

Practici ^{de} **Audit**

Camera Auditorilor Financiari din România

Anul II, Nr. 3/2013

editorial

Clientul și piața
de audit

idei, sugestii, experiențe

Aplicarea tehnicilor statistice
de eșantionare

Balanced scorecard și
auditul financiar

Reevaluarea –
implicații contabile și fiscale

provocări și tendințe

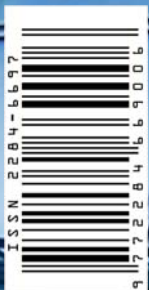
În dezbatere, furnizarea de
servicii de non-audit

Aspecte relevante privind
viitorul IFRS

juridic

Drumul de la sesizare
la sancțiunea disciplinară

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. 3 (iulie-septembrie) - 2013



editorial

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

Clientul

și piața de audit

*Despre auditul financiar, independent
prin statutul său, se poate vorbi
ca despre o formă de bună guvernare*



interviu

În dialog cu
Claus C. Securs,
președintele WPK:

**„Promovăm
necesitatea unei reforme
corecte și eficiente
a auditului”**

idei, sugestii, experiențe

Florin Dobre, Academia de Studii Economice București

**Îmbunătățirea calității auditului financiar
prin aplicarea tehnicilor statistice de eșantionare**

13

Alexandru Coracioni, ACCA, Altrix Consulting, Sibiu

Balanced scorecard și auditul financiar

20

Mirela Păunescu, ACCA, Academia de Studii Economice București

**Aplicarea IAS 12 Impozite amânate – o încercare dificilă
la început de drum (II)**

25

Monica Julean, Ministerul Finanțelor Publice

Reevaluarea - implicații contabile și fiscale

35

Marilena Gughea, *Ministerul Finanțelor Publice*

Practici în domeniul calculației și managementului costurilor

41

provocări și tendințe internaționale

Adriana Spiridon, *șef birou relații internaționale CAFR*

În dezbateri, la nivel european: Furnizarea de servicii de non-audit clienților de audit care sunt entități de interes public

46

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

Clemente Kiss, *Senior Manager - Audit, KPMG România*

Aspecte relevante privind viitorul IFRS - schimbarea obiectivului și modificarea abordării

51

juridic

Daniela Ștefănuț, *consilier juridic CAFR*

Drumul de la sesizare la sancțiunea disciplinară

54

Practici de
Audit

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



Colegiul editorial

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

Consultant științific:

prof. univ. dr. **Eugeniu Țurlea**

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

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

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

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

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

Redacția

Cristiana Rus

– redactor șef

Corneliu Cârlan

– senior editor

Cristina Radu

– secretar de redacție

Nicolae Login

– grafică
și tehnoredactare

Flavia Cioriceanu,

Alice Petcu,

Adrian Popescu,

Diana Săndulescu,

Adriana Spiridon,

Dana Ștefănuț,

Angela Tudor

Clientul și piața de audit



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

În economia concurențială termeni precum client, partener, contract, piață au conotații în general bine conturate, ele exprimând spiritul de emulație și de determinare specific naturii umane în relațiile economice, în care fiecare participant, urmărindu-și propriile interese, dar conformându-se unor reguli de comportament, pune umărul la urnirea și funcționarea mecanismului economic, contribuie, într-un fel sau altul, la progresul social.

În cadrul tipului de relații generate în segmentul ocupat de misiunile de audit și de non-audit aserțiunea de mai sus se cuvine supusă unei serioase amendări, din cauza specificului acestei activități, marcat în plaja de nuanțe de la interesul general la interesul privat, individual al „actorilor” din această piață.

Să ne oprim, de pildă, la noțiunea de client, pe care atât Standardele Internaționale de Audit, dar mai ales Codul Etic al profesioniștilor contabili, în care găsim mai des referiri la subiect, o abordează prin prisma prestatorului de servicii de audit. Astfel, Codul Etic definește sec: „Clientul de audit: o entitate pentru care o firmă realizează o misiune de audit”.

După care, această carte de căpătâi a profesiei noastre stabilește reguli de comportament detaliate pentru firmele de audit în relațiile cu clienții

potențiali sau reali, pornind de la principii fundamentale ale exercitării profesiei legate de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenția cuvenită, confidențialitate ș.a. Cu alte cuvinte, ni se atrage atenția că trebuie să fim cât se poate de exigenți când ne alegem clienții și să fim cât se poate de riguroși în a evita să intrăm, fie și de dragul unui onorariu confortabil, într-o relație în care există riscul să devenim dependenți de cei care au întocmit situațiile financiare asupra cărora ar urma să ne exprimăm opinia privind veridicitatea lor.

Insistența cu care Codul Etic revine asupra acestor aspecte nu este deloc întâmplătoare. Cum se știe, auditorul nu își exercită activitatea în folosul exclusiv al clientului care l-a angajat, ci în cel al unei game mai largi de utilizatori ai informațiilor și opiniilor pe care un raport de audit le poate furniza: guvernanța entității, investitorii, creditorii, statul, altfel spus – răspunde unui interes public. Așadar, în nicio etapă a efectuării misiunii pentru care s-a angajat auditorul nu are de ce să se simtă incomod sau intimidat de postura unui director sau altul ce a fost însărcinat prin natura funcției sale să semneze din partea firmei-client contractul de misiune. Singura grijă se cuvine a fi manifestată cu privire la corectitudinea parcurgerii tehnologiei de audit care să-i garanteze o opinie finală obiectivă, profesionistă.

Și totuși, să ne situăm și pe poziția clientului! Ce așteaptă acesta de la noi?

Suntem noi atât de infailibili pe cât ne considerăm sau mai avem câte ceva de făcut, dincolo de „bucăca cărții” la care ne-am referit anterior? Întrebări la care, deloc întâmplător membrii Consiliului Camerei au căutat răspuns cu fiecare prilej oferit de întâlnirile profesionale la care au participat reprezentanți ai mediului de afaceri, din spectrul larg al interesului public. Motivele au fost simple: mai întâi pentru că, aiudoma oricărui serviciu, un audit financiar costă, deci și cel care plătește este foarte atent pentru ce anume face acest lucru. Apoi, pentru că activitatea de audit poate fi uneori deranjantă nu atât prin faptul că anumiți funcționari ai clientului trebuie să stea la dispoziția auditorilor pentru a se colecta și diseca anumite informații, cât mai ales pentru concluziile la care se poate ajunge în urma unui audit și care nu întotdeauna sunt favorabile pentru conducerea executivă a entității auditate. În general, așteptările mediului de afaceri vizavi de auditorii financiari sunt legate în principal de realizarea unor misiuni de audit de calitate, de natură să ofere asigurări pertinente cu privire la realitatea, la corectitudinea informațiilor cuprinse în situațiile financiare și astfel se poate da un mesaj important cu privire la starea sănătății entităților auditate. Concret, răspunsurile primite le-am putea sintetiza astfel:

- ☛ având în vedere prudența tot mai mare manifestată în piață pentru lansarea și relansarea afacerilor, un raport de audit bine întocmit, realizat potrivit standardelor internaționale în domeniu, poate constitui un element esențial în deciziile care se iau atât de către guvernanta entității, cât și de către alți utilizatori ai informațiilor contabile, precum băncile, asigurătorii, clienții;
- ☛ în fond și despre auditul financiar, independent prin statutul său, se poate vorbi ca despre o formă de bună guvernanta. Prin opiniile pe care le exprimă auditul financiar, acesta transmite guvernantei un mesaj privind modul în care consiliile de administrație și, implicit, managerii își fac datoria. Iar o bună comunicare a auditorilor cu guvernanta entității și cu ceilalți utilizatori ai informațiilor din rapoartele de audit poate ajuta la efortul de depășire a actualei situații economice;
- ☛ prin opinii pertinente, obiective, auditul financiar transmite, de asemenea, semnalul necesar



spre a tempera elanul unor manageri de a raporta situații financiare exagerat de înfloritoare, profituri cât mai mari, escamotând adevărata față a lucrurilor și distorsionând realitatea. Deci board-ul entității este înarmat cu informațiile necesare pentru a lua măsuri de prevenire sau de stopare a fraudei sau risipei;

- ☛ acum, mai mult ca oricând, este în actualitate managementul riscurilor. Iar un risc major este cel legat de asigurarea continuității activității și, în acest sens, este clar că acțiunile ce se impun vor fi bine fundamentate în măsura în care și rapoartele de audit sunt realizate cu obiectivitate, desprinse de practicile manageriale curente ale entităților. Înțelegerea riscurilor la care este expusă entitatea ca urmare a conjuncturii economice și a modului în care se administrează aceste riscuri devine o parte importantă a misiunii de audit, contribuind la furnizarea unor servicii de audit de calitate și la întărirea relației de afaceri cu clienții, pe fondul unei încrederi reciproce. De aceea, este nevoie de un raport de audit corect întocmit, care să țină seama întotdeauna de rigorile standardelor profesiei atât cele tehnice, cât și cele etice.

În consecință, adesea este formulată cerința ca privirea auditorilor să fie ațintită nu numai asupra datelor contabile, ci și spre informații conexe. Interesul este să se afle cum stau în realitate lucrurile în entitatea economică respectivă, astfel încât nu numai să se îndrepte eventualele erori, ci mai ales să se ofere argumente, elemente pentru dezvoltarea afacerii pe termen lung;

- ☛ serviciile de audit financiar trebuie tratate ca o investiție în sănătatea afacerilor, iar pentru a se obține efectul scontat este necesar ca auditorul să se bucure de independență în desfășurarea activității sale;
- ☛ chiar dacă auditorii financiari sunt priviți uneori ca un rău necesar, realitatea demonstrează că această activitate poate adăuga valoare afacerii, iar investiția în costul misiunilor de audit este în folosul afacerii.

Evident, în practică, lucrurile au o dinamică proprie, opiniile – și de o parte și de cealaltă parte – asupra sensului misiunilor de audit sunt mai nuanțate. În cele din urmă diagnosticul cu șanse de adevărire cât mai mari asupra utilității misiunilor de audit îl oferă numai piața. Iar piața serviciilor de audit oferă, actualmente, serioase temeuri de îngrijorare. În primul rând, recesiunea economică generală s-a răsfrânt și asupra pieței de audit, care se află într-o sensibilă contracție. Acest fenomen nu este propriu doar țării noastre, ci are un caracter general. Recent, la Conferința anuală a Camerei Auditorilor Financiari din România un invitat special, **Claus C. Securs**, președintele organizației similare din Germania, releva că această problemă a restrângerii pieței auditului îi îngrijorează pe profesioniștii din această țară. Și nu atât pentru situația prezentă cât mai ales prin semnalul negativ privind percepția asupra perspectivelor profesiei în rândul tinerilor care ar dori să se specializeze în acest domeniu.

Privitor la piața auditului în țara noastră, se cunoaște că există un segment de misiuni de audit care se efectuează în mod obligatoriu, potrivit legii, la unele entități, cum sunt cele cotate la bursă sau cu specific bancar. Uneori, când este vorba de a decide acordarea unui împrumut mai substanțial, împrumutătorii solicită efectuarea unui audit prealabil. La fel și când se pune problema unei fuziuni sau achiziții, auditorii financiari

sunt incluși în echipele de evaluare.

Pe de altă parte, adevărul este că adesea un contract de audit se obține, în urma unei licitații, de către firmele de audit mai puternice, cu un anumit istoric și cu capacitate profesională recunoscută.

În asemenea condiții, multe firme de audit ori cabinete mici s-au orientat spre servicii de non-audit. Iar o oportunitate importantă în această privință o oferă licitațiile pentru auditarea proiectelor cu finanțare europeană. Consiliul Camerei a primit în ultimii ani numeroase sesizări din parte unor membri cu privire la o serie de nereguli existente în organizarea licitațiilor de atribuire a contractelor de audit, care privesc atât impunerea unor cerințe care vădesc faptul că aceia care le impun nu înțeleg sensul și obiectivele unei misiuni de asigurare, cât și stabilirea prețului cel mai mic pentru acceptarea unui contract de misiune ca un criteriu determinant. De unde și apariția unor practici de concurență neloială, demonstrate prin oferte de preț derizorii, care – în mod clar – nu pot garanta efectuarea unor lucrări de calitate.

Consiliul Camerei a întreprins cuvenitele demersuri pe lângă unitățile de management al proiectelor cu finanțare europeană. Argumentul nostru forte a fost că prioritară trebuie să fie cerința calității misiunii și prin urmare este necesar ca standardele profesiei să fie înțelese și acceptate într-un mod cât mai unitar. Încet, încet, lucrurile par a se mișca din loc. În prezent, Grupul de lucru constituit din specialiști ai profesiei din mai multe firme de audit de prestigiu lucrează – sub coordonarea Consiliului Camerei – la elaborarea unui Ghid privind derularea misiunilor de audit pentru proiecte cu finanțare europeană.

Desigur, există și alte zone ale activității specifice auditorilor financiari în care aceștia ar putea să aibă un aport mai substanțial. Între acestea am menționa extinderea cerinței de efectuare obligatorie a auditului financiar la firmele care aplică standardele internaționale de contabilitate. După cum, o astfel de măsură de generalizare a obligativității auditării ar putea fi adoptată pentru entitățile care se află în sfera de supraveghere a Autorității de Supraveghere Financiară, recent constituită.

Un alt domeniu abordabil, susceptibil de a fi luat în considerare, este cel legat de efectuarea auditului intern la instituțiile publice. Este de discutat dacă măsura interzicerii realizării unor astfel de

misiuni de către auditori certificați, membri ai CAFR, se justifică sau nu. Pentru că la ora actuală situația este oarecum bizară: numeroase instituții publice mici, cum sunt primăriile din mediul rural, nu mai au deloc audit intern. Auditul intern nu poate fi exercitat de către persoane cu alte calificări, cum este cea de inspector fiscal, de pildă. Altceva este un audit, altceva este un control! Ca adesea, la noi mai întâi se ia o măsură și apoi se așteaptă efectele. Oricum în această chestiune este de pus în balanță ce este mai avantajos financiar? Să se aloce sume de bani, adesea modice, pentru efectuarea unor audituri interne de către profesioniști specializați, pe bază de contracte, sau să se lase totul la voia întâmplării, cu riscul apariției fraudelor sau al unor cheltuieli neeconomice, care pot costa cu mult mai mult decât un contract de audit intern? În lipsa unui studiu de impact nu se poate răspunde corect la această întrebare. Iar cei care trebuie să facă un asemenea studiu nu sunt alții decât cei care au luat măsura în discuție, adică „au tăiat fără să măsoare de șapte ori” – cum spune un proverb.

Rezultă din cele afirmate până acum că piața auditului este o piață cu un specific aparte, pe care funcționează, vrând-nevrând, o serie de constrângeri, generate de reglementări sau de decizii mai mult sau mai puțin fundamentate. Pe această piață, concurențială totuși, oricum am lua-o, în care activează auditorii, firmele de audit, în cele din urmă tot calitatea prestației va fi hotărâtoare, va izbândi cel care se va dovedi un bun profesionist.

Obstacole în piața auditului sunt și probabil vor mai fi. Și legăm această idee de faptul că în actualitate se află acum și proiectele de reformare a auditului.

Inițiate cu scopul declarat al asigurării ridicării calității activității de audit, cu garanția că misiunile de audit servesc în cele mai bune condiții interesului public, ideile avansate în proiectele de modificare a Directivei Europene a auditului și de introducere a unui Regulament de aplicare a acesteia au stârnit o serie de controverse în cursul dezbaterii lor. Camera și-a exprimat cu claritate și precizie obiectivele pe care le-a considerat necesare, precum și propriile propuneri, care în bună măsură coincid cu cele formulate de Federația Europeană a Contabililor – FEE. Ideea de bază pe care am susținut-o

cu diferite prilejuri, la forumurile de dezbateri desfășurate în ultimii doi ani și pe care o susținem în continuare este aceea ca măsurile preconizate la nivel european, unele deosebit de sensibile, să fie supuse unui temeinic studiu de impact, date fiind implicațiile atât asupra profesiei contabile și de audit și a valorilor de bază ale acestora, care sunt independența, obiectivitatea și transparența, cât mai ales asupra economiei de piață în general, sub aspectul satisfacerii interesului public prin asigurarea credibilității informațiilor contabile.

Ne aflăm în fața unui pas major, care se cere a fi bine pregătit. Iar prima cerință este aceea ca documentele emise de Uniunea Europeană să fie cât mai clare și precise, nelăsând loc confuziilor și interpretărilor care pot interveni în transpunerea lor de către statele membre.

Poziția oficială a Camerei Auditorilor Financieri din România este aceea că în țara noastră nu au existat fraude majore care să ducă la modificarea sistemului de organizare actual și, deși susținem în esență ideea modernizării profesiei, suntem îngrijorați cu privire la efectul asupra organismelor profesionale al unora din noile prevederi și al modului de aplicare a viitoarei directive privind auditul statutar în statele membre UE.

În ceea ce-l privește, potrivit atribuțiilor sale, Consiliul Camerei urmărește cu atenție evoluțiile în piața profesiei, fiind deschis comunicării permanente cu auditorii financieri pentru identificarea cerințelor și necesităților acestora, pentru a le răspunde într-o manieră eficientă și cu promptitudine și a se asigura astfel că primesc sprijinul de care au nevoie pentru a le permite să satisfacă, la rândul lor, cerințele clienților pentru care lucrează. În context, așa cum ne-am angajat și la Conferința anuală a CAFR din acest an, ne vom preocupa perseverent de promovarea activă a celor mai bune practici ale profesiei, în scopul îmbunătățirii serviciilor de auditare a situațiilor financiare și identificării tendințelor de pe piața de audit financiar românească și internațională care ar putea avea impact asupra practicii profesiei.

Stimați colegi, vă vom ține la curent cu evoluțiile în această privință.

Promovăm necesitatea unei reforme corecte și eficiente a auditului



Domnul **Claus C. Securs** s-a născut în Aschendorf/Ems, Germania, în 1944, a studiat economia și dreptul la Universitatea „Westfaelische-Wilhelms”, din Munster, Germania, și are o diplomă de Master în Economie (Dipl.-Kfm. /MBA); este Consilier fiscal autorizat (StB) din anul 1975 și Auditor public autorizat din anul 1976.

Claus C. Securs are o experiență profesională îndelungată ca Auditor public autorizat și Consilier fiscal. După finalizarea calificării universitare, a primit titlul de Profesor asociat la University of Northwest Europe (UNorthwest) din Kerkrade, Olanda, fiind director de program și lector la facultatea de Științe socio-economice, integrare economică și dreptul integrării. De asemenea, este Profesor la University Central de Nicaragua (UCN).

Este fondatorul și proprietarul SECURS INTERNATIONAL® Service Group, un grup ce funcționează la nivel european și internațional, cu sediul central în Düsseldorf, Germania și care este reprezentat prin birouri locale în șase alte importante centre europene. Grupul oferă servicii de consiliere economică, juridică și fiscală pentru clienți și companii de dimensiuni medii și mari, cu o orientare globală.

În aprilie 2012 Claus C. Securs a devenit președintele Camerei Auditorilor din Germania.

În calitate de președinte al WPK domnul Claus C. Securs a fost invitatul președintelui Camerei Auditorilor Financiari din România, prof. univ. dr. Horia Neamțu, la Conferința Anuală ce a avut loc la 20 aprilie 2013. Cu această ocazie domnul Securs a prezentat auditorilor români profesia din Germania și a avut amabilitatea de a acorda un interviu revistei „Practici de audit”. Pentru ilustrarea unor afirmații, interlocutorul ne-a pus la dispoziție câteva grafice, pe care le-am inserat în interviu.

Cum este structurată, pe categorii de membri, organizația profesională pe care o conduceți și care sunt obiectivele sale? Puteți să ne oferiți mai multe detalii cu privire la fiecare categorie de membri? Îndeosebi ne interesează care sunt diferențele dintre Wirtschaftsprüfer (auditori publici) și vereidigte Buchprüfer (auditori autorizați)?

WPK este o organizație guvernată de legea publică, ai cărei membri sunt auditori publici și auditori autorizați, precum și firmele acestora. WPK este reprezentată în întreaga Germanie, prin intermediul biroului său principal din Berlin și prin cinci birouri regionale în Düsseldorf, Frankfurt am Main, Hamburg, München și Stuttgart.

Principalele sarcini conferite de lege WPK se referă la: suprave-

gherea disciplinară, având competență în investigarea și sancționarea cazurilor cu un nivel de culpabilitate suspectată minim sau mediu, precum și responsabilitatea de a investiga orice alte cazuri; desfășurarea procedurii de asigurare a calității; organizarea examinărilor standard la nivel național pentru profesia de audit; înregistrarea auditorilor publici și a auditorilor autorizați (și a firmelor acestora), precum și revocarea lor; stabilirea regulilor sub forma unei carte profesionale; reprezentarea intereselor și poziției profesiei în raport cu publicul și factorii decizionali politici.

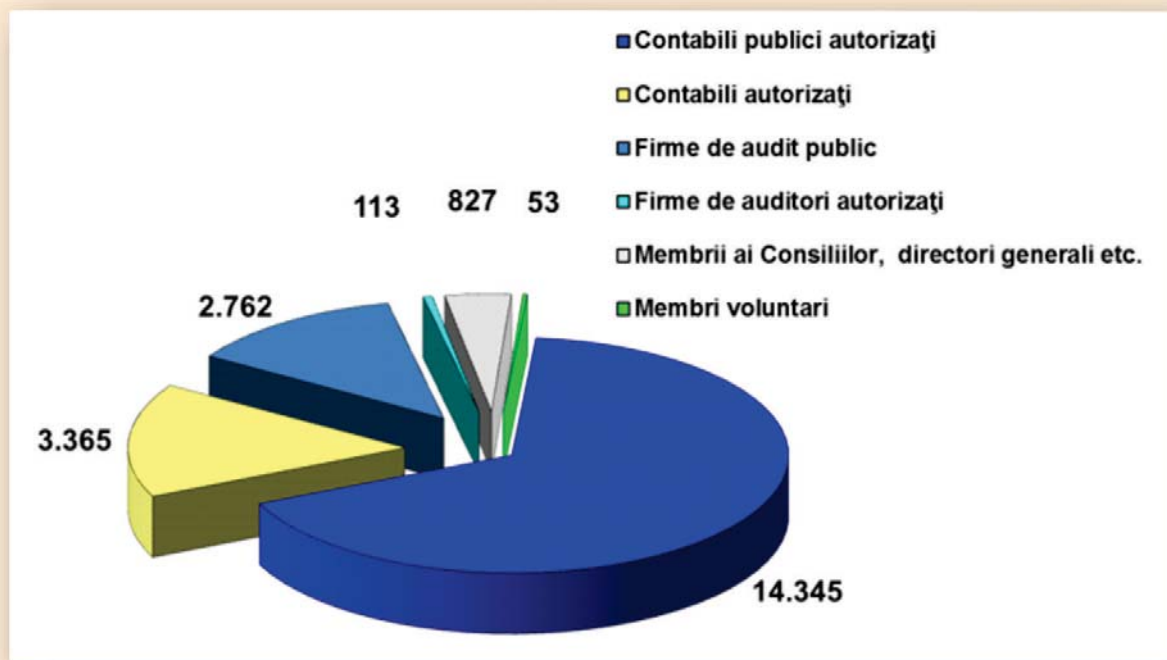
La fel ca și auditorii publici, auditorii autorizați au dreptul de a își consilia și reprezenta clienții în probleme fiscale, de a presta servicii în calitate de experți în managementul afacerilor, de a acorda servicii de consiliere în

probleme ce țin de activitatea de afaceri și de a acționa în calitate de administratori. Dar în ceea ce privește auditul obligatoriu al situațiilor financiare, auditorii autorizați pot audita numai firmele cu o anumită formă juridică și de o anumită dimensiune. De exemplu, auditorii autorizați nu pot să auditeze companiile mari sau companiile cotate. Din anul 2004 accesul la profesia de auditor autorizat a fost blocat. În prezent se discută o unificare a celor două categorii profesionale.

