în vederea creșterii calității serviciilor oferite de auditorii financiari.

Și, așa cum precizăm, statisticile existente la nivelul Departamentului de Monitorizare și Competență Profesională atestă îmbunătățirea calificativelor obținute de auditorii financiari în ultimii ani față de inspecțiile anterioare, ceea ce pentru noi, inspectorii, este o încurajare și ne confirmă faptul că activitatea noastră are rost și este extrem de importantă pentru profesia de audit.

A apărut numărul 100 al revistei „Audit Financiar”

Inițiată în anul 2003, această revistă de referință a Camerei Auditorilor Financiari din România a ajuns la cea de a 100-a ediție.

Revista are atât un caracter profesional, cât și unul de cercetare științifică, în principal în domeniul auditului și contabilității, dar și în domenii adiacente, de graniță: guvernanta corporativă, evaluare, analiză financiară, fiscalitate etc., având o înaltă recunoaștere academică.

În numărul aniversar se regăsesc articole purtând semnături de prestigiu ale profesiei:

- ❖ Prof.univ.dr. **Horia Neamțu**
„Național, internațional și european în supravegherea publică a auditului financiar”
- ❖ Prof.univ.dr. **Florin Georgescu**
„De la dereglementare din nou la reglementare în profesia contabilă și de audit”
- ❖ Prof.univ.dr. **Ion Mihăilescu**
„Resursa umană, factor decisiv în dezvoltarea auditului în România”
- ❖ **Vasile Iuga**, PWC
„Considerații privind impactul modelului politic asupra modelului de afaceri și de raportare financiară”
- ❖ Prof. **Alain Burlaud**
„Conturile trebuie să spună adevărul sau să fie relevante? – Un comentariu referitor la cadrul conceptual al IASC/IASB”



- ❖ Prof.univ.dr. **Emil Horomnea**
„Cultură și deontologie, repere în profesia contabilă și afaceri”
- ❖ Prof.univ.dr. **Ion Ionașcu**
„Un secol de contabilitate și auditul conturilor la Academia de Studii Economice din București”

Revista „Audit Financiar” apare lunar atât în format tipărit (preț 17,50 lei/exemplar), cât și în format electronic (preț 8 lei/exemplar) și poate fi procurată de la sediul CAFR din strada Sirenelor nr. 67-69, sector 5 sau prin comandă pe e-mail la adresa: revista@cafr.ro ori la numărul de fax: 021/410.03.48.

SUNTEȚI PREGĂTIȚI PENTRU RAPORTAREA FINANCIARĂ CONFORM IFRS?

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

ACCA

**PREGĂTIȚI PENTRU
A FI DIFERIȚI**



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

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