Care sunt cerințele ce trebuie îndeplinite de o persoană care dorește să devină membru WPK?

Fiecare persoană fizică care este autorizată de WPK ca auditor în Germania devine, obligatoriu, membru al WPK. Pentru a fi autorizat ca auditor, candidatul trebuie să promoveze o exami-

Figura 1 - Numărul și structura membrilor WPK la 1 ianuarie 2013



nare specială și să întrunească anumite condiții de înscriere la examen. Înscrierea la examen nu depinde de naționalitatea persoanei.

În esență, cerințele de înscriere presupun deținerea unei diplome universitare, de licență, și experiență de minim trei ani în domeniul auditului. Examenul, în sine, constă din șapte teste scrise: două pe teme ce țin de audit, două de administrare a afacerilor, unul de drept și două de fiscalitate, precum și dintr-o examinare orală.

În prezent, absolvirea anumitor cursuri acreditate poate determina reducerea numărului de teste de la șapte la patru, plus testul oral, și reducerea experienței necesare.

Atât Germania, cât și România sunt membre ale Uniunii Europene. Ce etape trebuie să parcurgă un auditor financiar din România, membru al CAFR, dacă dorește să profeseze în Germania? Îi va fi recunoscută/ echivalată calitatea profesională deținută în România?

În prezent, un profesionist din România poate, fără alte formalități, să își desfășoare activitatea ca expert în domeniu afacerilor sau să consilieze clienți din Germania pe aspecte ce țin de afaceri. Un astfel de profesionist poate să efectueze chiar și audiri voluntare în Germania.

În ceea ce privește auditurile obligatorii ale situațiilor financiare, un auditor profesionist român care deține autorizarea

de a efectua audituri conform definiției din Art. 2.1¹ din Directiva privind auditul statutar trebuie să promoveze o examinare pentru recunoașterea calificării.

Această examinare pentru recunoașterea calificării se desfășoară în limba germană. Examinarea constă dintr-un examen scris și unul oral și este organizată o dată pe an. Conținutul acestei examinări este diferit de cel al examenului normal pentru obținerea calificării de auditor deoarece se ține cont de faptul că, în România, candidatul a obținut deja o calificare profesională comparabilă. Examenul de recunoaștere a calificării este organizat numai la sediul central al WPK din Berlin. Pe lângă examinarea orală, se vor mai susține două teste scrise, unul în drept comercial și unul privind aspecte fiscale.

Dacă profesionistul din România promovează examenul pentru recunoașterea calificării, acesta este autorizat ca auditor public în Germania, având dreptul de a efectua audituri obligatorii ale situațiilor financiare. Mai mult, această persoană devine în mod obligatoriu membru al WPK.

În contextul reglementărilor europene referitoare la supravegherea profesiei de audit, ce ne puteți spune despre modul în care este organizată și funcționează această structură în Germania, ținând seama de faptul că, din câte cunoaștem, WPK este supravegheat de Ministerul Federal al Economiei și de către

La fel ca și auditorii publici, auditorii autorizați au dreptul de a își consilia și reprezenta clienții în probleme fiscale, de a presta servicii în calitate de experți în managementul afacerilor, de a acorda servicii de consiliere în probleme ce țin de activitatea de afaceri și de a acționa în calitate de administratori.

Comisia de Supraveghere a Auditorilor (AOC)? Care sunt domeniile pe care se axează fiecare și cum sunt delimitate atribuțiile lor?

La 1 ianuarie 2005, a fost înființată Comisia de Supraveghere a Auditorilor (AOC), fiind alcătuită din persoane independente de

¹ ART. 2.1 Directiva 2006/43/CE: „În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții: 1. *audit legal* înseamnă un audit al conturilor anuale sau al conturilor consolidate astfel cum este prevăzut de legislația comunitară;”

În absența unor reguli contabile clare, practice și care oferă o gamă restrânsă de opțiuni, decalajul între așteptările publicului și sarcinile auditorului se va adânci și cu greu se va obține o încredere sporită în raportarea financiară și, astfel, o stabilitate a piețelor financiare.

profesie. AOC este independentă și autonomă față de profesie și este responsabilă pentru supravegherea publică a WPK și a auditorilor membri ai WPK. Atât WPK, cât și AOC se află sub supravegherea legală a Ministerului Federal al Economiei și Tehnologiei. Supravegherea publică a WPK de către AOC se extinde și asupra responsabilităților pe care WPK le are față de membrii săi care au dreptul să

desfășoare audituri statutare.

AOC supraveghează, în special, următoarele responsabilități ale WPK: examenul pentru obținerea calității de auditor / examenul pentru recunoașterea calificării profesionale; autorizarea și revocarea autorizării; asigurarea calității; acceptarea de către WPK a principiilor profesionale; supravegherea profesională a profesiei.

În ceea ce privește supravegherea profesională, trebuie făcută diferențierea între inspecție și supravegherea cu tematică specifică.

Inspecțiile sunt realizate aleatoriu și fără să existe necesitatea unor indicii de conduită necorespunzătoare. Sunt inspecțate numai auditorii și firmele de audit care efectuează audituri ale entităților de interes public. AOC este autoritatea competentă pentru organizarea și efectuarea inspecțiilor. Pentru realizarea acestei responsabilități, AOC a înființat un comitet cu putere de decizie - „Comitetul de inspecție”.

În urma desfășurării inspecțiilor se determină dacă auditorii/firmele de audit din domeniile inspectate și-au îndeplinit în mod adecvat îndatoririle profesionale aplicabile în efectuarea unui audit al unei entități de interes public.

Inspecțiile sunt efectuate de către personalul AOC. Inspectorii trebuie să fie certificați ca auditori și trebuie să aibă mai mulți ani de experiență în auditarea companiilor mari, ale căror situații financiare sunt întocmite în conformitate cu standardele naționale și internaționale.

Supravegherea cu tematică specifică este aceea care se desfășoară numai atunci când există o plângere sau un indiciu cu privire la conduita neadecvată a unui membru al profesiei. În acest caz, autoritatea competentă este, în primă instanță, WPK, prin personalul său. AOC deține responsabilitatea generală și autoritatea de a lua o decizie finală.

În domeniul supravegherii disciplinare a auditorilor, mai trebuie menționat încă un element al supravegherii publice: supravegherea disciplinară a profesiei de audit din Germania este organizată într-un sistem cu două paliere. Astfel, încălcările minore ale regulilor profesionale sunt investigate și sancționate direct de către AOC sau de către WPK, sub supravegherea publică a AOC, iar încălcările grave ale regulilor profesionale sunt sancționate de divizii speciale ale tribunalelor penale. Plângerile sunt înaintate justiției de către biroul procurorului public general la Tribunalul districtual din Berlin, după ce procurorul desfășoară propria sa investigație.

Pentru a-i asigura AOC capacitatea de a-și realiza sarcinile, legea îi oferă drepturi extinse în raport cu WPK. Competențele includ, de exemplu, participarea la întâlnirile conducerii și ale altor organisme din cadrul WPK; dreptul de a fi informată de către WPK cu privire la toate aspectele relevante; dreptul de a realiza inspecții cu privire la toate demersurile relevante pentru supravegherea publică a WPK; supunerea deciziilor WPK unei noi proceduri de decizie – re-examinare; emiterea de instrucțiuni către WPK privind abroga-

rea deciziilor acesteia – decizie finală; convocarea experților pentru consultare.

Legea prevede o serie de proceduri ale WPK în cadrul cărora este obligatorie consultarea AOC, cum sunt, de exemplu audierea înainte de revocarea sau modificarea statutului profesional și consultarea înainte de încheierea unei proceduri de supraveghere profesională.

Cum este finanțată activitatea Comisiei de Supraveghere a Auditorilor (AOC)?

Cea mare parte a cheltuielilor AOC este generată de către inspecții (în special de costurile salariale și de cheltuielile de deplasare). Aceste costuri sunt acoperite printr-o procedură de suportare în comun a costurilor de către firmele de audit care sunt inspectate.

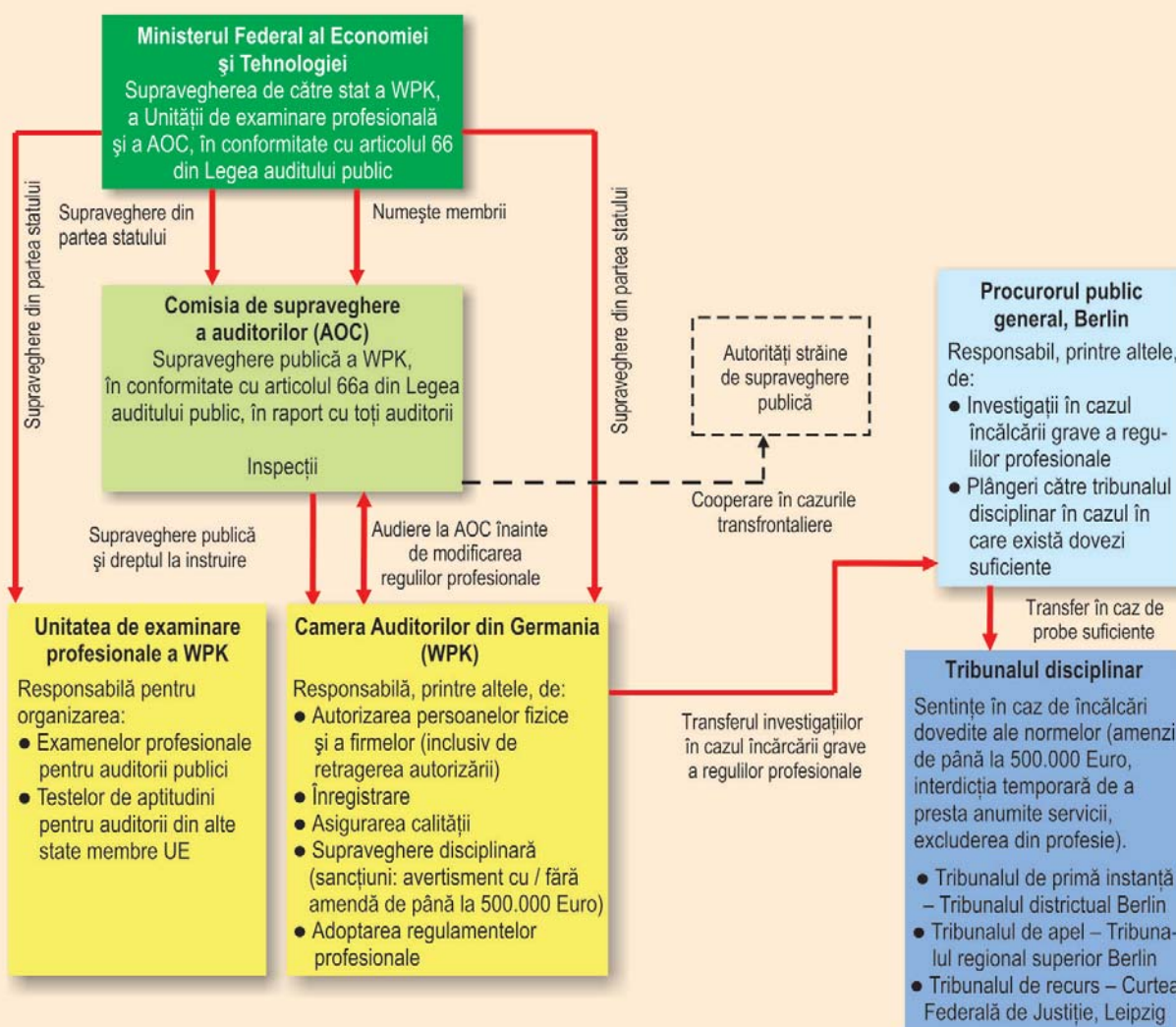
Celelalte categorii de cheltuieli sunt acoperite de către o parte din cotizațiile de membru încasate de WPK. În acest context, bugetul WPK indică separat resursele financiare ce urmează să fie alocate AOC. Bugetul tre-

buie să fie aprobat de către Ministerul Federal al Economiei și Tehnologiei. Nevoile financiare ale AOC sunt determinate în funcție de sarcinile sale.

Care sunt principalele provocări cu care se confruntă în prezent profesia contabilă și de audit în Germania, cum este definită situația existentă și ce întreprinde organizația dvs. profesională în sprijinul membrilor săi?

La nivel internațional așteptăm, pe termen mediu, adoptarea de

Figura 2 - Schema structurii organizaționale a supravegherii auditorilor



către UE a Standardelor Internaționale de Audit. Există anumite îngrijorări – în special din partea cabinetelor mici și mijlocii – că ISA-urile sunt prea complexe și că este posibil ca ele să nu fie adecvate pentru auditurile întreprinderilor mici și mijlocii.

Pentru a sprijini implementarea ISA de către aceste practici, WPK a elaborat o îndrumare care încearcă să evidențieze proporționalitatea, așa numita „scalabilitate”, a ISA-urilor.

De asemenea, suntem preocupați de activitățile de normalizare ale IASB. Pe lângă complexitatea standardelor, criticăm modificările permanente ale standardelor existente și introducerea permanentă de noi standarde, precum și utilizarea din ce în ce mai amplă a contabilității la valoarea justă.

Considerăm că acești factori afectează inteligibilitatea contabilității conform IFRS-urilor și accesibilitatea, din punct de vedere al auditului, a situațiilor financiare întocmite conform IFRS. Acest fapt se reflectă, în Germania, în numărul mare de erori din situațiile financiare întocmite în conformitate cu IFRS din cauza unei aplicări stricte a cerințelor de raportare. În absența unor reguli contabile clare, practice și care oferă o gamă restrânsă de opțiuni, decalajul între așteptările publicului și sarcinile auditorului se va adânci și cu greu se va obține o încredere sporită în raportarea financiară și, astfel, o stabilitate a piețelor financiare. Ne-am exprimat îngrijorările într-o serie de scrisori de comentarii adresate IASB și altor instituții.

La nivel național, profesia de audit se confruntă în prezent cu o concurență acerbă pe piața serviciilor de audit. Rezultatul este o reducere a prețurilor și presiunea aferentă asupra veniturilor.

Un comitet special din cadrul WPK elaborează în prezent propuneri pentru o structură a onorariilor care să asigure calitatea. Primele rezultate vor fi disponibile în curând.

În plus, se pare că atractivitatea perspectivei de a deveni auditor în Germania se deteriorează, după cum o arată și reducerea numărului de candidați la examenul de auditor. Pe termen mediu, profesia se va confrunta cu provocarea atragerii în profesia de audit a unui număr suficient de tineri motivați și cu un nivel de educație adecvat.

Cum apreciați efectele propunerilor CE privind reforma auditului statutar asupra profesiei din Germania, ce eventuale obiecții ați formulat și cum le argumentați?

Am monitorizat îndeaproape votul din comitetul pentru afaceri juridice al Parlamentului European, JURI, care a avut loc la sfârșitul lunii aprilie. Deși procesul decizional nu s-a încheiat, în opinia mea s-a făcut un mare pas înainte.

Din fericire, rezultatul actual susține o parte din pozițiile WPK, cum ar fi acceptarea sistemului german de supraveghere, posibilitatea desemnării unui auditor pentru o perioadă de mai mulți ani, introducerea unei rotații externe cu audituri comune ca stimulent, respingerea ideii firmelor care oferă exclusiv servicii

de audit, adoptarea ISA-urilor și altele. Din punctul nostru de vedere actual, efectele asupra profesiei germane, în ansamblul ei, sunt gestionabile, chiar dacă este posibil să existe ceva agitație în unele cazuri particulare.

În luna aprilie 2013 ați participat la Conferința Anuală a CAFR, în cadrul căreia v-ați întâlnit cu profesioniștii români, aflându-vă pentru prima oară în România. Care sunt impresiile dumneavoastră în urma acestei vizite și cum vedeți realizarea unei colaborări profesionale între CAFR și WPK?

Vizita noastră în România din luna aprilie a anului 2013 a fost o experiență minunată și cred că vor exista puține evenimente profesionale în viitor – sau poate chiar niciunul – care să surclaseze această vizită. Am fost copleșit de sinceritatea și amabilitatea primirii și de interacțiunea socială. De asemenea, profesionalismul desfășurării evenimentului mi-a depășit și cele mai înalte așteptări.

Doresc să profit de ocazie și să mulțumesc încă o dată Camerei Auditorilor Financiarți din România și, în special, președintelui Horia Neamțu, pentru acest eveniment excelent.

Sper că CAFR și WPK vor începe o cooperare promițătoare în beneficiul profesiilor naționale de audit din cele două țări. Pe lângă schimbul de informații privind progresele și activitățile curente, pot urma chiar și proiecte comune și vizite ale unor grupuri de lucru.

A consemnat
Ana Maria Lupu

Îmbunătățirea calității auditului financiar prin aplicarea tehnicilor statistice de eșantionare



Drd. **Florin Dobre**,
Academia de Studii
Economice București

Obiectivul și rolul auditului financiar a evoluat în timp de la detectarea fraudelor și erorilor, proces care presupunea o verificare exhaustivă a operațiunilor patrimoniale și a înregistrării lor contabile, la exprimarea unei opinii asupra imaginii fidele a situațiilor financiare. Se urmărește măsura în care informațiile înregistrate în contabilitate reflectă evenimentele economice care au avut loc într-o anumită perioadă de timp, iar eforturile auditorului financiar sunt intensificate pentru identificarea elementelor care pot manipula raportarea financiară în prevenirea cazurilor de contabilitate creativă sau fraudă. Standardele internaționale de audit oferă acum posibilitatea auditorilor financiari să testeze doar o parte din informațiile financiare produse de entitate, prin aplicarea diverselor tehnici de eșantionare. Modalitatea de selecție a eșantionului este deosebit de importantă pentru diminuarea riscurilor de audit.

Se cunoaște că eșantionarea statistică este cercetarea parțială în urma căreia, pe baza rezultatelor obținute din prelucrarea datelor din eșantion, se estimează folosind principiile teoriei probabilităților, parametrii corespunzători ai populației totale.

Inferența statistică este una din cele mai importante etape, atunci când este aplicată tehnica sondajului în obținerea probelor de audit. În această etapă se realizează extinderea valorilor din sondaj asupra întregii populații prin estimare și se obține o caracterizare completă a popula-

ției. Auditorii financiari ar trebui să valorifice această etapă din eșantionare pentru a evalua măsura în care probele de audit sunt suficiente și adecvate, astfel încât riscul să se emită o opinie de audit greșită să fie minim.

Avantajele eșantionării în auditul financiar sunt, pe de o parte, referitoare la diminuări de costuri, iar, pe de altă parte, la calitatea serviciilor oferite.

Dacă populația este foarte mare, avantajele sondajului derivă din operativitatea acestuia și obținerea de economii de resurse

financiare și umane (care pot fi direcționate către alte misiuni de audit, privit ca un cost de oportunitate), dar și a calității superioare a rezultatelor obținute, deoarece partea supusă analizei este mult mai mică decât populația totală, personalul care face înregistrarea este de specialitate, erorile înregistrate din prelucrarea datelor sunt mult mai mici și pot fi înlăturate în faza de verificare a datelor.

În acest mod calitatea și fiabilitatea rezultatelor obținute prin sondaj sunt superioare celor dintr-o verificare exhaustivă.

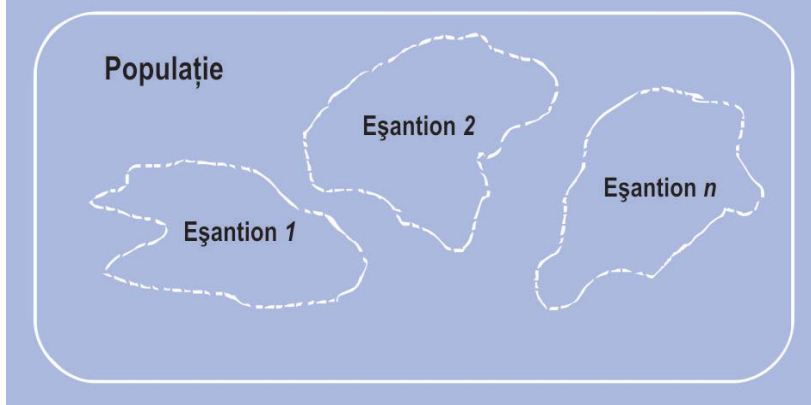
UTILIZAREA INSTRUMENTARULUI STATISTIC

Populația statistică sau **colectivitatea generală** reprezintă mulțimea *tuturor măsurătorilor* efective care prezintă interes pentru auditor. Scopul auditului este obținerea de informații cât mai precise privitoare la caracteristicile întregii populații, pornind de la un *eșantion* de volum minim.

Eșantionul reprezintă o *submulțime de măsurători* selectate dintr-o populație, o submulțime a populației statistice, ce urmează a fi supusă auditării.

După cum se poate observa în **Figura 1**, fiecare element din populația totală are șanse egale de a intra în componența unui

Figura 1 - Raportul populație statistică – eșantion



eșantion. Tehnicile de eșantionare pot fi atât statistice, cât și non-statistice.

Asociați termenilor de *populație* și *eșantion* vom defini următorii termeni statistici (vom exemplifica pe variabila „vânzări”, cu următoarele valori înregistrate

ale facturilor: 1000, 27, 823, 200, 5300):

☞ **media**, notată cu μ , este o măsură a tendinței centrale, calculată ca raport între suma tuturor valorilor pe care o variabilă le poate lua și numărul de apariții:

$$\mu = \sum_{i=1}^n x_i \Rightarrow \mu = (1000 + 27 + 823 + 200 + 5300) \div 5 \Rightarrow \mu = 7350 \div 5 \Rightarrow \mu = 1470,$$

☞ **abaterea standard**, calculată ca distanță între fiecare valoare a variabilei și media acelei variabile:

$$\sigma = \sqrt{\sum_{i=1}^n \frac{(x_i - \mu)^2}{n - 1}} \Rightarrow$$

$$\sigma = \sqrt{\frac{1}{5-1} \times [(1000 - 1470)^2 + (27 - 1470)^2 + (823 - 1470)^2 + (200 - 1470)^2 + (5300 - 1470)^2]}$$

$$\sigma = 2179.6,$$

☞ **nivelul de încredere**, stabilește precizia cu care statisticile calculate la nivel de eșantion le aproximează pe cele corespunzătoare întregii populații,

☞ **intervalul**, distanța dintre valorile minimă și maximă ale unei variabile; în exemplul nostru, intervalul va fi definit între 27 și 5300,

☞ **acuratețea**, reprezintă precizia rezultatelor și se exprimă

prin raportare la intervalul de încredere: dacă intervalul de încredere este 100 EUR, precizia este +/- 50 EUR și

☞ **intervalul de încredere**, este un interval de forma plus-minus, referitor la statisticile unui eșantion.

EȘANTIONAREA

Din punctul de vedere al tipurilor de eșantionare, distingem:

☞ **eșantionarea de estimare** (împărțită în *eșantionarea atributelor* – folosită pentru determinarea caracteristicilor „atributelor” unei populații și *eșantionarea variabilelor* – folosită în special pentru populațiile alcătuite din unități monetare, zile etc.);

☞ **eșantionarea de acceptare** (eșantionul este obținut prin eșantionare aleatoare și dacă numărul erorilor descoperite

este suficient de mic, acesta este acceptat);

☞ **eșantionarea de descoperire** (sau *exploratorie*: este suficientă descoperirea unei singure erori sau nereguli, pentru a motiva o investigație amănunțită; este utilizată în cazurile unui control intern dubios sau al unei presupunerii de fraudă);

☞ **eșantionarea pe unități monetare** (o îmbinare a metodelor de eșantionare pe atribute și variabile, în așa fel încât unitățile componente ale eșantionului sunt mai degrabă unitățile monetare decât unitățile fizice - de inventar, procedurile fiind aplicate conturilor sau elementelor de inventar conținând unitățile monetare selectate);

☞ **eșantionarea bazată pe judecată** (pentru aplicarea acesteia, auditorul trebuie să aibă și cunoștințe statistice, în așa fel încât decizia de a folosi acest tip de eșantionare să se ia cunoscând faptul că prin folosirea acesteia nu se pot trage concluzii referitoare la întreaga populație).

Modul de extragere a eșantionului presupune alegerea uneia dintre următoarele metode:

☞ **eșantionarea aleatoare** (fiecare element al populației are șanse egale de a fi extras - se poate folosi un generator sau un tabel de numere aleatoare);

☞ **eșantionarea pe intervale** (se împarte populația în intervale și se utilizează pașii de numărare);

☞ **eșantionarea stratificată** (elementele populației sunt împărțite în clase sau straturi și fiecare clasă este eșantionată separat)

☞ **eșantionarea multi-stadiu**.

Atunci când este folosită, eșantionarea aduce cu sine **riscul de eșantionare**, care presupune posibilitatea nereprezentativității eșantionului în cadrul populației, ceea ce ar conduce la o opinie eronată a auditorului.

În consecință, vor rezulta două tipuri de erori:

☞ Eroarea de tipul **alfa** (sau de primul tip): auditorul poate concluziona că populația testată nu este adecvată, deși în realitate aceasta este.

☞ Eroarea de tipul **beta** (sau de tipul II), opusă celei de tipul I.

Dacă, de exemplu, se auditează eficiența controlului intern și survine prima dintre erori, auditorul va indica un control intern nefuncțional, deși acesta este corect.

VARIABILA DE EȘANTIONARE

Eșantionarea pe baza variabilelor reflectă rezultatele obținute la nivel de eșantion asupra întregii populații.

DIMENSIUNEA EȘANTIONULUI

Folosind nivelul de încredere (și coeficientul z al unei distribuții normale, cu valoarea 0.84 pentru 60% și 1.64 pentru un nivel de 90%), **eroarea tolerabilă** - definită de auditor (TE)

și abaterea standard σ a populației, dimensiunea n a eșantionului va avea următoarea formulă:

$$n = \left(\frac{z \times \sigma}{TE} \right)^2$$

De reținut este faptul că abaterea standard la nivelul populației este presupusă a fi cunoscută, ceea ce înseamnă că în practică se va folosi abaterea standard din perioada precedentă sau obținută dintr-un eșantion preliminar.

Dimensiunea eșantionului poate fi redusă prin creșterea erorii tolerabile.

EROAREA DE EȘANTIONARE

În urma procesului de eșantionare rezultă o anumită eroare de estimare, care va fi extrapolată la nivelul întregii populații.

Eroarea de eșantionare (SE) se calculează în funcție de dimensiunea eșantionului, abaterea standard a populației și nivelul de încredere dorit:

$$SE = \frac{z \times \sigma}{\sqrt{n}}$$

În acest caz, eroarea de eșantionare este calculată în funcție de dimensiunea eșantionului folosit, care poate fi diferit de nivelul minim recomandat, calculat la pasul precedent.

Exemplificare

Presupunem o populație de venituri, a cărei eșantionare poate fi efectuată cu un nivel de încredere de 90%, respectiv 60% și următoarele caracteristici ale ei:

Populația	12.256
Valoarea înregistrată totală	429.310.878,00 EUR
Media	35.028,62 EUR
Abaterea standard	20.259,32 EUR

Dimensiunea eșantionului va fi:

$$n = \left(\frac{z \times \sigma}{TE} \right)^2,$$

unde z va fi 1,64, $\sigma=20.259,32$ iar TE este 2% din valoarea totală, raportată la mărimea populației, adică $(0,02 \times 429.310.878,00) \div 12.256 = 700,57$. Prin urmare, dimensiunea minimă a eșantionului va fi: 1639. Fiind un volum relativ mare, se poate scădea dimensiunea eșantionului, folosind un nivel de încredere de 60%. Noul eșantion va avea dimensiunea de $[(0,64 \times 20259,32) \div 700,57]^2 = 342,53 \approx 343$. Eșantionul folosit va avea dimensiunea 350.

Corespunzător volumului eșantionului, vom calcula o eroare de eșantionare ce va avea valoarea

$$SE = \frac{z \times \sigma}{\sqrt{n}}$$

Înlocuind parametrii deja cunoscuți, se obține o eroare de eșantionare de $(0,6 \times 20.259,32) \div \sqrt{350} = 12.155,52 \div 18,71 = > \Rightarrow SE = 649,66$.

Așadar, la un nivel de încredere de 60%, o eroare tolerabilă de 700,57 și o dimensiune a eșantionului de 350, eroarea de eșantionare va fi de 649,66.

Auditarea celor 350 de elemente va oferi o valoare totală a deviației (misstatement) elementelor din eșantionul ales. Pentru a obține o valoare medie, aceasta se împarte la 350, iar pentru a

extinde concluzia la nivelul întregii populații se înmulțește cu valoarea acesteia (12256).

Valoarea totală a neregulilor (misstatements) găsită la nivelul întregului eșantion a fost de 16.021 EUR, ceea ce înseamnă o deviație pe fiecare unitate din eșantion de $16.021 \div 350 = 45,77$ EUR. Extrapolând la nivelul întregii populații, valoarea așteptată a erorii va fi de $34,88 \times 12.256 = 427.559,31$ EUR.

Folosind eroarea eșantionului (care este definită la nivel de operație), se obține o limită superioară a înregistrărilor eronate, ce nu poate depăși suma de: $649,66 \times 12.256 + 427.559,31 = 8.389.792,27$ EUR. Această sumă, comparată cu pragul de 2% din valoarea totală a programului auditat: $8.586.217,56$, arată că există posibilitatea prezenței erorilor. Astfel, se poate concluziona că există 80% șanse ca înregistrările eronate să fie sub limita superioară calculată.

EȘANTIONAREA BAZATĂ PE UNITATEA MONETARĂ

Eșantionarea bazată pe unitatea monetară folosește ca element de bază al eșantionului unitatea monetară și este folosită în special datorită faptului că prezintă anumite avantaje, raportat la eșantionarea clasică.

Caracteristică acestui tip de eșantionare este probabilitatea proporțională cu mărimea.

Printre avantajele proporționalității se numără implicarea stratificării, dimensiunea redusă a eșantionului și posibilitatea orientării către elementele cu valori ridicate.

DIMENSIUNEA EȘANTIONULUI

În cazul în care înregistrările eronate sunt anticipate a fi zero, dimensiunea eșantionului va fi:

$$n = \frac{BV \times RF}{TM}$$

Așadar, volumul eșantionului depinde de suma totală (BV) a veniturilor din anul vizat, înregistrarea eronată tolerabilă (tolerabile misstatement) (TM) și un factor de încredere (reliability factor - RF), obținut cu ajutorul unei distribuții Poisson, evidențiind simultan nivelul de încredere și rata erorii așteptate. Pentru un nivel de încredere de 90%, $RF=2,31$ și pentru 60%, $RF=0,92$. După cum se observă, dimensiunea populației nu are influență asupra eșantionului.

Dacă, în schimb, valoarea neregulilor așteptate este nenulă, dimensiunea eșantionului folosit va fi:

$$n = \frac{BV \times RF}{TM - (AM \times EF)}$$

unde AM reprezintă eroarea anticipată, iar EF reprezintă factorul de expansiune, folosit pentru a minimiza eroarea de eșantionare.

Atâta timp cât eșantionul nu cuprinde vreo eroare, se poate emite opinia că suma eventualelor nereguli este egală cu *eroarea tolerabilă*.

În momentul în care se găsesc erori, se alocă procente corespunzătoare (pentru o valoare de 50 EUR găsită în plus pentru o factură de 250 EUR, procentul calculat va fi de $50 \div 250 = 20\%$ și se va aplica pasului din intervalul de eșantionare).

Exemplificare

Se pornește de la aceleași ipoteze ca și în aplicația de mai sus (pentru un nivel de încredere de 90%).

Astfel, în cazul în care se presupune că valoarea neregulilor este zero, eșantionul va avea o dimensiune minimă de

$$n = \frac{BV \times RF}{TM}$$

cu $BV=429.310.878$, valoarea tolerabilă de 2% și factorul de încredere $RF = 2,31$, rezultă că $n=115,5$. Deci dimensiunea eșantionului va fi de 116.

Dacă s-ar fi ales, de exemplu, un nivel de încredere de 60%, ar fi trebuit utilizat $RF=0,92$, rezultând un eșantion de dimensiune 46.

Pornind de la această valoare, se calculează pasul de construire a eșantionului. Acesta va fi: $429.310.878 \div 116 = 3.700.955,84$ EUR. Deci fiecare cel de-al 3.700.956-lea EUR este căutat și verificat, incluzându-se în eșantion operațiunea corespunzătoare acestuia.

În cazul în care nu se găsesc înregistrări eronate, se poate spune că nivelul maxim de eroare este situat sub nivelul pragului de materialitate (2%). Altfel, dacă sunt depistate nereguli, de exemplu o deviație de 1000 EUR în cadrul unei operațiuni de 25.000 EUR (eroare de 40%), și trebuie extrapolată la nivelul întregii populații, pentru determinarea erorii proiectate, pasul pentru găsirea și evaluarea erorilor așteptate va fi de $40\% \times 3.700.955,84 = 1480382,33$.

Putem calcula de asemenea precizia: $2,31 \times 3.700.956 = 8549208,36$ și abaterea (allowance), scăzând din factorul RF cu o neregulă găsită $RF(n+1)=3,91$ pe cel cu eroarea zero (2.31), după formula: $(RF(n+1)-RF(n)-1) \times n$. $(3,91 - 2,31 - 1) \times 3.700.956 = 2997774,36$.

Pentru a obține limita superioară a erorilor înregistrate se însumează eroarea proiectată, precizia și allowance, obținându-se 13.027.367, situat mult deasupra erorii tolerabile, ceea ce înseamnă că se poate afirma cu un nivel de certitudine de 90% că erorile la nivelul întregii populații se situează sub valoarea de 13.027.367 EUR.

În situația în care eroarea anticipată este nenulă, dimensiunea eșantionului va fi:

$$n = \frac{BV \times RF}{TM - (AM \times EF)}$$

Eșantionarea statistică este cercetarea parțială în urma căreia, pe baza rezultatelor obținute din prelucrarea datelor din eșantion, se estimează folosind principiile teoriei probabilităților, parametrii corespunzători ai populației totale.

Inferența statistică este una din cele mai importante etape, atunci când este aplicată tehnica sondajului în obținerea probelor de audit.

Auditorii financiari ar trebui să valorifice această etapă din eșantionare pentru a evalua măsura în care probele de audit sunt suficiente și adecvate, astfel încât riscul să se emită o opinie de audit greșită să fie minim.

Nivel de încredere	90%
RF pentru 0 erori	2,31
Dimensiunea eșantionului	116
Pasul MUS	3.700.956
Eroarea tolerabilă	8.586.217,56

Nivelul de încredere	90%
RF fără erori	2,31
Eroarea tolerabilă (TM)	8.549.209
Eroarea anticipată (așteptată)	854.921
Factorul de expansiune	1,5
Dimensiunea eșantionului	137
Pasul MUS	3133657

Presupunem (tabelul de mai sus) cunoscut riscul anticipat (AM) ca fiind 10% din eroarea tolerabilă (TM); eșantionul va avea dimensiunea: $n=991708129 \div (8.549.209 - (854.921 \times 1,5)) = 991708129 \div 7266828 = 137$.

Presupunând același exemplu, o deviație de 1000 EUR în cadrul unei operațiuni de 25.000 EUR (eroare de 40%), eroare ce trebuie extrapolată pasului de căutare a erorii proiectate, acesta va fi: $40\% \times 3133657 = 1253463$.

Precizia rezultă din înmulțirea pasului MUS și RF = 2,31 astfel: $2,31 \times 3133657 = 6580680$.

Nivelul allowance este (RF(n+1)-RF(n)-1)*neregulile proiectate, unde RF(n)=2,31, iar RF(n+1)=3,89. Allowance este așadar $0,58 \times 1253463 = 727009$.

Limita superioară a neregulilor va fi egală cu $6.580.680 + 1.253.463 + 727.009 = 8.561.152$

Această limită, 8.561.152, fiind inferioară erorii tolerabile, oferă suficiente dovezi încât să se poată spune că nu există nereguli semnificative la nivelul întregii populații.

EȘANTIONAREA NESTATISTICĂ

Acest tip de eșantionare este cu precădere subiectiv, fiind intens criticat de adepții metodelor statistice, deoarece credibilitatea

rezultatelor eșantionării nu poate fi temeinic extinsă pentru a trage concluzii referitoare la întreaga populație.

Astfel, evaluarea se bazează mai degrabă pe intuiție, iar testele de audit nu sunt consistente, opiniile auditorilor asupra aceleiași populații variind de obicei foarte mult.

Totuși, atât metodele de determinare a mărimii eșantionului, cât și evaluarea rezultatelor obținute asupra eșantionului ar trebui să aibă la bază cunoștințe temeinice de statistică ale auditorului.

DIMENSIUNEA EȘANTIONULUI

În calculul dimensiunii eșantionului se folosește metoda unității monetare:

$$n = \frac{RV \times CF}{PM}$$

unde RV reprezintă valoarea rămasă a populației, CF – factorul de încredere, iar PM – planing materiality.

EVALUAREA ȘI PROIECTAREA

Într-o primă instanță, în evaluarea calitativă auditorul încearcă să descopere cauzele eventualelor erori, ceea ce ar putea conduce la regândirea și adăugarea unor proceduri de audit. În ceea

ce privește cercetarea cantitativă, se încearcă proiectarea erorilor descoperite în vederea estimării cuantumului erorilor rămase nedescoperite în populația totală.

FUNCȚIILE DE ÎNCREDERE ÎN AUDITUL FINANCIAR

Construite pe fondul teoriei probabilităților, funcțiile încrederii (care de altfel sunt folosite încă din secolul XVII), au fost abordate de **Shafer** și **Srivastava**, aceștia propunând utilizarea lor în măsurarea riscului de audit. Astfel, ei au considerat că teoria bayesiană este restrânsă între interpretarea intuitivă, bazată pe experiența și intuiția auditorului și interpretarea bayesiană, bazată pe probabilități.

Astfel, autorii ajung la concluzia că, spre exemplu, o valoare a probabilității riscului inerent egală cu 1 nu înseamnă neapărat certitudine, ci mai degrabă o lipsă de probe asupra acestor factori.

Folosind incertitudinea, funcțiile de încredere au permis auditorului o interpretare mai corectă a alegerilor sale.

CONCLUZII

În concluzie, auditul financiar este un domeniu în care cel mai probabil ultimul cuvânt îl vor avea de spus softurile specializate, întrucât majoritatea auditorilor se folosesc cu precădere de standardele internaționale, tratând uneori prea simplist activitatea de eșantionare.

Modelele probabilistice ar putea fi dezvoltate mai eficient, în măsura în care ar exista o cola-



borare între auditorii experimentați și analiștii statistici.

Auditorul trebuie să aleagă soluția de eșantionare cea mai eficientă pentru misiunea de audit. Limitele cercetării derivă din generarea automată a populației utilizând programe statistice. Ne propunem ca în viitor să efec-

tuăm testarea acestor metode pentru mai multe entități, pentru a stabili diferențe între metodele care se efectuează în practică și soluțiile statistice relevante.

În acest mod putem observa impactul utilizării unui instrumentar statistic performant asupra calității auditului, precum și

gradul de diminuare a riscului aplicând aceste metode.

Astfel, prin dezvoltarea de software s-ar putea elimina o bună parte din subiectivitatea iminentă acestei profesii și o mare parte din responsabilitatea estimării riscurilor ar fi transferată computerelor.

BIBLIOGRAFIE

- Akresh, A. D.; Tatum, K. W. (1988), *Audit sampling - Dealing with the problems. The saga of SAS No. 39 and how firms are handling its requirements*, Journal of Accountancy, Vol. 166, No.6: 58-64.
- Andrei, T. (2001), *Tehnici nealeatoare de eșantionare utilizate în practica statistică*, Revista "Informatica Economica" nr. 2 (18): 82-89.
- Annulli, T. J.; Mulrow, J.; Anziano, C. R. (2000), *The Wisconsin audit sampling study*, Corporate Business Taxation, Monthly:19-30.
- Arens, A.; Loebbecke, J. (2006), *Audit - O abordare integrată*, Editura Arc, Chișinău.
- Hitzig, N. (1995), *Audit sampling: A survey of current practice*, CPA Journal, Vol. 65, No.7:54-58.
- Messier, W. F.; Kachelmeier, S. J.; Jensen, K. (2001), *An experimental assessment of recent professional developments in nonstatistical audit sampling guidance*, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 20: 81-96.
- Smith, P. (2004), *Audit and assessment of sampling systems*, Chemometrics and Intelligent Laboratory Systems, Vol. 74: 225-230.
- Stringer, K.W. (1963), *Practical aspects of statistical sampling in auditing*, Proceedings of the Business and Economic Statistics Section, American Statistical Association: pp. 404-411.
- Stringer, K.W. (1963), *Practical Aspects of Statistical Auditing*, Preceeding of Business and Economic Statistics Section of the American Statistical Association: 405-411.
- Tracy, J. (1969), *Bayesian Statistical Methods in Auditing*, The Accounting Review, Vol. 44, No. 1: 90-98.
- Shafer, G.; Srivastava, W. (1992), *Belief-function formulas for audit risk*, The Accounting Review, No. 67: 249-283.



**Alexandru
Coracioni**, ACCA
Altrix Consulting, Sibiu

„Balanced scorecard” și auditul financiar

„Balanced scorecard” (‘BSC’) reprezintă un instrument de management al performanței, dezvoltat inițial de către Kaplan și Norton (1992). Managementul performanței se poate concentra asupra evoluției unei organizații, departament sau asupra performanței proceselor care duc la livrarea unui produs sau serviciu, în condițiile în care se urmărește ca obiectivele fixate acestor domenii să fie realizate într-o manieră efektivă și eficientă. „Balanced scorecard” poate fi aplicat cu succes atât pentru activitățile comerciale, cât și pentru cele non-comerciale, având o dublă calitate și anume de a fi în același timp atât un instrument de lucru, dar și un model de management. Acest articol încearcă să prezinte avantajele acestui instrument pentru auditorii financiari, care se poate adăuga pe masa lor de lucru, alături de alte instrumente sofisticate și mai rar folosite (analiza PEST sau modelul Porter), dar care se pot dovedi extrem de utile în evaluarea de risc a afacerii.

BALANCED SCORECARD

În principiu, acest instrument poate fi utilizat pentru evaluarea, îmbunătățirea performanței, precum și ca element al sistemului de raportare, cu scopul de a adăuga valoare activității, dar și cu cel de a proba responsabilitatea. În mod intuitiv, traducerea în limba română semnifică un instrument de înregistrare echilibrată/proporționată a scorului unui joc sau unei întreceri. Caracteristic pentru acest sistem este faptul că include în procesul de evaluare și alte elemente

în afara celor care măsoară performanța financiară, dar care pot influența strategia entității. Echilibrul în procesul de măsurare al performanței este efectuat prin combinarea criteriilor **financiare** cu cele **nefinanciare**, realizând evaluarea dintr-o perspectivă multiplă (Tabelul 1).

Toate aceste perspective, abordate într-o manieră integrată, constituie direcții cheie pentru realizarea obiectivelor strategice. În final acestea trebuie să contribuie la satisfacerea utilizatorilor entității (acționari, instituții

financiare, clienți și furnizori, salariați etc.). Cele patru elemente ale modelului „balanced scorecard” gravitează în jurul obiectivelor strategice ale entității, practic în jurul viziunii și misiunii existențiale ale acesteia.

EVALUAREA PERFORMANȚEI ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN

Putem aplica acest instrument pentru măsurarea performanței activității de audit intern deoarece această activitate se desfășoară după aceleași principii comerciale precum orice altă

Tabel 1 - Perspectivile principale ale modelului BSC

Perspectivă:	Întrebare abordată:
Client	Cine sunt clienții entității și cum este creată valoarea pentru aceștia? Cum arată entitatea din punct de vedere al clienților?
Procese interne	Care sunt procesele interne în care trebuie să excelăm pentru a ne satisface clienții precum și utilizatorii semnificativi?
Inovație, învățare și dezvoltare	Cum putem face capabilă creșterea și schimbarea pentru a răspunde cererilor clienților? Cum putem îmbunătăți procesele și capacitatea de a crea valoare în cadrul entității?
Financiar	Cum adăugăm valoare concomitent cu asigurarea sustenabilității entității? Cum satisfacem așteptările de ordin financiar ale utilizatorilor?

activitate desfășurată într-o entitate de afaceri¹. În condițiile unui climat de afaceri cu un grad crescut de competitivitate, este din ce în ce mai necesar să măsurăm sistematic performanța tuturor activităților realizate.

În mod normal, pentru evaluarea activității de audit intern am putea analiza elemente cum ar fi: furnizarea raportului de audit, „cronometrarea” furnizării proiectului de raport, precum și a

raportului final, calitatea serviciilor furnizate, dar și indicatori financiari legați de costurile serviciului. Această abordare nu răspunde însă la alte întrebări, cum ar fi, spre exemplu, aceea dacă așteptările utilizatorilor au fost satisfăcute de către funcția de audit intern. O altă deficiență a acestei abordări ar putea fi faptul că nu sunt luate în considerare obiectivele generale ale entității, precum și lipsa de orientare spre viitor.

Într-o abordare de tip *Balanced scorecard* putem analiza performanța activității de audit intern într-un mod echilibrat, folosind o perspectivă multiplă, spre exemplu:

- ☞ Financiar (Valoarea adăugată),
 - Economii realizate în urma propunerilor din rapoartele de audit intern;
 - Costuri ale activității;
- ☞ Client (consiliu de administrație, comitet de audit, management, clientul de audit),
 - Chestionare privind satisfacția clienților;
 - Reclamații din partea clienților;
 - Riscuri care nu au fost luate în considerare;
 - Perspectiva asupra rolului funcției de audit intern;
- ☞ Proces intern,
 - Îmbunătățiri aduse procesului de audit intern;
 - Evaluări de calitate;

Tabel 2 - Model aplicativ BSC pentru departamentul de audit intern

Obiectiv strategic	Măsurarea performanței	Inițiativă	Țintă	Responsabilitate
Financiar				
Optimizarea valorii primite pentru investiția efectuată în activitatea de audit intern.	Îmbunătățirea indicatorului valorii primite.	Compararea investiției cu repere similare („benchmarking”) și cuantificarea valorii primite.		
Client intern / extern				
• Comitet de audit Intensificarea comunicării cu comitetul de audit și asigurarea că performanța auditului intern este potrivită cu așteptările acestuia.	Gradul de realizare a planului de audit orientat pe risc și situația recomandărilor în curs (%).	Dezvoltarea unui sistem de raportare care să comunice riscurile analizate și situația constatărilor.		

1 Frigo M. (2002), *A balanced scorecard framework for internal auditing departments*, USA, IIA Research Foundation, Global IIA (2010), *Measuring internal audit effectiveness and efficiency [practice guide]*, USA, Global IIA.

Obiectiv strategic	Măsurarea performanței	Inițiativă	Țintă	Responsabilitate
Procese interne				
• Implementarea normelor și standardelor profesionale, precum și a Codului Etic.	Gradul de implementare a celor mai bune practici (%).	Analizați stadiul actual de implementare, identificați standardele care nu sunt implementate și proiectați un plan de rezolvare a situației.		
• Îmbunătățirea efectivității procedurilor de audit pentru riscurile importante identificate.	Numărul proceselor de audit optimizate.	Examinați posibilitățile de implementare a unor noi tehnologii software sau statistice pentru a optimiza metodele de audit.		
• Perfecționarea calității proceselor de audit intern.	Gradul de optimizare a calității proceselor perceput de către utilizatorii semnificativi (%), prin chestionar.	Identificați principalele criterii ale unui audit intern de calitate (Standarde Internaționale) pentru a realiza obiectivele, administra riscurile, colectarea și raportarea informației. Revizuiți în mod permanent calitatea activității. Realizați evaluări periodice și raportați rezultatele.		
Învățare și dezvoltare				
• Capabilitățile și structura internă a funcției de audit intern sprijină misiunea entității, precum și nevoile clienților.	Numărul auditorilor incluși în programe de training. Numărul auditorilor care au obținut o certificare profesională de auditor intern.	Identificați capabilitățile cele mai importante și determinați stadiul actual al pregătirii personalului, cu concentrare pe dezvoltarea competențelor de comunicare, negociere sau management.		

- ☞ Inovație, învățare și dezvoltare,
 - Programe de pregătire profesională;
 - Educația membrilor departamentului de audit intern;
 - Experiența practică a auditorilor interni.

Aceste elemente sunt integrate în cadrul planului strategic al entității. Elementele care sunt enumerate ca subcriterii și care au calitatea de a fi măsurabile se pot transforma în **obiective** ale departamentului de audit intern și bineînțeles în sub-obiective ale strategiei generale a entității. Fiecărui obiectiv măsurat i se pot asocia în procesul de aplica-

re al modelului BSC măsuri de realizare a fiecărui obiectiv, care pot fi monitorizate pe principiul feed-back (Tabelul 2).

În cadrul Tabelului 2, anumiți termeni necesită o explicație:

- ☞ **Inițiativă:** reprezintă acțiunea întreprinsă pentru îmbunătățirea performanței actuale;
- ☞ **Țintă:** este nivelul de performanță necesar pentru a atinge cu succes obiectivele strategice;
- ☞ **Măsurarea:** cum să monitorizăm realizarea obiectivelor strategice (indicatori cheie de performanță);
- ☞ **Obiective strategice:** reprezintă transpunerea viziunii și

strategiei entității în elemente concrete.

- ☞ **Responsabilitate:** alocată personalului cu atribuții specifice.

MODELUL BSC PENTRU EVALUAREA PERFORMANȚEI UNUI AUDITOR EXTERN

Deoarece acest instrument a fost dezvoltat inițial pentru entitățile comerciale, modelul poate fi utilizat cu succes în cadrul unei firme de audit pentru a evalua, monitoriza și dezvolta performanța managerială proprie. În cadrul procesului de management al unei firme de audit, putem aplica în mod pragmatic modelul „Balanced scorecard”,

utilizând o structură tabelară asemenea celei prezentate în Tabelul 3. Orice firmă care dorește să devină o organizație de succes trebuie să ia în considerare concomitent mai multe direc-

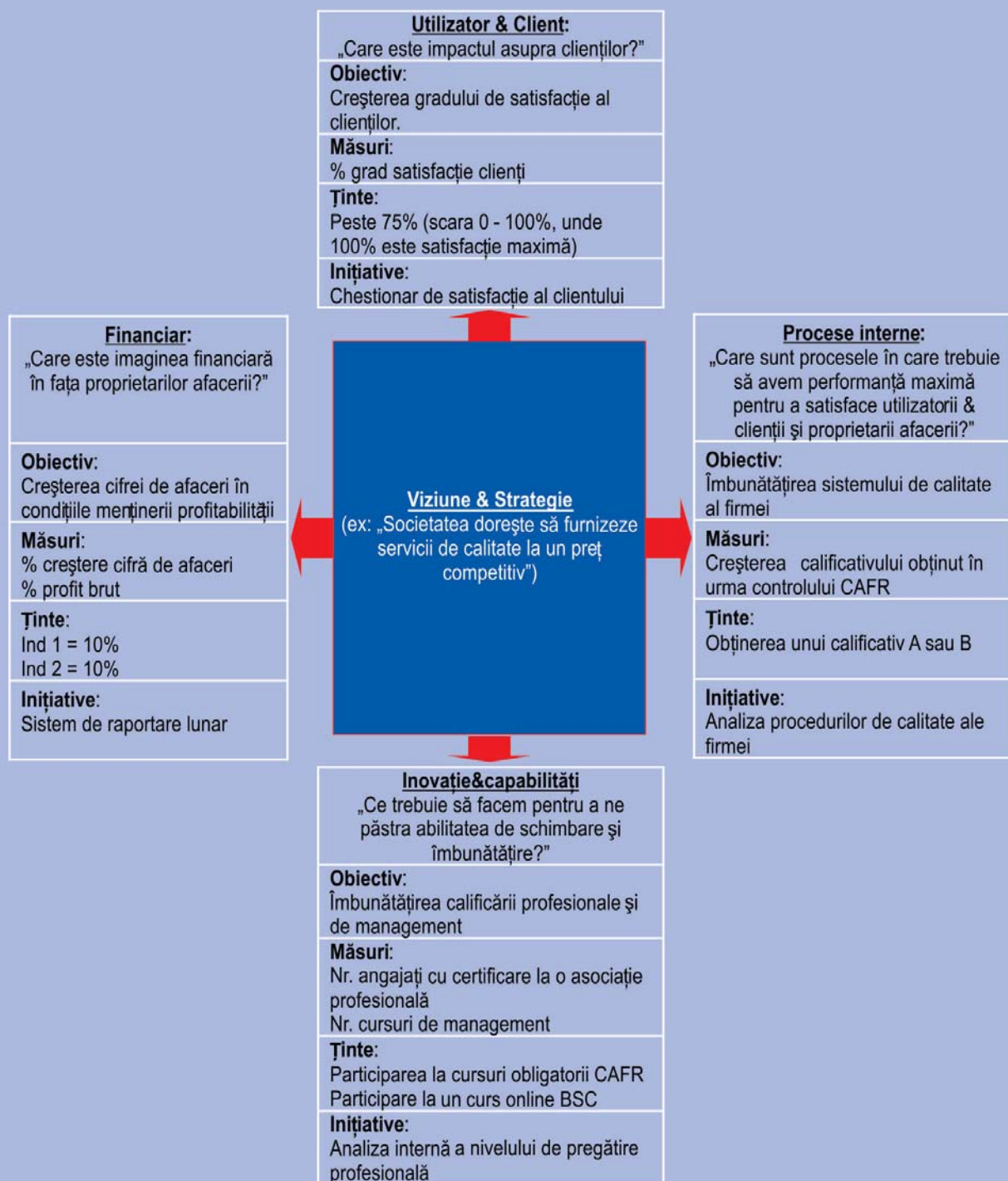
ții de dezvoltare. Modul de implementare a unui sistem de management al performanței de tip BSC ar trebui să parcurgă mai mulți pași, structurați astfel:

a) Definirea unei viziuni strate-

gice a organizației (ce dorește să devină);

b) Identificarea **factorilor critici de succes** care constituie suportul strategic al viziunii firmei;

Tabel 3 - Model aplicativ BSC pentru o firmă de audit



- c) Analiza obiectivelor strategice care pot fi cuantificate și asupra cărora se poate acționa;
- d) Monitorizarea atingerii obiectivelor strategice (indicatori cheie de performanță);
- e) Definirea nivelului de performanță necesar pentru atingerea obiectivelor strategice;
- f) Implementarea inițiativelor de acțiune care vor conduce la îmbunătățirea performanței.

Modelul prezentat este intuitiv și poate fi dezvoltat în funcție de specificul firmei.

EVALUAREA MEDIULUI DE CONTROL INTERN PRIN UTILIZAREA „BALANCED SCORECARD”

În cadrul OMF 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Secțiunea 10 (art. 305 (4)), este menționat că în raportul administratorilor trebuie cuprinse informații referitoare la controlul intern, așa cum acesta este prezentat la Secțiunea 11 „Controlul intern”. În cadrul reglementărilor contabile nu sunt prevăzute indicații asupra modului de evaluare a mediului de control intern în cadrul raportului administratorilor.

Auditorul extern prezintă în cadrul raportului de audit un punct de vedere privind gradul de conformitate a raportului administratorilor cu situațiile financiare anuale pentru același exercițiu financiar (Secțiunea 12, art. 320 (e)). De asemenea, în

cadru scrisorii adresate către conducere, auditorul extern poate să furnizeze recomandări asupra anumitor deficiențe ale mediului de control intern.

Considerăm că este util ca, în cadrul eforturilor legislative realizate de către organismele de reglementare, să se propună un sistem cuantificabil de evaluare a modului de implementare a mediului de control intern. În acest mod, se va putea verifica într-o manieră concretă și responsabilă dacă mecanismele de control intern sunt operaționale în cadrul entității.

Pentru a putea evalua implementarea controlului intern, un instrument extrem de util ar putea fi modelul „Balanced scorecard”, prin abordarea sa multidimensională. Literatura de specialitate propune o asemenea abordare, care ar putea constitui punctul de plecare pentru o astfel de inițiativă legislativă², precum și pentru dezvoltarea unui model autohton.

CONCLUZII

În cadrul articolului am prezentat două ipostaze diferite de utilizare a modelului „Balanced scorecard”. Într-o primă ipostază am utilizat instrumentul pentru măsurarea performanței în cadrul unei organizații, spre exemplu pentru activitatea departamentului de audit intern. În a doua situație, modelul BSC prezentat poate fi util auditorilor financiari pentru monitorizarea propriei lor activități.

De asemenea, în cadrul misiunilor de audit putem testa acest instrument de management și pentru evaluarea entităților auditate. Acest fapt ne poate aduce o viziune integrată asupra performanței entităților auditate nu numai din perspectiva financiară, dar și din punct de vedere al satisfacerii utilizatorilor externi, al perfecționării proceselor interne sau al capacității de adaptare.

BIBLIOGRAFIE

- Callaghan, Joseph H.; Savage, Arline; Mintz, Steven, *Assessing the Control Environment Using a Balanced Scorecard Approach*, The CPA Journal, accesibil la adresa: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2007/307/essentials/p58.htm>.
- Frigo M., *A balanced scorecard framework for internal auditing departments*, USA, IIA Research Foundation, 2002.
- Marcel Ghiță, *Governanța Corporativă*, Editura Economică, București, 2008.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, *Internal Control – Integrated Framework*, accesibil la adresa: <http://www.coso.org>.
- Global IIA, *Measuring internal audit effectiveness and efficiency [practice guide]*, USA, Global IIA, 2010.
- M.F.P., *Ordinul nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, Monitorul oficial nr. 766 bis din 10 noiembrie 2009, accesibil la adresa: http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_3055_2009.pdf.

² Joseph H. Callaghan, Arline Savage, Steven Mintz, *Assessing the Control Environment Using a Balanced Scorecard Approach*, The CPA Journal, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2007/307/essentials/p58.htm>

Aplicarea IAS 12 Impozite amânate

– o încercare dificilă la început de drum (II)



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

În prima parte a articolului am vorbit despre entitățile care pot sau trebuie să aplice IFRS, am trecut în revistă principalele noțiuni prevăzute de IAS 12 și, prin câteva studii de caz, am arătat câteva situații în care apar impozite amânate. Tot în prima parte a articolului am prezentat pașii necesari determinării și evaluării impozitelor amânate. În partea a doua a acestui articol vom continua prin a ilustra cele mai semnificative aspecte legate de etapele de determinare a impozitelor amânate 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.

După ce măsoară și recunoaște impozitul curent, ținând cont de valoarea cea mai probabilă de plată, și îl alocă pe componente (pasul 1), identifică activele, datoriile și alte elemente ce pot avea efecte asupra impozitului pe profit, precum și bazele lor fiscale (pasul 2), entitatea trece la calculul diferențelor temporare, precum și al sumelor ce pot genera creanțe de impozit amânat (pasul 3). Toate aceste etape au fost prezentate în partea întâi a articolului.

Pasul următor este:

4. Estimarea cotei de impozitare pentru diferențele temporare, ținând cont de momentul anticipat al realizării/decontării activului/datoriei și de cota estimată de impozitare la acel moment pentru utilizarea/decontarea intenționată

Conform IAS 12, pentru a calcula valoarea impozitelor estimate trebuie să se țină cont de rata probabilă de plată a impozitului pe profit. În străinătate, în cazul în care rata impozitului pe profit depinde de modul în care activul este folosit sau datoria este decontată, societatea trebuie să utilizeze rata aferentă utilizării anticipate. În cazul în care rata de impozit pe profit este diferită în funcție de mărimea veniturilor, entitatea trebuie să estimeze cât mai credibil cota probabilă de plată aferentă benzii de venit ce se anticipează a fi realizată.

În acest moment, în România, din fericire, avem o singură rată a impozitului pe profit, indiferent de venituri și de utilizare.

Totuși, în măsura în care legea fiscală se modifică, impozitul curent se determină ținând cont de rata de impozitare aprobată pentru anul respectiv. Pentru impozitele amânate se va utiliza rata probabilă la care vor fi stinse diferențele impozabile.

Spre exemplu, să presupunem că în anul N, luna februarie, se modifică rata impozitului pe profit de la 16% la 25%. Totuși, impozitul anului N-1 va fi plătit la rata de 16%. Dacă la data situațiilor financiare există diferențe temporare impozabile de 200.000 lei, entitatea va constitui impozite amânate în valoare de 50.000 lei, chiar dacă la sfârșitul anului cota în vigoare era de 16%. În măsura în care anterior existau impozite amânate constituite pe baza cotei de impozit pe profit de 16%, societatea va constitui diferențele de impozit amânat în sumă de 9% aplicat la diferențele temporare.

Aceste diferențe datorate schimbării de cotă trebuie prezentate utilizatorilor.

5. Recunoașterea impozitelor amânate (active sau datorii) pentru elementele identificate la punctul 3, ținând cont de ratele estimate la punctul 4

Spre exemplu: O societate are un utilaj cu valoarea fiscală inițială egală cu costul de recunoaștere - 360.000 lei. Utilajul are o durată de amortizare de 120 luni, prin metoda liniară. Politica de prezentare a imobilizărilor adoptate de societate este bazată pe metoda costului istoric. Nu există nicio diferență între metoda contabilă și cea fiscală.

Presupunem că începând cu luna 60 de utilizare societatea nu mai utilizează mijlocul fix, făcând demersuri în vederea vânzării, dar abia la sfârșitul lunii 66 s-au îndeplinit condițiile de reclasificare conform IFRS 5. La data clasificării în categoria activelor deținute pentru vânzare, valoarea justă a activului este de 155.000 lei și costurile estimate de vânzare sunt de 5.000 lei. La data situațiilor financiare valoarea justă netă a activului deținut pentru vânzare este de 145.000 lei.

Conform regulii fiscale, ultima lună de amortizare este luna 60, când societatea începe demersurile de vânzare a activului. Ca atare, valoarea fiscală a utilajului va fi de $360.000 \text{ lei} * 60 \text{ luni} / 120 \text{ luni} = 180.000 \text{ lei}$.

Din punct de vedere al regulilor contabile, societatea va amortiza în continuare activul și îl va clasifica drept activ imobilizat până când sunt îndeplinite toate condițiile prevăzute de IFRS 5 (condiții destul de restrictive).

Presupunem că abia la sfârșitul lunii 66 s-a putut face reclasificarea. Valoarea contabilă netă a activului la sfârșitul lunii 66 va fi de $360.000 - 360.000 * 66 / 120 = 162.000 \text{ lei}$.

Pe durata celor 6 luni de amortizare contabilă suplimentară, amortizarea fiscală a fost întreruptă, ceea ce, conform IAS 12, va duce la recunoașterea unor impozite amânate, determinate în funcție de diferențele temporare deductibile în această situație.

Deoarece baza fiscală este mai mare decât valoarea contabilă, societatea va recunoaște o creanță de impozit amânat aferentă diferenței temporare deductibile de 18.000 lei. Creanța va fi în sumă de 2.880 lei.

Dacă la data clasificării în categoria activelor deținute pentru vânzare valoarea justă a activului este de 155.000 lei și costurile estimate de vânzare sunt de 5.000 lei, entitatea va trebui să recunoască o pierdere (cheltuială) la data clasificării în sumă de 12.000 lei (diferența între 162.000 lei și 150.000 lei - valoarea justă minus cheltuielile estimate de mutare).

Această cheltuială va fi nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Valoarea contabilă netă de recunoaștere inițială a activului va fi de 150.000 lei, iar cea fiscală de 180.000 lei. În consecință, apare o diferență temporară deductibilă de 30.000 lei pentru care, dacă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere conform IAS 12, entitatea va recunoaște un impozit amânat cumulat de natura creanței de 4.800 lei ($30.000 \text{ lei} * 16\%$). Deoarece există deja constituită o creanță în sumă de 2.880 pe seama veniturilor, se va recunoaște doar diferența. Acest venit va fi neimpozabil.

Dacă ulterior valoarea justă minus cheltuielile estimate de vânzare scade la 145.000 lei, entitatea va recunoaște pe seama cheltuielilor pierderea de 5.000 lei (sume nedeductibile din punct de vedere fiscal și care nu duc la ajustarea valorii fiscale a bunului). De asemenea vor trebui ajustate impozitele amânate, în sensul creșterii creanței de impozit amânat și a veniturilor din impozite amânate cu 800 lei ($5.000 \text{ lei} * 16\%$).

În continuare, analizăm impozitele de plată în două ipoteze: dacă activul este vândut sau reclasificat în categoria imobilizărilor corporale.

Prima ipoteză: Presupunând că activul este vândut cu 152.000 lei, din punct de vedere contabil entitatea va recunoaște un câștig de 7.000 lei ($152.000 \text{ lei} - 145.000 \text{ lei}$). Odată cu derecunoașterea

rea activului va trebui reluată pe cheltuieli cu impozitele amânate creanța de impozit amânat recunoscută, în valoare de 5.600 lei (4.800 lei plus 800 lei recunoscuți anterior). Această cheltuială este nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Din punct de vedere fiscal entitatea a înregistrat o pierdere deductibilă fiscal de 28.000 lei (diferența între valoarea fiscală de 180.000 lei și prețul de vânzare de 152.000 lei).

A doua ipoteză: Dacă ulterior presupunem că în luna 72 entitatea reîncepe să utilizeze activul, schimbându-i-se planurile în legătură cu acesta, valorile contabile și fiscale se vor determina după cum urmează:

Dacă valoarea justă la data reclasificării (luna 72) este de 150.000 lei, societatea va trebui să facă un test pentru a compara valoarea determinată prin metoda costului istoric depreciat, în lipsa clasificării în categoria activelor deținute pentru vânzare cu valoarea justă. Valoarea contabilă care s-ar fi înregistrat în lipsa clasificării este de: $360.000 - 360.000 * 72 / 120 = 144.000$ lei; entitatea nu va putea recunoaște activul nici la valoarea sa justă și nici măcar la valoarea netă contabilă existentă (145.000 lei, conform ipotezelor noastre) la data reclasificării, ci va trebuie să recunoască o depreciere de 1.000 lei. În contabilitate activul va avea valoarea de 144.000 lei. Această valoare va fi amortizată pe durata rămasă, de 48 luni. Impozitele amânate vor trebui recalulate deoarece diferența temporară a crescut până la 36.000 lei (180.000 lei valoarea fiscală minus 144.000 lei valoarea contabilă netă), necesitând o creanță de impozit amânat în valoare de 5.760 lei ($36.000 \text{ lei} * 16\%$). Deoarece există la momentul reclasificării un impozit amânat de 5.600 lei (afereț celor două creanțe de 4.800 lei și respectiv 800 lei), entitatea va trebui să recunoască o creștere a creanței privind impozitele amânate și un venit din impozite amânate (neimpozabil fiscal) în sumă de 160 lei.

Din punct de vedere fiscal, entitatea va reîncepe deducerea amortizării fiscale din luna 73 (luna următoare punerii în funcțiune) și va recunoaște ca sumă deductibilă valoarea de $180.000 \text{ lei} / (120 - 72) = 3.750$ lei / lună.

În plus, la fiecare dată de raportare impozitele amânate vor trebui ajustate deoarece diferența temporară se modifică. Spre exemplu, la sfârșitul următoarelor 12 luni valoarea contabilă va fi de

$144.000 \text{ lei} - 144.000 \text{ lei} * 12 \text{ luni} / 48 \text{ luni} = 108.000 \text{ lei}$ iar cea fiscală va fi de $180.000 \text{ lei} - 3.750 \text{ lei} / \text{lună} * 12 \text{ luni} = 135.000 \text{ lei}$. Prin urmare, diferența temporară deductibilă s-a redus până la 27.000 lei, fiind necesară o creanță de impozit amânat în valoare de 4.320 lei. Creanța de impozit amânat deja recunoscută este de 5.760 lei, ceea ce înseamnă că societatea va trebui să o reducă pe seama cheltuielilor cu impozite amânate (nedeductibile din punct de vedere fiscal) cu 1.440 lei.

Dacă, pe de altă parte, presupunem că valoarea justă la data reclasificării ar fi fost de 132.000 lei și nu de 150.000 lei, făcând același test ca acela anterior, entitatea ar fi trebuit să recunoască în contabilitate activul la valoarea de 132.000 lei, recunoscând o pierdere suplimentară de 13.000 lei (diferența între 145.000 lei și 132.000 lei). Tratatul fiscal ar fi rămas nemodificat.

Și în cazul imobilizărilor corporale neutilizate, societatea va determina impozite amânate. Spre exemplu, o societate are un utilaj cu valoarea fiscală inițială egală cu costul de recunoaștere - 360.000 lei. Utilajul are o durată de amortizare de 120 luni, prin metoda liniară. Politica de prezentare a imobilizărilor adoptate de societate este bazată pe metoda costului istoric. Nu există nicio diferență între metoda contabilă și cea fiscală. Presupunem că începând cu luna 60 de utilizare societatea nu mai folosește mijlocul fix. La sfârșitul lunii 72 entitatea reîncepe utilizarea mijlocului fix.

Conform regulilor fiscale românești, pe durata neutilizării mijloacelor fixe trebuie suspendată amortizarea fiscală. În exemplul prezentat, ultima lună de amortizare este luna 60. Ca atare, la momentul întreruperii utilizării valoarea fiscală a utilajului va fi de $360.000 \text{ lei} * 60 \text{ luni} / 120 \text{ luni} = 180.000 \text{ lei}$.

Pe primele 60 de luni, deoarece nu există nicio diferență între valoarea contabilă și baza fiscală, nu apar impozite amânate.

Din punct de vedere al regulilor contabile (IAS 16 *Active fixe*), societatea va amortiza în continuare activul și îl va clasifica drept activ imobilizat.

Valoarea contabilă netă a activului la sfârșitul lunii 72 va fi de $360.000 - 360.000 * 72 / 120 = 144.000$ lei. Pe durata celor 12 luni de amortizare contabilă suplimentară amortizarea fiscală a fost întreruptă, ceea ce, conform IAS 12, va duce la recunoașterea

unor impozite amânate determinate în funcție de diferențele temporare deductibile în această situație.

Valoarea contabilă netă a activului va fi de 144.000 lei, iar cea fiscală – de 180.000 lei. În consecință apare o diferență temporară deductibilă de 36.000 lei pentru care, dacă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere conform IAS 12, entitatea va recunoaște un impozit amânat de natura creanței de 5.760 lei (36.000 lei * 16%) pe seama veniturilor. Acest venit va fi neimpozabil din punct de vedere fiscal.

Dacă ulterior, din luna 72, entitatea reîncepe să utilizeze activul, valorile contabile și fiscale se vor determina după cum urmează:

În contabilitate activul va avea valoarea de 144.000 lei. Această valoare va fi amortizată pe durata rămasă de 48 luni.

Din punct de vedere fiscal, entitatea va reîncepe deducerea amortizării fiscale din luna 73 (luna următoare punerii în funcțiune) și va recunoaște ca sumă deductibilă valoarea de 180.000 lei / (120 – 72) = 3.750 lei / lună.

În plus, la fiecare dată de raportare impozitele amânate vor trebui ajustate deoarece diferența temporară se modifică.

Spre exemplu, la sfârșitul următoarelor 12 luni, valoarea contabilă va fi de 144.000 lei – 144.000 lei * 12 luni / 48 luni = 108.000 lei, iar cea fiscală va fi de 180.000 lei – 3.750 lei / lună * 12 luni = 135.000 lei. Prin urmare, diferența temporară deductibilă s-a redus până la 27.000 lei, fiind necesară o creanță de impozit amânat în valoare de 4.320 lei. Creanța de impozit amânat deja recunoscută este de 5,760 lei, ceea ce înseamnă că societatea va trebui să o reducă pe seamă cheltuielilor cu impozite amânate (nedeductibile din punct de vedere fiscal), cu 1.440 lei.

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.

Entitatea poate compensa creanțele privind impozitul curent și datoriile privind impozitul curent doar dacă are dreptul legal de a compensa valorile recunoscute și intenționează să deconteze pe o bază netă.

În ceea ce privește impozitele amânate, entitatea poate să compenseze creanțele și datoriile privind impozitul amânat doar dacă are dreptul legal de a le compensa și acestea sunt aferente impozitelor pe profit percepute de aceeași autoritate fiscală, fie că sunt datorate și recuperabile de aceeași entitate, fie că se poate face și se intenționează compensarea acestor elemente cu cele ale altor entități.

În România nu se pot compensa impozite de plată cu cele recuperabile ale altor entități (nu există noțiunea de grup fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit). Ca atare, impozitele pe profit, amânate sau curente, se pot compensa doar dacă aparțin aceleiași entități și sunt datorate aceleiași organ fiscal.

Spre exemplu, dacă o societate are un sediu permanent în străinătate pentru care consolidează rezultatele în vederea întocmirii situațiilor financiare și pentru care plătește impozit pe profit acolo, eventualele impozite amânate nu pot fi compensate dacă ele sunt legate de impozitul pe profit datorat în România și de cel datorat în Bulgaria.

7. Alocarea impozitului amânat pe componente pentru recunoașterea sa (pe cheltuieli, rezultat reportat sau alte elemente ale rezultatului global)

Recunoașterea impozitului amânat se face pe seama aceluiași element de capital pe care a fost recunoscut elementul ce a generat diferența. Regula generală ar fi că impozitele amânate se recunosc drept venituri și cheltuieli dacă nu trebuie recunoscute pe rezultat reportat sau pe alte elemente ale rezultatului global.

Spre exemplu, o societate constată o eroare semnificativă provenită din trecut, în sumă de 1.000 lei. Impactul fiscal ar fi fost de 16%, impozit pe profit de plată. Ignorăm penalitățile pentru acest exemplu. Deoarece erorile semnificative se recunosc pe seama rezultatului reportat și impozitul curent, în acest caz, se va recunoaște tot pe seama acestuia, în sumă de 1.600 lei.

O altă situație în care recunoașterea se face pe seama rezultatului reportat este cea în care societatea recunoaște diferențele fiscale în urma retrării în vederea aplicării pentru prima dată a IFRS (și implicit în vederea aplicării IFRS 1).

Spre exemplu, o societate utilizează atât în scop fiscal, cât și contabil metoda accelerată. Deoarece IAS 16 nu permite acest lucru, societatea determină diferențe de amortizare, care trebuie recunoscute pe seama rezultatului reportat, în sumă de 20.000 lei. Totuși, amortizarea fiscală nu se modifică, ea fiind permisă.

În acest caz, noua valoare contabilă devine mai mare cu 20.000 lei decât baza fiscală a activului și societatea trebuie să determine un impozit amânat de natura datoriei în sumă de 3.200 lei.

Deoarece inițial am folosit rezultatul reportat pentru recunoașterea ajustării de amortizare, și impozitul amânat se recunoaște tot pe seama rezultatului reportat.

Tot IAS 12 prevede recunoașterea impozitului amânat pe seama capitalurilor proprii la recunoașterea inițială a instrumentelor financiare compuse.

Spre exemplu, o entitate acordă obligațiuni cu opțiune de conversie în acțiuni, cu valoare nominală de 100.000 lei. Conform IAS 32, entitatea recunoaște instrumentul mixt pe cele două componente: capital propriu și datorii. În urma evaluării datoriei, valoarea sa este de 95.000 lei. Baza fiscală a datoriei este egală cu valoarea nominală, adică 100.000 lei, din punct de vedere fiscal societatea având dreptul să deducă valoarea dobânzii nominale, și nu pe cea determinată pe baza costului efectiv. Deoarece valoarea contabilă a datoriei este diferită de baza fiscală, apare o diferență impozabilă de 5.000 lei, care generează un impozit amânat de 800 lei ($5.000 \cdot 16\%$). Acest impozit se recunoaște direct în componenta de capital propriu, care va fi evaluată prin diferență la 4.200 lei.

În cazul rezervei din reevaluare, din anul 2009, deși teoretic amortizarea crescută în urma reevaluării este deductibilă, practic, prin impozitarea rezervei din reevaluare, impactul asupra impozitului pe profit este nul. Ca atare, reevaluarea generează impozit amânat.

Spre exemplu, la data de 31 decembrie N-1 o societate are o clădire în valoare brută de 200.000 lei, cu o amortizare cumulată de 50.000 lei. Valoarea fiscală este egală cu valoarea net contabilă a activului. Conform raportului de reevaluare, la data de 31 decembrie N-1 valoarea justă a clădirii este de 180.000 lei.

Conform IAS 16, rezerva din reevaluare trebuie recunoscută în alte elemente ale rezultatului

reportat. Noua valoare contabilă a clădirii după reevaluare este de 180.000 lei, dar valoarea fiscală rămâne practic neschimbată atâta timp cât efectul fiscal este nul.

Ca atare, apare o diferență temporară impozabilă (valoarea contabilă a activului este mai mare decât baza lui fiscală) egală cu 30.000 lei, ce va genera un impozit amânat de natura datoriei egal cu 4.800 lei ($30.000 \cdot 16\%$), ce trebuie înregistrat pe seama rezultatului global. Conform O.M.F.P 881/2012 și O.M.F.P 1286/2012, recunoașterea se va face pe seama contului 1034 „Impozit pe profit curent și impozit pe profit amânat recunoscute pe seama capitalurilor proprii”.

Înregistrările care trebuie efectuate sunt:

212 <i>Construcții</i>	=	105 <i>Rezerve din reevaluare</i>	30,000
1034 <i>Impozit pe profit curent și impozit pe profit amânat recunoscute pe seama capitalurilor proprii</i>	=	4412 <i>Impozitul pe profit amânat</i>	4,800

În cazul dobânzilor nedeductibile în perioadă, dar deductibile în viitor, când gradul de îndatorare scade sub 3, impozitele amânate se recunosc pe seama rezultatului exercițiului.

Spre exemplu: O societate a înregistrat în cursul perioadei cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar în sumă de 30.000 lei, integral nedeductibile deoarece depășesc rata dobânzii BNR și 100.000 lei sume reportate în viitor pentru deducere în condițiile în care gradul de îndatorare scade sub 3.

Pentru suma de 30.000 lei integral nedeductibilă nu vom avea impozite amânate, dar pentru suma de 100.000 lei, atâta timp cât nu există termen de decădere sau expirare a facilității fiscale și atâta timp cât entitatea estimează că va utiliza într-un final acele sume deductibile, se va recunoaște o creanță de impozit amânat.

8. Prezentarea informațiilor privind impozitul pe profit curent și amânat în situațiile financiare

Conform IAS 12, entitatea trebuie să prezinte informații separate despre componentele principale ale cheltuielilor cu impozitul pe profit, cum ar fi:

(a) cheltuielile cu impozitul curent;

- (b) ajustările recunoscute în cursul perioadelor curente sau anterioare pentru impozitul curent;
 - (c) valoarea cheltuielilor cu sau a veniturilor din impozitul amânat, generate de diferențele temporare;
 - (d) valoarea cheltuielilor cu sau a veniturilor din impozitul amânat, generate de modificările ratelor de impozitare;
 - (e) valoarea beneficiului apărut dintr-o pierdere fiscală anterioară, dintr-un credit fiscal sau dintr-o diferență temporară a unei perioade precedente, folosit cu scopul de a reduce cheltuiala cu impozitul curent;
 - (f) și alte elemente prevăzute de punctele 80 și 81 din IAS 12.
- În plus, entitatea trebuie să prezinte separat:
1. impozitul agregat curent și amânat aferent elementelor care sunt debitate sau creditate direct în capitalurile proprii;
 2. valoarea impozitului pe profit aferentă fiecărei componente a altor elemente ale rezultatului global;
 3. explicarea relației dintre cheltuielile / veniturile cu impozitul și profitul contabil, fie ca o reconciliere între cheltuielile / veniturile cu impozitul și profitului contabil înmulțit cu rata de impozitare, fie ca o reconciliere numerică între rata de impozitare medie în vigoare și rata de impozitare aplicabilă;
 4. explicația modificărilor ratei de impozitare în comparație cu perioada contabilă anterioară;
 5. valoarea și termenul de valabilitate al diferențelor temporare deductibile, a pierderilor fiscale neutilizate și a creditelor fiscale neutilizate pentru care nicio creanță privind impozitul amânat nu a fost recunoscută în situația poziției financiare;
 6. cheltuiala cu impozitul generat în legătură cu activitățile întrerupte, aferentă câștigului sau pierderii din întrerupere și profitului sau pier-

Tabel 1 - Determinarea diferențelor temporare

	Valoare contabilă netă	Bază fiscală	Diferență temporară deductibilă	Diferență temporară impozabilă
Investiții imobiliare	100.000	40.000		60.000
Imobilizări corporale	150.000	80.000		70.000
Imobilizări necorporale	50.000	60.000	10.000	
Stocuri	30.000	40.000	10.000	
Creanțe	50.000	60.000	10.000	
Active financiare deținute în vederea vânzării	40.000	50.000	10.000	
Numerar și echivalente de numerar	10.000	10.000		
Total active	430.000	340.000		
Datorii comerciale	50.000	50.000		
Datorii salariale	20.000	20.000		
Impozit curent de plată	10.000	10.000		
Impozit pe profit amânat	16.000	16.000		
Total datorii curente	96.000	96.000		
Provizioane	10.000	0	10.000	
Credite pe termen lung	20.000	20.000		
Total datorii pe termen lung	30.000	20.000		
Capital social	200.000	20.000		
Rezultat reportat	74.000	70.000		
Rezerve	30.000	30.000		
Total capitaluri	304.000		50.000	130.000

derii rezultate din activitățile curente ale activității întrerupte pentru perioada respectivă, împreună cu valorile corespondente pentru fiecare perioadă anterioară prezentată;

7. utilizarea creanței privind impozitul amânat depinde de profiturile impozabile viitoare a căror valoare este mai mare decât cea a profiturilor apărute în urma reluării diferențelor temporare impozabile existente; și
8. entitatea a suferit o pierdere fie în perioada curentă, fie în cea precedentă, în cadrul jurisdicției fiscale căreia îi este aferentă creanța pri-

vind impozitul amânat.

Spre exemplu: Societatea care aplică IFRS va prezenta informațiile din **Tabel 1**.

Presupunem că la începutul anului N existau diferențe temporare impozabile în sumă de 10.000 lei, pentru care erau constituite impozite amânate de natura datoriei de 1.600 lei.

De asemenea, din diferența temporară impozabilă de 70.000 lei, 20.000 lei sunt aferenți unei reevaluări înregistrate în contabilitate, dar care nu a avut efect fiscal.

Tabel 2 - Calculul impozitelor amânate

Diferențe temporare impozabile	130.000	
Diferențe temporare deductibile		50.000
Datorie cu impozitul pe profit amânat @ 20%	26.000	
Creanță din impozitul pe profit amânat @ 20%		10.000
Datorie netă	16.000	
Existent	1.600	
Datorie de impozit amânat de constituit	14.400	
Din care:		
Aferent ajustărilor de cotă de impozitare 10.000 * 4%	400	
Recunoscut în alte elemente ale rezultatului global	3.200	
Cheltuielile perioadei generate de creșterea/recunoașterea datoriei cu impozitele amânate	10.800	

Tabel 3 - Reconciliere a profitului contabil cu cel fiscal pentru anul N

	N - 1	N
Profit brut contabil	150.000	200.000
Venituri neimpozabile	30.000	40.000
Dividende primite din România		
Reluări de provizioane/ajustări de depreciere		
Deduceri fiscale	50.000	50.000
Rezerva legală		
Dobânzi reportate din trecut		
Amortizarea fiscală		
Elemente impozabile	10.000	20.000
Rezerva din reevaluare impozabilă		
Ajustări datorate trecerii la IFRS		30.000
Cheltuieli nedeductibile	40.000	90.000
Cheltuiala cu impozitul pe profit		
Cheltuiala cu sponsorizarea		
Cheltuiala cu amortizarea contabilă		
Cheltuieli de protocol		
Cheltuieli cu ajustările de valoare		
Pierdere fiscală reportată	70.000	
Profit fiscal	50.000	250.000
Cheltuiala cu impozitul pe profit curent la 16%	8.000	
Cheltuiala cu impozitul pe profit curent la 20%		50.000

Tabel 4 - Calculul cheltuielii cu impozitele amânate aferente perioadei, pentru anul N

Diferențe temporare impozabile	
Diferențe temporare deductibile	
Datorie cu impozitul pe profit amânat 130.000@ 20%	26.000
Creanță din impozitul pe profit amânat 50.000@ 20%	10.000
Datorie netă	16.000
Minus datoria inițială netă privind impozitul amânat	1.600
Ajustări la datoria inițială 10.000 lei*(20% - 16%)	400
Impozitul amânat aferent rezervei din reevaluare – recunoscut în alte elemente ale rezultatului global	3.200
Cheltuieli aferente datoriei cu impozitul amânat generate de diferențele temporare ale perioadei	10.800

Tabel 5 - Reconcilierea cheltuielii cu impozitul pe profit total pentru anul N

Cheltuiala cu impozitul pe profit curent 20%	50.000
Cheltuieli generate de ajustarea cotei de impozitare	400
Cheltuieli aferente datoriei cu impozitul amânat generate de diferențele temporare ale perioadei	10.800
Cheltuiala totală cu impozitul pe profit	61.200

În final, prezentăm câteva exemple concrete de determinare a impozitului amânat în condițiile actuale, impuse de Codul fiscal societăților care aplică IFRS în contabilitatea curentă.

Spre exemplu: O societate a adoptat o politică contabilă conform căreia activele cu valoare sub

10.000 lei sunt trecute integral pe cheltuielile perioadei. Din punct de vedere fiscal, acest activ trebuie amortizat pe 4 ani.

Pentru a determina diferențele temporare și impozitele amânate, întocmim următorul tabel:

An	Am. ctb.	VCN ₁	Deducere fiscală	BF ₁	Diferența tempor. impozit	Impozit amânat necesar	Impozit amânat existent	Impozit amânat de înreg.
1	0	0	2.500	7.500	7.500	1200	0	1.200
2	0	0	2.500	5.000	5.000	800	1200	-400
3	0	0	2.500	2.500	2.500	400	800	-400
4	0	0	2.500	0	0	0	400	-400

Unde, Am. ctb. = amortizarea contabilă; VCN = valoarea contabilă netă; BF = baza fiscală

Atât valoarea contabilă, cât și amortizarea contabilă sunt 0, deoarece societatea recunoaște integral pe cheltuieli costul activului, necapitalizând suma de 10.000 lei.

În anul 1 societatea constată existența unei diferențe temporare impozabile pentru care va constitui o datorie de impozit amânat de 1.200 lei.

6912 Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat = 4412 Impozitul pe profit amânat 1.200

Începând cu anul 2, societatea va calcula diferența temporară impozabilă din ce în ce mai redusă, ca atare va relua pe seama veniturilor din impozite amânate datoria de impozit pe profit constituită:

4412 Impozitul pe profit amânat = 791 Venit din impozitul pe profit amânat 400

Spre exemplu: O societate are un activ cu un cost de 300.000 lei, activ pe care îl amortizează din punct de vedere fiscal pe 10 ani, liniar. Pentru situațiile financiare, durata de viață utilă estimată la grupa de care aparține activul este de 5 ani.

La sfârșitul celor cinci ani, activul este vândut cu 10.000 lei. Societatea nu a ținut cont de valoarea reziduală în determinarea amortizării contabile.

Pentru a determina diferențele temporare întocmim următorul tabel:

An	Am. ctb.	VCN ₁	Deducere fiscală	BF ₁	Diferența temp. impoz.	Impozit amânat necesar	Impozit amânat existent	Impozit amânat de înreg.
1	60.000	240.000	30.000	270.000	30.000	4.800	0	4.800
2	60.000	180.000	30.000	240.000	60.000	9.600	4.800	4.800
3	60.000	120.000	30.000	210.000	90.000	14.400	9.600	4.800
4	60.000	60.000	30.000	180.000	120.000	19.200	14.400	4.800
5	60.000	0	30.000	150.000	150.000	24.000	19.200	4.800

În anul 1 societatea constată existența unei diferențe temporare deductibile pentru care va constitui o creanță de impozit amânat de 4.800 lei, dar numai dacă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere a creanței, cu alte cuvinte doar dacă societatea estimează că va putea utiliza beneficiul fiscal aferent diferenței deductibile.

Deoarece în România societățile plătitoare de impozit pe profit pot deduce o eventuală pierdere fiscală la momentul cedării mijlocului fix, chiar dacă se înregistrează o pierdere din cedare, presupunem că sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere a creanței.

4412 Impozitul pe profit amânat = 791 Venit din impozitul pe profit amânat 4.800

Începând cu anul 2, societatea va calcula diferența temporară impozabilă din ce în ce mai mare, ca atare va crește pe seama veniturilor din impozite

amânate creanța constituită, dar tot după testarea criteriilor de recunoaștere:

4412 Impozitul pe profit amânat = 791 Venit din impozitul pe profit amânat 4.800

La sfârșitul anului cinci de utilizare, la momentul vânzării, valoarea contabilă netă va fi nulă, dar baza fiscală va fi de 150.000.

Ca atare, entitatea va recunoaște un câștig de 10.000 lei în situațiile financiare, dar va raporta o pierdere fiscală deductibilă de 140.000 lei.

După vânzare, atât baza fiscală, cât și valoarea contabilă sunt nule, ca atare entitatea trebuie să reia impozitele amânate constituite.

6912 Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat = 4412 Impozitul pe profit amânat 24.000



Spre exemplu: O societate are un activ imobilizat cu un cost de achiziție de 240.000 lei, pe care îl amortizează liniar pe 10 ani. La sfârșitul anului 3 de utilizare, societatea constată o depreciere a activului în valoare de 56.000 lei. Durata de viață utilă nu s-a modificat, conform estimărilor.

La sfârșitul anului 3, înaintea recunoașterii deprecierii, atât valoarea contabilă netă, cât și baza fiscală vor fi egale cu $240.000 - 3 * 24.000 = 168.000$ lei.

După recunoașterea deprecierii, valoarea contabilă netă va scădea la 112.000 lei, dar baza fiscală va rămâne nemodificată, aceasta deoarece Codul fiscal nu recunoaște această cheltuială ca fiind deductibilă, dar prevede ca baza fiscală a activului să rămână nemodificată, ca atare societatea amortizând în continuare costul istoric.

Deoarece în urma recunoașterii deprecierii apare o diferență temporară deductibilă în sumă de 56.000 lei, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a creanțelor societatea va înregistra o creanță privind impozitele amânate în sumă de 8.960 lei.

Această diferență temporară se va resorbi pe măsură ce societatea amortizează bunul.

La sfârșitul anului 4, societatea va determina valoarea contabilă netă ca fiind 96.000 lei ($112.000 - 112.000 / 7$), iar pe cea fiscală ca fiind 144.000 lei ($240.000 - 24.000 * 4$).

Diferența temporară deductibilă a scăzut până la 48.000 lei, ca atare societatea are nevoie de o creanță de 7.680 lei. Deoarece există deja recunoscută o creanță de 8.960 lei, se va relua pe cheltuielile cu impozitul amânat suma de 1.280 lei.

Spre exemplu: O societate are un activ imobilizat, cu un cost de achiziție de 100.000 lei, pe care îl amortizează liniar pe 10 ani. La sfârșitul anului 3 de utilizare, societatea constată că durata de viață utilă s-a modificat și conform estimărilor, au mai rămas doar 3 ani de utilizare. Amortizarea fiscală nu va fi recalculată.

Din punct de vedere contabil, societatea va calcula amortizarea anului 3 ca fiind 20.000 lei. Conform IAS 8, amortizarea anului 3 trebuie recalculată ținând cont de noua durată de viață estimată, astfel: $(100.000 - 2 * 10.000) / (3+1) = 20.000$ lei.

Noua valoare contabilă netă a activului va fi de 60.000 lei ($100.000 - 2 * 10.000 - 20.000$), în timp ce baza fiscală nu se schimbă (rămâne 70.000 lei).

Apare o diferență temporară de 10.000 lei, pentru care societatea va recunoaște o creanță din impozite amânate egală cu 1.600 lei.

În anul următor societatea înregistrează o amortizare contabilă în sumă de 20.000 lei ($60.000 \text{ lei} / 3$) și o deducere fiscală egală cu cea inițială - de 10.000 lei. Valoarea contabilă netă va fi de 40.000 lei, iar cea fiscală de 60.000 lei.

Pentru diferența temporară deductibilă societatea va recunoaște, dacă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere, o creanță din impozite amânate în sumă de 3.200 lei.

Deoarece există deja o creanță recunoscută de 1.600 lei, va recunoaște pe venitul perioadei doar suma de 1.600 lei.

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#specificifrss>

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>

Reevaluarea

– implicații contabile și fiscale



Dr. **Monica Julean**,
consilier superior, Ministerul
Finanțelor Publice

Regula generală de evaluare prevede că elementele de imobilizări se evaluează în situațiile financiare anuale îndeosebi pe baza costului de achiziție sau a costului de producție.

Pentru imobilizările corporale, o metodă de evaluare alternativă o reprezintă reevaluarea și prezentarea la valoarea justă.

Alegerea metodei de evaluare reprezintă un element de politică contabilă a societății și trebuie să fie prevăzută prin politicile scrise și procedurile aprobate ale societății, cu specificarea intervalelor de timp la care se efectuează reevaluarea imobilizărilor.

Aplicarea metodei de evaluare aleasă se efectuează cu consecvență și se circumscrie tuturor activelor din grupa respectivă existente în patrimoniu.

În vederea prezentării în situațiile financiare anuale a imobilizărilor corporale societățile pot alege fie politica de evaluare a imobilizărilor corporale la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare, respectiv amortizarea și pierderile din depreciere, fie valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare ulterioară cumulată și orice pierderi ulterioare din depreciere cumulate.

În situația efectuării reevaluării există anumite reguli, stabilite prin Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la modul de prezentare a imobilizărilor și înregistrare în contabilitate a operațiilor contabile aferente reevaluării. Societățile care aplică prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 881/2012 vor aplica prevederile IAS 16 *Imobilizări corporale* la evaluarea imobilizărilor corporale.

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare, entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, *de regulă*, de profesioniști calificați în evaluare. În prezent, activitatea de evaluare se desfășoară potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 24/2011 *privind unele măsuri în domeniul evaluării bunurilor* sub autoritatea Uniunii Naționale a Evaluatorilor Autorizați din România.

Uniunea este autoritatea care organizează, coordonează și autorizează desfășurarea activității de evaluator autorizat în România.

Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care fac parte trebuie reevaluate.

REEVALUAREA DIN PUNCT DE VEDERE

CONTABIL

Valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție, al costului de producție sau al oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ.

Valoarea reevaluată devine astfel valoarea la care activul este prezentat în situațiile financiare anuale și totodată devine valoare amortizabilă a activului respectiv.

Dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, cu ocazia reevaluării acesteia i se stabilește o nouă valoare și o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.

Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor reevaluării se face în mod individual pentru fiecare element în parte.

În acest scop se creează analitice distincte ale contului 105 *Rezerve din reevaluare* pentru fiecare element de natura imobilizărilor reevaluat.

Nu este permisă compensarea plusurilor și minusurilor din reevaluare aferente unor elemente diferite de imobilizări corporale.

☞ Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

- ca o creștere a rezervei din reevaluare dacă nu a existat o descreștere anterioară, în situația în care este prima reevaluare sau la reevaluările anterioare nu s-au înregistrat descreșteri.

Grupa 21	=	105
<i>Imobilizări corporale</i>		<i>Rezerve din reevaluare</i>

- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ, în situația în care a existat o reevaluare și, ca urmare a diminuării valorii activului, s-a înregistrat o cheltuială în contul 6813 *Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor*.
 - în limita sumei înregistrate anterior în contul 6813

Grupa 21	=	7813
<i>Imobilizări corporale</i>		<i>Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor</i>

Pentru sumele ce depășesc sumele înregistrate anterior în debitul contului 6813, pentru elementul respectiv, creșterea de valoare se înregistrează în contul 105 *Rezerve din reevaluare*.

☞ Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează:

- ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ

6813		
<i>Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor</i>	=	Grupa 21
		<i>Imobilizări corporale</i>

- ca o scădere a rezervei din reevaluare cu cea mai mică valoare dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

%		
105		
<i>Rezerve din reevaluare</i>	=	Grupa 21
6813		<i>Imobilizări corporale</i>
<i>Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor</i>		

Nu se pot compensa minusurile din reevaluare ale unui element cu plusurile din reevaluare ale altui element, chiar dacă elementele aparțin aceleiași grupe de imobilizări.

AMORTIZAREA

La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării, evidențiată în creditul contului 281 aferent imobilizării, poate fi tratată în unul din următoarele două moduri:

☞ fie este recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită atunci când activul este reevaluat prin aplicarea unui indice.

☞ fie este eliminată din valoarea contabilă brută a activului și în acest fel se obține valoarea netă a imobilizării.

Valoarea netă este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită pentru imobilizările care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

În urma efectuării reevaluării, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

Pentru determinarea amortizării lunare a imobilizării se ține seama de durata de viață rămasă, metoda de amortizare utilizată. Amortizarea astfel recalculată pentru imobilizările corporale reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

Atenție!

Atât reglementările contabile conforme cu directivele europene, cât și IAS 16- *Imobilizări corporale* prevăd că valoarea amortizabilă este valoarea justă rezultată în urma reevaluării.

Având în vedere că, din punct de vedere fiscal, reducerile de valoare rezultate în urma reevaluării nu sunt recunoscute în valoarea fiscală, amortizabilă, amortizarea fiscală se va deduce în continuare în baza valorii de dinainte de reevaluare.

Una din greșelile frecvente în practica societăților comerciale este că ulterior reevaluării acestea nu recalculează și amortizarea aferentă imobilizărilor, în situația în care în urma reevaluării se înregistrează o reducere a valorii imobilizării, pentru a nu genera o amortizare contabilă diferită de cea fiscală.

REZERVA DIN REEVALUARE

Surplusul din reevaluare recunoscut în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve, atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.

Câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare sau pe măsură ce imobilizarea este folosită.

Tratamentul rezervei din reevaluare constituie un element al politicii contabile adoptate de entitate.

În cazul în care prin politica scrisă a entității este prevăzut transferul rezervei din reevaluare la rezerve pe măsura utilizării activului, valoarea rezervei transferate anual se determină ca diferență între amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și amortizarea calculată pe baza costului inițial al activului.

Nici o parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, iar surplusul din reevaluare reprezintă câștig efectiv realizat.

Atunci când se realizează o modificare a utilizării unei imobilizări corporale, iar în contabilitate se înregistrează transferul activului din categoria imobilizări corporale în cea de stocuri, concomitent cu reclasificarea activului se înregistrează capitalizarea rezervei din reevaluare în rezerve.

Societățile care aplică Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 881/2012 și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1286/2012 vor înregistra în contabilitate reevaluarea imobilizărilor corporale utilizând conturile cuprinse în Planul de conturi aprobat prin Ordinul 1286/2012.

Astfel, înregistrarea unei diferențe nefavorabile din reevaluare se va realiza prin articolul contabil:

%		
1052		21
<i>Rezerve din reevaluarea imobilizărilor corporale</i>	=	<i>Imobilizări corporale</i>
6552 (suma ce depășește soldul creditor)		(în limita soldului creditor)
<i>Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale</i>		

Înregistrarea diferenței favorabile din reevaluare

	%	
		7551 (în limita sumei înregistrată anterior în contul 6552)
21	=	<i>Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale</i>
<i>Imobilizări corporale</i>		1052 (suma ce depășește valoarea înregistrată anterior în contul 6552)
		<i>Rezerve din reevaluarea imobilizărilor corporale</i>

Societățile care aplică Standardele Internaționale de Raportare la întocmirea situațiilor financiare anuale pot opta, potrivit prevederilor IAS 38 – *Imobilizări necorporale*, pentru reevaluarea imobilizărilor necorporale.

Modelul reevaluării imobilizărilor necorporale presupune că, după recunoașterea inițială, o imobilizare necorporală trebuie contabilizată la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea sa justă la data reevaluării minus orice amortizare ulterioară cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate ulterioare.

De reținut!

Una dintre erorile care se constată deseori este cea a efectuării reevaluării unor imobilizări, în cursul anului, la alte date decât cele apropiate de finele exercițiului financiar.

O reevaluare efectuată în luna aprilie sau august nu prezintă relevanță pentru scopul evaluării imobilizărilor, acela de prezentare în situațiile financiare aferente datei de 31 decembrie, având în vedere că până la data întocmirii situațiilor financiare anuale pot interveni o serie de evenimente interne și externe care să afecteze valoarea imobilizării atât valoarea justă, cât și valoarea contabilă.

REEVALUAREA DIN PUNCT DE VEDERE FISCAL

❖ Din punctul de vedere al impozitului pe clădiri

Impozitul pe clădiri se stabilește prin referință la valoarea de inventar a clădirilor.

Valoarea de inventar a clădirii este valoarea de intrare a clădirii în patrimoniu, înregistrată în contabilitatea proprietarului clădirii, conform prevederilor legale în vigoare.

În cazul unei clădiri care a fost reevaluată, conform reglementărilor contabile, valoarea impozabilă a clădirii este valoarea contabilă rezultată în urma reevaluării, înregistrată ca atare în contabilitatea proprietarului - persoană juridică.

În cazul clădirilor care nu au fost reevaluate, cota impozitului pe clădiri se stabilește între:

- a) 10% și 20% pentru clădirile care nu au fost reevaluate în ultimii 3 ani anteriori anului fiscal de referință;
- b) 30% și 40% pentru clădirile care nu au fost reevaluate în ultimii 5 ani anteriori anului fiscal de referință.

Cota impozitului pe clădiri se aplică la valoarea de inventar a clădirii înregistrată în contabilitatea persoanelor juridice, până la sfârșitul lunii în care s-a efectuat prima reevaluare.

În cazul efectuării reevaluării clădirilor, cota de impozit se stabilește între 0,25% și 1,50% inclusiv, din valoarea de inventar.

❖ Din punctul de vedere al impozitului pe profit

Cheltuiala cu amortizarea deductibilă fiscal se determină prin alocarea valorii fiscale a activului pe durata sa de utilizare.

Valoarea fiscală cuprinde în cazul imobilizărilor corporale amortizabile și terenurilor și reevaluările contabile efectuate potrivit legii.

- În cazul înregistrării unei creșteri a valorii imobilizărilor corporale ca urmare a efectuării reevaluatorilor, valoarea reevaluată devine valoarea fiscală, prin urmare sunt recunoscute fiscal la calculul profitului impozabil prin cheltuiala cu amortizarea.
- În cazul înregistrării unei descreșteri, ca urmare a efectuării reevaluatorilor, sub costul de achiziție, de producție sau al valorii de piață a imobilizărilor corporale dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, valoarea fiscală rămasă neamortizată se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza costului istoric.

Nu reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil:

- Cheltuielile reprezentând valoarea depreciilor imobilizărilor corporale, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreștere a valorii acestora (cheltuielile înregistrate în contul 6813 *Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor*).
- Cheltuiala cu amortizarea imobilizărilor corporale complet amortizate fiscal.

Pentru imobilizările corporale amortizabile care la data efectuării reevaluării nu mai au valoare fiscală rămasă neamortizată, dar cărora li se atribuie o valoare justă și o durată de viață în urma reevaluatorilor efectuate, valoarea justă astfel determinată **nu** se recuperează prin intermediul amortizării fiscale.

Rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe.

La calculul venitului impozabil rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale devenite elemente impozabile ca urmare a modificării destinației rezervei sau la momentul scăderii din gestiune ori concomitent cu amortizarea constituie elemente similare veniturilor și se cumulează la calculul profitului impozabil. Societățile care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară vor include în valoarea fiscală a imobilizărilor necorporale și reevaluatorile efectuate potrivit reglementărilor contabile.

În cazul în care în urma reevaluării imobilizărilor necorporale se înregistrează o descreștere a valorii acestora, valoarea fiscală rămasă neamortizată a imobilizărilor necorporale se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza valorii de înregistrare în patrimoniu.



APLICAȚIE PRACTICĂ

O societate deține o clădire cu valoarea de achiziție de 548.000 lei, amortizare cumulată la 31 decembrie 2012 de 124.000 lei.

Durata de viață rămasă de la această dată – 20 ani.

La 31 decembrie 2012 se realizează reevaluarea clădirii.

Valoarea justă determinată de către evaluator este de 350.000 lei.

Valoarea contabilă netă este de: $548.000 - 124.000 = 424.000$ lei

Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor reevaluării

☞ eliminarea amortizării din valoarea activului

$$\begin{array}{l} 2812 \\ \text{Amortizarea} \\ \text{construcțiilor} \end{array} = \begin{array}{l} 212 \\ \text{Construcții} \end{array} \quad 124.000$$

☞ înregistrarea diferenței negative din reevaluare $424.000 - 350.000 = 74.000$ lei

$$\begin{array}{l} 6813 \\ \text{Cheltuieli de exploatare} \\ \text{privind ajustările pentru} \\ \text{deprecierea imobilizărilor} \end{array} = \begin{array}{l} 212 \\ \text{Construcții} \end{array} \quad 74.000$$

Sold cont 212: $548.000 - 124.000 - 74.000 = 350.000$ (valoarea justă)

Sold cont 2812 = 0

Tratament contabil:

Valoarea amortizabilă este de 350.000

Durata de viață rămasă: 20 ani

Amortizare anuală recalculată $350.000/20$ ani = 17.000 lei/an.

Începând cu luna ianuarie 2013 în contabilitate se va înregistra amortizarea lunara a clădirii recalculată $17.000/12$ luni = 1.416,67 lei:

$$\begin{array}{l} 6811 \\ \text{Cheltuieli de exploatare} \\ \text{privind amortizarea} \\ \text{imobilizărilor} \end{array} = \begin{array}{l} 2812 \\ \text{Amortizarea} \\ \text{construcțiilor} \end{array} \quad 1.416,67$$

Tratament fiscal

- ☞ Cheltuiala înregistrată în contul 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea immobilizărilor” în sumă de 74.000 lei este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.
- ☞ În ceea ce privește deducerea amortizării fiscale aferentă anului 2013, deoarece în urma reevaluării efectuate a avut loc o scădere a valorii clădirii, valoarea fiscală rămasă neamortizată se recalculează pe baza costului istoric. Astfel, valoarea fiscală a clădirii este de 424.000 lei.

Deducerea de amortizare aferentă anului 2013 va fi de: $424.000/20 \text{ ani} = 21.200 \text{ lei}$.

Impozitul pe clădiri se va determina pornind de la valoarea reevaluată a clădirii, înregistrată în contabilitate, de 350.000 lei.

CONCLUZII

În situația alegerii reevaluării ca metodă de evaluare alternativă, notele la situațiile financiare anuale vor prezenta:

- ☞ Metoda de evaluare a immobilizărilor corporale
- ☞ Elementele care au fost supuse reevaluării
- ☞ Modul de determinare a valorii juste
- ☞ Pentru fiecare element de natura immobilizărilor corporale:
 - valoarea la cost istoric a immobilizărilor reevaluate
 - ajustările cumulate de valoare
- ☞ Valoarea rezervei din reevaluare:
 - la începutul exercițiului financiar;
 - diferențele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar, ca urmare a reevaluărilor efectuate

- sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;
- valoarea rezervei din reevaluare la sfârșitul exercițiului financiar.

- ☞ Elementele de natura cheltuielilor și veniturilor afectate de înregistrarea reevaluărilor

Este important de reținut că, în prezent, singura modalitate de efectuare a reevaluărilor este cea potrivit reglementărilor contabile aplicabile fiecărei entități.

Valoarea justă este determinată prin raportarea la valoarea de piață a immobilizărilor, determinată de regulă de către experții evaluatori, membri ai organismului acreditat în acest sens.

Pentru a nu fi generate diferențe mari din reevaluare este util ca intervalul de timp la care se efectuează reevaluarea să nu fie mai mare de 3-5 ani.

Pentru a putea fi luată în calcul atât contabil, cât și fiscal o reevaluare trebuie să fie efectuată la finele exercițiului financiar pentru a putea reflecta valoarea de piață a immobilizărilor *la acea dată*.

Alegerea reevaluării ca politică contabilă de evaluare a immobilizărilor corporale are în vedere atât avantaje de natură contabilă, cum ar fi creșterea capitalurilor proprii și îmbunătățirea poziției financiare, cât și avantaje de natură fiscală, îndeosebi prin prisma stabilirii unui impozit pe clădiri mai mic.

Alegerea unei metode de evaluare este o opțiune al cărei rezultat are impact asupra poziției financiare, performanței financiare a entității economice, precum și asupra indicatorilor care se circumscriu analizei financiare a entităților economice. Prin alegerea reevaluării ca metodă de evaluare ulterioară a immobilizărilor corporale, situațiile financiare sunt elaborate pe o bază de evaluare mixtă.

BIBLIOGRAFIE

Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 927/2003, cu modificările și completările ulterioare,

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 766/2009 cu modificările și completările ulterioare,

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 881/2012, privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de

Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 424/2012

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1286/2012, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 687 bis/2012, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată

Standardele Internaționale de Raportare Financiară, traducere, Editura CECCAR, București, 2011

Practici în domeniul calculației și managementului costurilor



Dr. **Marilena Gughea**,
Ministerul Finanțelor
Publice

Modelul general de calculație a costurilor se bazează pe gruparea cheltuielilor în raport cu destinația sau funcția lor, în următoarele categorii: cheltuieli directe, indirecte de producție, cheltuieli generale de administrație și cheltuieli de desfacere. Repartizarea cheltuielilor indirecte asupra costurilor produselor trebuie efectuată cu rigurozitate și obiectivitate, astfel încât să se evite apariția fenomenului de „subvenționare a costului”, care constă în supraevaluarea costului unui produs, concomitent cu subevaluarea costului unui alt produs, determinând, astfel, obținerea unor informații eronate referitoare la costuri. Utilizarea unei cote unice de repartizare a costurilor, practică specifică, în general, metodelor tradiționale de calculație, poate conduce la majorarea, respectiv diminuarea nejustificată a costurilor produselor.

În momentul actual, caracterizat prin reducerea ponderii cheltuielilor directe și creșterea ponderii celor indirecte în cost, în literatura de specialitate și în practică s-a încercat identificarea unor noi modalități de repartizare a costurilor indirecte.

Un exemplu elocvent în acest sens îl reprezintă **metoda calculației costurilor pe bază de activități sau metoda ABC (“Activity – Based Costing”)**, care reprezintă un **model mai realist al calculației costurilor**. Bazele metodei au fost puse de specialiștii americani Robin Cooper și Robert S. Kaplan în perioada anilor '80.

Metoda ABC se bazează pe principiul potrivit căruia realizarea produselor sau serviciilor (solicitare de clienți) presupune efectuarea de activități care, la rândul lor, „consumă resurse”, iar consumul de resurse de către activități generează costuri.

Aplicarea acestei metode presupune analiza amănunțită a întreprinderii, stabilirea obiectelor de calculație a costurilor (purtători de costuri), identificarea principalelor activități și procese care se desfășoară în cadrul acesteia pentru realizarea produselor, conturându-se totodată și departamentele implicate în realizarea acestora.

Metoda calculației costurilor pe activități reprezintă un **instrument deosebit de util în managementul costurilor** deoarece permite identificarea domeniilor în care se pot obține reduceri de costuri și a modalităților de a obține aceste reduceri. Totodată, metoda ABC poate fi utilizată în activitatea de planificare și control prin determinarea costului standard al unui produs/serviciu pe întreaga succesiune a activităților implicate în realizarea acestuia și, pe această bază, stabilirea și analiza abaterilor costului efectiv față de costul standard, atât pe fiecare activitate aferentă obținerii produsului, cât și pe ansamblu.

STUDIU DE CAZ

În continuare vom ilustra unele aspecte referitoare la calculația costurilor conform metodei ABC, folosind exemplul societății ALFA, al cărui domeniu de activitate constă în producția și comercializarea de componente pentru industria constructoare de mașini, în special pentru industria auto.

Cele două tipuri de produse fabricate de societate – carcase pentru cutia de viteză și carcase ambreiaj – dețin procente diferite în cifra de afaceri. Astfel, în exercițiul financiar curent, presupunem că societatea a produs și comercializat 61.250 unit. carcase ambreiaj, în valoare totală de 3.797.500 u.m. (61.250 unit. x 62 u.m., preț de vânzare unitar), reprezentând aproximativ 63% din cifra de afaceri și 16.500 unit. carcase pentru cutia de viteză, în

valoare totală de 2.227.500 u.m. (16.500 unit. x 135 u.m., preț de vânzare unitar), reprezentând 37% din cifra de afaceri.

Prețul de vânzare practicat de către societăți concurente pentru carcasa ambreiaj este de aproximativ 52 u.m.

Informații suplimentare

Societatea fabrică ambele tipuri de produse în loturi, dimensionate astfel: 245 unit./lot, în cazul carcaselor ambreiaj și 55 unit./lot., în cazul carcaselor pentru cutia de viteză.

Numărul loturilor fabricate este de 250 loturi carcase ambreiaj și 300 loturi carcase pentru cutia de viteză.

Timpul de montare și reglare a utilajelor pe lot de produse difere în funcție de modelul fabricat, și anume: carcasa ambreiaj necesită 2 ore/lot fabricat, iar

cele pentru cutia de viteză, 6 ore/lot. Totalul orelor de montare-reglare este de 2.300 ore, din care 500 ore aferente carcaselor ambreiaj și 1.800 ore aferente celor pentru cutia de viteză.

Conform sistemului de calculație a costurilor utilizat, cheltuielile indirecte sunt grupate într-un singur centru de costuri și sunt repartizate asupra produselor fabricate, folosind ca bază de repartizare numărul de ore de producție. Presupunem că în perioada analizată s-au înregistrat 3.975 ore de producție directă, din care: 3.000 de ore aferente carcaselor ambreiaj și 975 de ore aferente carcaselor pentru cutia de viteză.

Situația determinării costului producției și a profitului din exploatare, aferente perioadei analizate, se prezintă în tabelele nr. 1 și 2.

Tabel 1 - Situația determinării costului producției

Elemente de cost	Carcase ambreiaj		Carcase cutie de viteză		Total (u.m.)
	Total (u.m.)	Cost unitar (u.m.)	Total (u.m.)	Cost unitar (u.m.)	
Materii prime directe	1.124.400	18,36	675.000	40,91	1.799.400
Manoperă directă	580.000	9,47	175.000	10,61	755.000
Total costuri directe	1.704.400	27,83	850.000	51,52	2.554.400
Costuri indirecte repartizate (Cota de repartizare* = 593,33 u.m./oră)	1.780.015 (3.000 ore x 593,33 u.m./oră)	29,06	578.505 (975 ore x 593,33 u.m./oră)	35,06	2.358.520
Total costuri	3.484.415	56,89	1.428.505	86,58	4.912.920

$$* \text{Cota de repartizare a costurilor indirecte} = \frac{\text{Costuri indirecte totale}}{\text{Baza de repartizare a costurilor}} = \frac{2.358.520 \text{ u.m.}}{3.975 \text{ ore - producție}} = 593,33 \text{ u.m./ora producție}$$

Tabel 2 - Situația profitului din exploatare

Elemente de cost	Carcase ambreiaj		Carcase cutie de viteză		Total (u.m.)
	Total (u.m.)	Preț de vânzare unitar/ Cost unitar (u.m.)	Total (u.m.)	Preț de vânzare unitar/ Cost unitar (u.m.)	
Total venituri	3.797.500	62	2.227.500	135	6.025.000
Total costuri	3.484.415	56,89	1.428.505	86,58	4.912.920
Profit din exploatare	313.085	5,11	798.995	48,42	1.112.080

Deoarece costul unitar al carcaselor ambreiaj (56,89 u.m.) este superior prețului de vânzare al produselor similare comercializate de societăți concurente (52 u.m.), conducerea societății poate decide:

- ☞ reducerea prețului de vânzare al produselor respective, cu consecințe nefavorabile asupra activității desfășurate;
- ☞ renunțarea la fabricarea acestui tip de produs;
- ☞ identificarea soluțiilor posibile de reducere a costurilor produselor.

Orice decizie în acest sens trebuie să se bazeze pe informații corecte privind costurile legate de producerea și comercializarea celor două tipuri de produse. În acest scop, conducerea societății decide să renunțe la sistemul de calculație a costurilor utilizat până la momentul respectiv și optează pentru implementarea metodei calculației costurilor pe activități.

PERFECTIONAREA SISTEMULUI DE EVIDENȚĂ ȘI CALCULAȚIE A COSTURILOR PRIN IMPLEMENTAREA CALCULAȚIEI COSTURILOR PE ACTIVITĂȚI

Succint, prezentăm principalele **etape** necesar a fi parcurse la

organizarea calculației costurilor, conform metodei pe activități:

a) Identificarea produselor care constituie obiecte de calculație alese: 61.250 carcase ambreiaj; 16.500 carcase pentru cutia de viteză.

b) Identificarea activităților

Sunt identificate diversele activități care generează costurile, costuri care în sistemul anterior de calculație sunt clasificate în categoria cheltuielilor indirecte și grupate într-un singur centru de costuri, și anume:

- b1) proiectarea produselor și a proceselor de producție;
- b2) montarea și reglarea utilajelor;
- b3) operațiuni de producție (turnare, finisare);
- b4) verificarea calității produselor;
- b5) distribuirea produselor către clienți;
- b6) administrarea și gestionarea tuturor proceselor desfășurate în cadrul societății.

c) Identificarea costurilor directe ale produselor

În sistemul de calculație a costurilor utilizat anterior, costurile de verificare a calității produselor (b4) erau clasificate drept costuri indirecte și repartizate asupra costului produselor utilizând

drept bază numărul de ore de producție directă. Presupunem că aceste costuri pot fi atribuite direct fiecărui tip de produs fabricat. În aceste condiții, situația costurilor directe aferente produselor fabricate este prezentată în Tabelul nr. 3.

d) Stabilirea centrelor de regrupare a costurilor indirecte și a bazelor de repartizare aferente. Calculul cotelor de repartizare a costurilor indirecte asupra produselor fabricate

Cheltuielile indirecte, care în sistemul de calculație a costurilor utilizat anterior erau grupate într-un singur centru de costuri, sunt împărțite în costuri directe – aferente activităților de verificare a calității (b4) – și cinci centre de costuri indirecte – corespunzătoare fiecărei activități desfășurate (b1, b2, b3, b5, b6). Pentru fiecare centru de costuri se stabilește baza de repartizare adecvată (astfel încât să existe, pe cât posibil, o legătură de tip cauză-efect între baza de repartizare a costurilor și costurile indirecte regrupate în centrul respectiv), precum și cota de repartizare aferentă, așa cum se prezintă în tabelul nr. 4.

Exemplificăm, în acest sens, următoarele: cheltuielile totale aferente **activităților de montare-reglare a utilajelor** (b2), în

Tabel 3 - Situația costurilor directe atribuite produselor fabricate

Elemente de cost	Carcase ambreiaj		Carcase cutie de viteză		Total (u.m.)
	Total (u.m.)	Pe unitate (u.m.)	Total (u.m.)	Pe unitate (u.m.)	
Materii prime directe	1.124.400	18,36	675.000	40,91	1.799.400
Manoperă directă	580.000	9,47	175.000	10,61	755.000
Verificarea calității	123.000	2,01	142.000	8,60	265.000
Total costuri directe	1.827.400	29,84	992.000	60,12	2.819.400

Tabel 4 - Situația repartizării costurilor indirecte asupra produselor fabricate

Activitate	Nivelul activității	Total costuri (u.m.)	Baza de repartizare a costurilor		Cota de repartizare	Costuri repartizate (u.m.)	
						Carcase ambreiaj	Carcase cutie viteză
Proiectare (b1)	Tip de produs	465.000	1.500 h – proiectare 450 h 1.050 h		310 u.m./oră proiectare	139.500	325.500
Montarea și reglarea utilajelor (b2)	Lot de produse	356.500	2.300 ore reglare 500 h 1.800 h		155 u.m./oră reglare	77.500	279.000
Operațiuni de producție (b3)	Unitate de produs	637.500	3.975 ore-mașină 3.000 ore-mașină 975 ore-mașină		160,4 u.m./oră mașină	481.132	156.368
Distribuție (b5)	Unitate de produs	383.500	65.000 metri-cubi 43.500 metri-cubi 21.500 metri-cubi		5,9 u.m./metru cub livrat	256.650	126.850
Administrație (b6)	Activități generale	251.020	3.975 ore de producție directă 3.000 ore 975 ore		63,15 u.m./oră de producție	189.450	61.570
Total costuri		2.093.520				1.144.232	949.288

valoare de 356.500 u.m., conștând, în principal, în costuri cu manopera inginerilor responsabili cu producția și a inginerilor responsabili de calitate, costuri aferente funcționării echipamentelor de reglare etc. sunt regrupate într-un centru de costuri, stabilindu-se ca bază de repartizare numărul orelor de montare-reglare (se consideră că aceste costuri se modifică pe măsura modificării numărului de ore de montare-reglare).

Situația repartizării costurilor indirecte asupra celor două tipuri de produse se prezintă în tabelul nr. 4.

În funcție de obiectele de calculație la care se referă, **activitățile au fost clasificate în următoarele categorii:**

- ☞ **activități la nivel de unitate de produs**, care sunt realizate de fiecare dată când o unitate este produsă (de exemplu, activități de producție legate direct de prelucrarea fizică a produselor);
- ☞ **activități la nivel de lot**, care sunt realizate de fiecare dată când un lot este produs sau manipulat (de exemplu, pregătirea fabricației lotului de produse, montarea și reglarea utilajelor);

- ☞ **activități la nivel de produs**, specifice fiecărui tip diferit de produs (de exemplu, activități de proiectare);
- ☞ **activități la nivel de întreprindere** (activități generale).

CALCULUL COSTULUI COMPLET AL PRODUSELOR, PRIN ÎNSUMAREA COSTURILOR DIRECTE ȘI A COSTURILOR INDIRECTE REPARTIZATE

Prezentăm în tabelul nr. 5 situația profitului din exploatare și a

Tabel 5 - Situația profitului din exploatare și a calculației costului produselor în condițiile utilizării metodei ABC

Indicatori (u.m.)	Carcase ambreiaj		Carcase cutie viteză		Total
	Total	Pe unitate	Total	Pe unitate	
Total venituri	3.797.500	62,00	2.227.500	135,00	6.025.000
Costuri directe	1.827.400	29,84	992.000	60,12	2.819.400
Costuri indirecte	1.144.232	18,68	949.288	57,53	2.093.520
Total costuri	2.971.632	48,52	1.941.288	117,65	4.912.920
Profit din exploatare	825.868	13,48	286.212	17,35	1.112.080

calculației costului produselor, în condițiile adoptării metodei ABC.

Notă

Aspectele prezentate au avut în vedere determinarea, în baza calculației costurilor pe activități, a costurilor complete ale produselor, formate din totalitatea cheltuielilor aferente etapelor de producție și livrare. Aceste informații sunt deosebit de utile managementului întreprinderii în gestionarea eficientă a afacerii.

Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor trebuie să asigure, totodată, determinarea bazei de evaluare pentru anumite elemente bilanțiere, cum ar fi: stocuri de produse finite, producție în curs de execuție etc. Evaluarea acestor elemente la intrarea în gestiune trebuie să se realizeze la costul de producție, conform reglementărilor contabile aplicabile.

Costurile complete determinate conform metodei ABC cuprind și anumite cheltuieli, cum ar fi, spre exemplu, cheltuielile de distribuție, care nu pot fi incluse în costul de producție al bunurilor, ci fac parte din categoria cheltuielilor neîncorporabile (cheltuieli ale perioadei).

CONCLUZII

Calculația costurilor pe activități poate constitui un mijloc de îmbunătățire a managementului costurilor și a profitabilității. Metoda ABC furnizează **informații mai exacte legate de costuri**, pe baza cărora se pot lua



decizii referitoare la stabilirea prețurilor și la structura gamei de produse.

Utilizarea unui sistem de calculație cu un singur centru de costuri indirecte determină, așa cum rezultă și din exemplul prezentat, supraevaluarea costurilor unui produs (carcase ambreiaj, cu 8,37 u.m. pe unitate) și subestimarea costurilor unui alt produs (carcase pentru cutia de viteza, cu 31,07 u.m. pe unitate). Informațiile furnizate de metoda ABC reflectă faptul că societatea poate diminua prețul carcaselor ambreiaj la 52 u.m., continuând să înregistreze profit.

Ca orice metodă de calculație a costurilor, metoda ABC prezintă atât avantaje, cât și dezavantaje.

Dezavantajele metodei constau în volumul de muncă necesar determinării costurilor produselor, unele calcule laborioase legate de determinarea costurilor activităților desfășurate, identificarea și evaluarea factorilor de evoluție a costurilor.

Se poate spune faptul că dificultățile întâmpinate în aplicarea acestei metode sunt atenuate prin perfecționarea tehnologiilor informaționale care determină reducerea costurilor implicate.

BIBLIOGRAFIE

- Ebbeken Klaus, Possler Ladislau, Ristea Mihai, *Calculația și managementul costurilor*, Ed. Teora, București, 2000
- Epuran, Mihail; Băbăiță, Valeria; Grosu, Corina, *Contabilitate și control de gestiune*, Ed. Economică, 1999
- Horngren, Charles T.; Datar, Srikant M.; Foster, George, *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*, Ediția a XI-a, Ed. ARC, 2006
- Horvath&Partners, *Controlling - Sisteme eficiente de creștere a performanței firmei*, Ed. C.H. Beck, București, 2007

Prezentul și viitorul profesiei – în dezbaterile Forumului Strategic al Profesiei Contabile

Adriana Spiridon, șef birou relații internaționale - CAFR

După Forumul regional de la Sinaia, din 25-26 ianuarie 2012, organizat de ICAEW în cooperare cu Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, în anul 2013 această manifestare profesională de proporții a fost organizată la Sofia, Bulgaria, în perioada 16-17 aprilie a.c., de către ICAEW, în cooperare cu Institutul Contabililor Publici Autorizați din Bulgaria (IDES).

Lucrările s-au desfășurat pe parcursul a două zile de dezbateri, structurate în sesiuni de lucru individuale, interactive.

Printre invitații și vorbitorii de prestigiu ai acestei manifestări s-au numărat *Henri Fortin*, șeful Centrului de Reformă a Raportării Financiare a Băncii Mondiale, *André Killesse*, președintele Federației Europene a Contabililor (FEE), *Petr Kriz*, președintele adjunct al Federației Europene a Contabililor, *Sylvia Wei Yen Tsen*, Director Calitate și Relații cu Organismele Membre, Federația Internațională a Contabililor (IFAC), *John Capper*, directorul executiv al Grupului European al Rețelelor și Asociațiilor Internaționale de Contabilitate (EGIAN) și *Nathalie Berger*, șeful Direcției de Audit și Agenției de Rating de Credit, Direcția Generală Piața Internă a Comisiei Europene.

Participanții la Forum au reunit delegații ale organismelor profesionale contabile și de audit din peste 20 de țări: România, Bulgaria, Marea Britanie, Portugalia, Grecia, Cipru, Polonia, Slovacia, Malta, Cehia, Turcia, Croația, Albania, Estonia, Muntenegru, Macedonia, Serbia, Republica Srpska, Bosnia și Herțegovina, Republica Moldova, Ucraina. Camera Auditorilor Financieri din România a fost reprezentată la această manifestare de *Ana Dincă*, vicepreședinte al Consiliului CAFR și *Adriana Spiridon*, șef birou relații internaționale.

Gazdele acestui eveniment au fost președintele IDES – Bulgaria, *Boyko Kostav*, și directorul regional pentru Europa al ICAEW, *Martin Manuzi*.

Cu o asemenea reprezentare profesională Forumul s-a constituit în două zile de dezbateri active, pertinente și interesante, asupra unor probleme diverse, de mare actualitate.

Asupra unora din aspectele discutate, a unor comentarii și soluții avansate ne vom opri în cele ce urmează.

OPINIILE PERSOANELOR DIN CONDUCERE: ÎNTĂRIREA RELEVANȚEI ÎN ECONOMIILE ȘI INSTITUȚIILE NAȚIONALE

Această sesiune a permis participanților să discute despre propria lor experiență personală: de ce au devenit lideri ai organismelor profesionale pe care le reprezintă, ce îi motivează să își păstreze angajamentul luat și, mai ales, care sunt ambițiile și viziunile lor.

Dezbaterile și-au propus să abordeze modul în care organismele profesionale își pot crește implicarea pe care o au, în prezent, în țările din care provin, astfel încât să răspundă nevoilor economice și instituționale. S-a discutat chiar și scenariul în care organismele profesionale ar înceta să mai existe sau să mai îndeplinească unele funcții, încercându-se identificarea acestor caracteristici care conferă institutelor profesionale un caracter indispensabil și modul în care ele pot fi întărite.

Din luările de cuvânt s-a desprins necesitatea unui dialog mai bun între organismele profesionale și membrii acestora, mai ales că printr-o mai mare implicare a membrilor (sub forma unor acțiuni de voluntariat) ar putea fi depășite eventualele probleme legate de finanțare. Rolul esențial al organismelor profesionale ar trebui să fie comunicarea: comunicarea cu proprii membri, cu autoritățile statului, cu factorii politici, cu alte organisme profesionale similare, regionale sau internaționale, precum și cu mass-media (pentru a reflecta imaginea reală a profesioniștilor pe care îi reprezintă).

S-a identificat, de asemenea, nevoia ca toți membrii organis-

melor profesionale să fie supuși obligațiilor unui Cod etic, deontologic. Acest criteriu de admitere a membrilor întărește încrederea în serviciile prestate.

Unii participanți au prezentat, pe scurt, activitatea și categoriile de membri pe care îi reprezintă, la nivel național, organismele profesionale din care provin. Alții s-au referit la asistența oferită membrilor sau la provocările întâmpinate pe plan local: problemele de finanțare sau relația mai tensionată cu organismele de supraveghere publică, acolo unde acestea au fost mai recent înființate.

Într-un scenariu ipotetic, dispariția organizațiilor compuse din profesioniști contabili ar atrage după sine o serie de semne de întrebare:

- ☞ Cum ar fi organizată educația profesioniștilor contabili?
- ☞ Cine ar reprezenta profesia în relația cu statul, cu mediul de afaceri, cu mediul academic etc.?
- ☞ Cum ar fi recrutați și atrași către profesia financiar-contabilă noii profesioniști?
- ☞ Care ar fi reglementările în domeniul controlului de calitate și al asigurării calității? Cine ar fi în măsură să verifice calitatea serviciilor prestate de profesioniștii contabili?
- ☞ Cum ar fi organizată piața de audit și onorariile practicate?
- ☞ Cine ar impune respectarea principiilor de etică profesională?

Așadar, organismele profesionale și-au dovedit, pe parcursul timpului, importanța pentru economiile naționale, deci ar trebui să își facă simțită prezența și să își întărească rolul pe care îl ocupă în cadrul societății. Într-un mediu

Forumul Strategic al Profesiei Contabile reprezintă o întâlnire profesională anuală, care reunește delegații ale organismelor profesionale din Europa și a fost inițiat de Institutul Contabililor Autorizați din Anglia și Țara Galilor (ICAEW) în urma discuțiilor purtate cu institutele profesionale din Europa Centrală și de Sud-est. Aceste discuții au identificat preocupări și provocări comune, dar mai ales un interes comun în împărtășirea practicilor utilizate pe plan național și în elaborarea unei planificări strategice.

Forumul Strategic al Profesiei Contabile este organizat sub forma unui parteneriat între ICAEW și un organism profesional de contabilitate de pe plan local și se dorește a constitui o platformă de discuții deschise și constructive, cu implicarea activă a tuturor participanților. În cadrul acestuia sunt încurajate gândirea strategică și inovația la nivelul organismelor profesionale, astfel încât ele să continue să fie relevante și să contribuie la nevoile pieței și ale publicului în general.

în care reglementările se modifică permanent, acestea ar trebui să înțeleagă nevoile clienților, să promoveze noi standarde profesionale și servicii.

NOI SERVICII CARE RĂSPUND NEVOILOR PIEȚEI ȘI NECESITĂȚILOR ECONOMICE MAI AMPLE

Data fiind necesitatea elaborării de noi servicii și a unei mai mari implicări a organismelor profesionale și a membrilor acestora în activitățile economice mai ample, inclusiv în sectorul public, pentru a contracara efectele reducerii cerințelor unui audit statutar obligatoriu și pentru a menține relevanța asociațiilor profesionale care să atragă și să păstreze noile persoane care acced la profesie, într-o sesiune distinctă a fost dezbătut modul în care pot fi anticipate tendințele de dezvoltare ale pieței, cu impact direct asupra entităților mici și mijlocii, precum și oportunitățile reprezentate de sfera serviciilor de asigurare, consultanță etc.

O delegație a Grupului European al Rețelelor și Asociațiilor Internaționale de Contabilitate (EGIAN), formată din **John Capper**, director executiv și **Marcus Felsner**, membru EGIAN, a susținut o prezentare axată pe tendințele anticipate ale pieței, cu impact direct asupra firmelor de dimensiuni medii și a rețelelor și asociațiilor internaționale de astfel de firme, oportunitățile din sfera serviciilor de asigurare și consultanță și așteptările specifice pe care firmele din cadrul EGIAN le au cu privire la rolul viitor al organismelor profesionale. Directorul executiv al EGIAN a descris propunerile Comisiei Europene de

reformă a auditului ca o oportunitate pentru firmele mici și medii de a concura cu firmele actuale de top, în domeniul serviciilor de audit și non-audit de astăzi.

În continuare participanții la Forum au subliniat ideea că propunerile Comisiei Europene de reformă a auditului limitează această profesie, dorind să impună crearea unor firme pure de audit și să interzică serviciile de non-audit prestate către clienții de audit. Ca o consecință, organismele de reglementare impun noi norme, dorind ca auditorii să fie restrânși, să facă doar ce prevede legea, însă astfel se irosește talentul și pricepera unor profesioniști deseori extrem de bine pregătiți.

STRATEGIE: GUVERNANȚĂ, FINANȚARE, COMUNICARE ȘI IMPLEMENTARE

Punctele dezbătute în cadrul acestei sesiuni au cuprins capacitățile de guvernare, organizaționale și de management de care organismele profesionale au nevoie pentru a își stabili o strategie clară, pentru a pune în acțiune această strategie și pentru a evalua gradul de succes atins. Un punct important al discuțiilor a fost reprezentat de finanțare, care este deseori considerată o piedică în calea inovației și a unei implicări mai active pe scena economică națională.

În intervenția sa, **Sylvia Wei Yen Tsen**, Director Calitate și Relații cu Organismele Membre, Federația Internațională a Contabililor (IFAC), s-a referit la importanța comunicării pentru profesie, care nu implică doar transmiterea unor mesaje și informarea celor din jur, ci și scopul în care sunt transmise anumite mesaje. Ea a subliniat necesitatea

unui executiv puternic, la nivelul organismelor profesionale, capabil să se confrunte cu provocările impuse de dificultățile de finanțare. Gândirea strategică adaugă valoare activității organismelor profesionale, prin aceea că se identifică obiective clare și modalitățile practice prin care acestea sunt puse în aplicare.

În ceea ce privește finanțarea, strategiile de atragere de fonduri trebuie să fie sustenabile și să nu intre în conflict cu interesul public.

Referindu-se la inițiativele strategice menite să dezvolte și să consolideze profesia contabilă și de audit, reprezentantul IFAC a sugerat că organismele profesionale trebuie să devină centre de excelență, capabile să organizeze cursuri în domenii specializate, pentru a se face cunoscute, pentru a își promova serviciile și pentru a atrage noi membri în profesie. O posibilitate ar fi fuziunea între mai multe instituții profesionale, pentru a căpăta o voce mai puternică în dialogul cu autoritățile statului și pentru a își putea reprezenta mai bine proprii membri. În țări precum Canada, Noua Zeelandă, Australia organismele de normă au fuzionat, în timp ce în altele, precum Danemarca, Olanda, Italia, au fuzionat organismele profesionale.

În discuțiile care au succedat acestei prezentări, unii participanți la Forum au subliniat necesitatea ca organismele profesionale să adopte o nouă abordare în domeniul finanțării: este natural ca membrii să finanțeze organismele care îi reprezintă, cu condiția ca acestea să furnizeze servicii relevante, de înaltă calitate și să îi sprijine în activitatea desfășurată. Alți participanți s-au opus însă acestei idei, argu-

mentând că, prin lege, unele institute sunt non-profit, nu pot primi alți bani de la membri, în afara cotizațiilor anuale.

ROLURILE DE REGLEMENTARE ȘI RELAȚIILE CU AUTORITĂȚILE DE SUPRAVEGHERE

Este esențial ca profesia să joace un rol major în relația cu autoritățile de reglementare, dat fiind obiectivul său de a acționa în interes public. Pe acest fond, au fost purtate discuții și s-a încurajat schimbul de bune practici între delegațiile prezente, care s-au referit la situația existentă în acest domeniu, în țările pe care le reprezintă. Schimbul de experiențe a cuprins aspecte precum planificarea strategică în vederea dezvoltării infrastructurii organismelor profesionale, diferite modalități de finanțare a activității de reglementare, recrutarea personalului și construirea unor aptitudini și cunoștințe esențiale, depășirea provocărilor interne prin depășirea unor obstacole, inclusiv cele de ordin cultural, gestionarea percepțiilor practicienilor, asigurarea unei relații adecvate între procesele de monitorizare, suport tehnic și procedurile disciplinare, promovarea transparenței și a raportării externe în cadrul procesului de monitorizare, încurajarea schimbului de modele și exemple de succes, la nivel transfrontalier, în vederea unei mai mari eficiențe.

În cadrul sesiunii dedicate reglementării și supravegherii, **Ana Dincă**, vicepreședinte al Consiliului Camerei Auditorilor Financiar din România, a prezentat sistemul de supraveghere publică din România și a adus în atenție provocările cu care se confruntă CAFR în acest domeniu și

dificultățile întâmpinate în finanțarea acestui organism de supraveghere.

Paul Simkins, director asigurarea calității ICAEW, a susținut o prezentare despre modul în care ar trebui să se comporte organismele profesionale, fără a cădea pradă criticilor, ci dimpotrivă, încercând să facă față reclamațiilor sau recomandărilor primite din exterior, prin care își pot îmbunătăți activitatea. Chiar pe fondul unor tulburări impuse de reforma auditului la nivelul Uniunii Europene, asociațiile profesionale își pot dovedi competența și importanța. Ele pot dovedi că serviciile pe care le furnizează sunt esențiale pentru profesie, pentru mediul economic, pentru societate, în general. Comunicarea a fost, din nou, subliniată ca fiind un important factor de creștere: punerea în comun de idei, metode, inițiative, angajarea de noi discuții și colaborarea între organizațiile profesionale din țări diferite duc la modernizare, actualizarea practicilor naționale și la o mai bună adaptare la cerințele pieței.

EDUCAȚIE ȘI PREGĂTIRE: INVESTIȚIE ÎN VIITOR

Recunoscând că, în lipsa unor viziuni privind încurajarea accesului la profesie, relevanța, studiul și rolul profesiei vor avea de suferit, această sesiune a încurajat schimbul de bune practici între participanți în ceea ce privește educația și pregătirea profesională, pietre de temelie ale profesiei contabile și de audit. S-au dezbătut modurile în care pot fi atrași cei mai buni profesioniști în domeniu și cum pot fi aceștia instruiți, întărirea cooperării dintre profesie și mediul academic, alinierea criteriilor de acces la profesie și de dezvoltare

profesională continuă pentru satisfacerea unor aspirații de carieră pe termen lung.

În cadrul acestei sesiuni, **Henri Fortin**, șeful Centrului de Reformă a Raportării Financiare, cu sediul la Viena (CFRR) și **Liam Coghlan**, Senior specialist pe probleme de management financiar, au prezentat structura și obiectivele generale ale Centrului, precum și abordarea sa de lucru. Centrul de Reformă a Raportării Financiare a fost deschis la Viena în anul 2007, beneficiind de un buget anual de 4 milioane euro, 80% din fonduri provenind din donații (finanțări din partea guvernelor Austriei, Elveției, Luxemburgului etc.). CFRR este activ în 24 de țări, cu precădere din Europa de Sud-est, utilizând o echipă formată din 20 de angajați, la care se adaugă voluntari și experți externi. Obiectivul central al proiectelor care beneficiază de asistența Băncii Mondiale este punerea bazelor unui sistem de raportare financiară care să fie sustenabil.

În continuarea sesiunii, participanții la Forum au descris metodele prin care asociațiile pe care le reprezintă intenționează să se promoveze și să atragă noi membri: la nivelul universităților sunt sponsorizate unele competiții studentești sau sunt publicate broșuri de prezentare, distribuite în rândul studenților și absolvenților, se susțin prezentări în fața studenților sau absolvenților, pentru a îi atrage pe aceștia către profesie. Adresându-se profesioniștilor contabili, unele institute organizează cursuri de pregătire profesională, menite să explice noile acte legislative, adoptate la nivel național. Aceste cursuri sunt deosebit de căutate de către practicieni (de exemplu, Asociația Experților

Contabili din Turcia, EAAT, a organizat un curs de formare dedicat asimilării Noului Cod Comercial, la care s-au înscris 40.000 profesioniști) și dovedesc interesul și preocuparea organismelor pentru membrii lor și pregătirea de care aceștia au nevoie.

COOPERARE ÎN VEDEREA ATINGERII OBIECTIVELOR COMUNE: STRUCTURILE DE REGLEMENTARE, BANCA MONDIALĂ ȘI PROFESIA

Discuțiile interactive dintre participanți au implicat schimbul de opinii cu privire la posibilitatea consolidării și alinierii priorităților organelor naționale de reglementare, Băncii Mondiale și profesiei, răspunsurile la provocările și termenele care prevăd punerea bazelor unor infrastructuri instituționale, ajustarea structurilor și abordărilor existente, la nivel național economic, în funcție de necesitățile instituționale, beneficiile unei comunicări externe mai eficiente, concentrată pe oportunitățile instituirii de parteneriate și identificării unor scopuri comune.

Nathalie Berger, șeful Direcției de Audit și Agenției de Rating de Credit, DG Piața Internă, Comisia Europeană, a transmis un mesaj video înregistrat adresat participanților, în care se referea la propunerile de reformă a auditului. Reprezentanții Băncii Mondiale s-au referit, din nou, la programele derulate de CRRF Viena, dând exemple de modele de cooperare transfrontalieră, finanțate de Banca Mondială.

AGENDA REFORMEI UE ȘI PROFESIA

Sesiunea consacrată reformei profesiei promovată de UE a

avut un pronunțat caracter interactiv, mai ales că participanților li s-au alăturat un număr de părți interesate externe, precum și jurnaliști.

André Killesse, președintele Federației Europene a Contabililor (FEE), a trecut în revistă stadiul curent al reformelor Uniunii Europene în domeniile auditului și contabilității, cu relevanță asupra rolurilor organizațiilor profesionale, inițiativele mai ample ale UE cu privire la piața internă, inclusiv la informațiile nefinanciare și investițiile pe termen lung. Președintele FEE și-a exprimat îngrijorarea asupra diferențelor dintre un regulament și o directivă, atât în ceea ce privește aplicabilitatea și transpunerea, cât și în legătură cu diferențierea între entitățile de interes public și restul companiilor. Această diferențiere este problematică, mai ales dacă se dorește, la nivel comunitar, adoptarea unui regulament pentru entitățile de interes public. FEE sprijină principiul că „un audit este un audit”, indiferent de dimensiunea companiei în care este angajat auditorul.

Referitor la reforma profesiei de audit, se va impune o comunicare obligatorie între auditor și comitetul de audit. FEE și-a exprimat acordul în ceea ce privește raportarea auditorului, care este în conformitate cu prevederile ISA 700 și sprijină furnizarea serviciilor de non-audit, pe baza principiilor formulate în Codul Etic al Profesioniștilor Contabili emis de IFAC și adoptat deja în majoritatea statelor membre UE.

În cadrul dezbaterilor interactive, participanții au fost invitați să schimbe impresii cu privire la oportunitățile naționale și provocările generate de reforma contabilității și auditului la nive-

lul Uniunii Europene, oportunitățile naționale și provocările generate de inițiativele mai ample ale UE, eventualele proiecte viitoare ale Uniunii – inclusiv măsurile care nu vor implica emiterea unor acte legislative – care ar fi de dorit cum ar fi, de exemplu, cele referitoare la raportarea financiară a companiilor și la comitetele de audit.

ÎN CONCLUZIE, CÂTEVA OBSERVAȚII-CHEIE

În încheierea lucrărilor Forumului, în această ultima sesiune, membrii fiecărei delegații au trecut în revistă comentariile și observațiile lor, concluziile semnificative formulate și învățămintele cu care vor rămâne în urma acestei manifestări și pe care vor încerca să le implementeze la nivelul asociațiilor din care provin. Punctele-cheie identificate au avut drept scop încurajarea unor strategii viitoare, în ceea ce privește:

- Opiniile personale despre posibilele strategii viitoare, în lumina discuțiilor purtate în cadrul celor două zile de dezbateri;
- Eficiența unor organisme profesionale multi-disciplinare – ar răspunde acestea nevoilor multi-disciplinare ale pieței?
- Calea către o mai mare stabilitate financiară și o infrastructură mai sustenabilă;
- Cooperarea, colaborarea și fuziunile: perspective naționale și internaționale;
- Inițiativele naționale, mai precis acțiunile individuale ce urmează a fi puse în aplicare de către organismele profesionale, în urma acestui Forum Strategic al Profesiei Contabile.

Aspecte relevante privind viitorul Standardelor Internaționale de Raportare Financiară - schimbarea obiectivului și modificarea abordării

Președintele IASB, Hans Hoogervorst are experiență atât ca politician, cât și ca membru al unei autorități de reglementare, practici care i-au fost de un real folos în abordarea strategiilor care vor influența IASB pentru viitor. Sub președinția sa au fost lansate de către IASB consultațiile publice din iulie 2011, iar la 18 decembrie 2012 IASB a emis un răspuns cu privire la aceste consultații. Astfel, prioritară nu mai este convergența IFRS (Standardele Internaționale de Raportare Financiară) cu US GAAP (Standardele de Contabilitate din SUA), ci mai degrabă se pune accent pe următoarele cinci aspecte: ● Entitatea care raportează ● Prezentare (inclusiv alte elemente ale rezultatului global) ● Informații descriptive prezentate în notele la situațiile financiare (disclosure) ● Elementele componente ale situațiilor financiare (inclusiv definițiile unui activ și a unei datorii) ● Evaluare.



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



Clemente Kiss,
Senior Manager - Audit,
KPMG România

IASB a decis să-și schimbe prioritățile: nu va mai pune accent pe elaborarea de noi standarde, stabilind ca prioritate revizuirea cadrului conceptual și punerea accentului pe aspectele privind aplicarea în practică a standardelor existente.

Astfel, IASB va continua revizuirea post-implementare a standardelor existente, următorul proiect referindu-se la standar-

dul privind combinările de întreprinderi.

În ceea ce privește aspectele privind aplicarea practică a standardelor existente, IASB a identificat și și-a propus pentru următoarele 18 luni proiecte de cercetare prioritare pentru a investiga aspectele care cauzează dificultăți în aplicarea standardelor existente, prezentate în pagina următoare.

NOUA ABORDARE ÎN PROCESUL DE ELABORARE A STANDARDELOR

Procesul actual de elaborare a unui standard cuprinde următoarele etape:

- ☞ Propunere;
- ☞ Decizie;
- ☞ Proiectul de discuție;
- ☞ Expozeul sondaj;

Proiect de cercetare	Aspectul ce urmează a fi investigat	Industria afectată
Scheme privind certificatele de emisii cu efect de seră	Recunoașterea în contabilitate a tranzacțiilor și evenimentelor specifice de către administratorul schemei; Când și cum se înregistrează datoriile aferente emisiilor cu efect de seră.	Energie și Resurse Naturale și Industriile diversificate
Combinări de întreprinderi sub control comun	Când trebuie aplicată contabilitatea de preluare și când trebuie aplicată contabilitatea de început pentru combinări de întreprinderi sub control comun.	Toate industriile
Ratele de actualizare	Motive pentru utilizarea unor rate de actualizare diferite pentru estimarea fluxurilor viitoare de numerar, în conformitate cu cerințele diferitelor standarde.	Toate industriile
Metoda punerii în echivalență	Dacă metoda punerii în echivalență generează informații folositoare pentru utilizatori și ce dificultăți cauzează celor ce întocmesc aceste situații financiare.	Toate industriile
Imobilizări necorporale, activități extractive și activități de cercetare-dezvoltare	Dacă este fezabilă dezvoltarea unui singur set de raportare financiară privind activitățile extractive, de explorare și de dezvoltare.	Minerit, industria petrolieră, companii care activează în domeniul cercetării-dezvoltării
Instrumente financiare având caracteristicile unui element de capital	Care instrumente financiare sunt dificil de clasificat ca o datorie sau element de capital conform reglementărilor actuale; pentru care instrumente cei ce întocmesc situațiile financiare sau utilizatorii pun la îndoială respectiva clasificare.	Toate industriile, mai ales Serviciile Financiare
Diferențe de curs din translatare	Ce cauzează volatilitate privind veniturile raportate aferente contractelor de construcție pe termen lung asociate fluctuațiilor privind cursurile de schimb valutar.	Industria de construcții și Industriile diversificate
Datorii non-financiare	Când și la ce valoare trebuie recunoscută o datorie (cu accent pe cazuri care generează dificultăți în practică).	Toate industriile

- ☞ Standard final;
- ☞ Revizuire post-implementare.

În conformitate cu noua abordare, vor fi prioritare pentru fiecare nou proiect atât o cercetare încă din faza de început, cât și o evaluare inițială minuțioasă.

Fiecare nou proiect va începe cu o fază de cercetare și abia după aceea va parcurge etapele menționate mai sus.

De fapt, noua abordare propune cercetarea ca primă fază, urmată de proiectul de discuție, abia după aceea trebuind parcurse etapele de propunere și decizie. Mai exact, procesul revizuit de

elaborare a unui standard cuprinde următoarele etape:

- ☞ Cercetare;
- ☞ Proiectul de discuție;
- ☞ Propunere;
- ☞ Decizie;
- ☞ Expozeul sondaj;
- ☞ Standard final;
- ☞ Revizuire post-implementare.

Cercetarea va pune accent pe definirea mult mai clară a problemelor pe care noul proiect caută să le rezolve și pe înțelegerea cauzelor problemei identificate. Rezultatele fazei de cercetare vor fi publicate și vor fi des-

chise comentariilor din partea publicului interesat.

Contrar procesului curent, decizia de a duce un proiect în faza de elaborare va fi luată doar după ce au fost luate în considerare rezultatele fazei de cercetare. De aceea, nu toate proiectele de cercetare vor duce la nivelul de elaborare de standard. Pentru a lua aceasta decizie, IASB va lua în considerare dacă:

- ☞ problema a fost definită în mod adecvat;
- ☞ au fost identificate soluții de implementare de înaltă calitate.

În trecut, IASB a fost criticat pentru efectuarea evaluării cost-



beneficiu pentru un nou standard abia în faza finală a procesului.

Pentru a răspunde acestor îngrijorări, analiza preliminară cost-beneficiu va fi efectuată în faza incipientă a proiectului.

PROIECTE DE STANDARDE ALE IASB

IASB continuă să lucreze și să aloce resurse cu privire la patru mari proiecte: venituri, leasing, instrumente financiare și asigurări.

De asemenea, trei noi proiecte de standarde au fost adăugate pe agenda IASB:

👉 **Agricultura** – active de natură biologică – un expozeu sondaj cu privire la amendamentele propuse pentru modificarea IAS 41 „Agricultura”;

👉 **Activități cu reglementare specială** – recunoașterea activelor/datoriilor reglementate – IASB intenționează să elaboreze un standard intermediar pentru jurisdicțiile cu activitate reglementată care intenționează să adopte IFRS;

Situații financiare individuale: utilizarea metodei punerii în echivalență – IASB ia în considerare reintroducerea metodei

punerii în echivalență pentru evaluarea investițiilor în situațiile financiare individuale.

CONCLUZIE

Pentru a îmbunătăți eficiența și pentru a elabora standarde globale de înalta calitate, IASB intenționează să colaboreze intens cu organismele de reglementare regionale și naționale, care vor ajuta IASB în acceptarea generală a soluțiilor propuse.

BIBLIOGRAFIE

1. <http://www.ifrs.org>
2. <http://www.kpmg.com>

Drumul de la sesizare la sancțiunea disciplinară

Daniela Ștefănuț, consilier juridic CAFR

Articolul își propune să prezinte ce trebuie să cunoască un auditor financiar dacă împotriva sa se formulează o sesizare de natură disciplinară. Este bine de știut de la bun început că o sesizare formulată împotriva unui auditor financiar referitoare la o abatere disciplinară sau care vizează comportamentul profesional al acestuia se adresează Camerei Auditorilor Financieri din România (CAFR). Niciun alt organism profesional sau instituție nu au latitudinea de a soluționa sesizări de această natură.

Iar Camera Auditorilor Financieri din România are competența de a stabili răspunderea disciplinară și de a sancționa abaterile disciplinare săvârșite de membrii săi, auditori financiari¹, în condițiile legii, ale Regulamentului propriu de organizare și funcționare, precum și ale dispozițiilor Regulamentului privind stabilirea răspunderii disciplinare a membrilor CAFR².

Temeiul legal în baza căruia auditorii financiari răspund disciplinar este art. 32 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.75/1999³, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Regula instituită de Legea nr. 26/2010 pentru modificarea OUG 75/1999 este că: „*în exercitarea profesiei auditorii financiari răspund administrativ și disciplinar*”.

Persoana, entitatea care formulează o sesizare trebuie să o adreseze Camerei Auditorilor Financieri din România în termen de un an.

Camera uzează de dreptul său de a stabili răspunderea discipli-

nară prin declanșarea cercetării disciplinare, astfel:

☞ în urma sesizărilor formulate de reclamanți referitoare la abateri de la conduita etică și profesională ale membrilor CAFR;

☞ în urma sesizărilor cu privire la fapte de natură să atragă răspunderea disciplinară a unui membru, în situația în care CAFR obține informații de această natură în virtutea exercitării atribuțiilor sale legale. Principala sursă a acestor informații o constituie rapoartele de control întocmite de Departamentul

de monitorizare și competență profesională;

☞ prin autosesizare, la cererea Departamentului servicii pentru membri și a Departamentului admitere, pregătire continuă și stagii, dar și în urma unor articole de presă, media etc.

Potrivit art. 6 din Regulamentul privind răspunderea disciplinară a membrilor CAFR, acțiunea disciplinară poate fi exercitată în termen **de cel mult un an** de la data săvârșirii faptei.

Termenul de un an în care se poate formula orice fel de sesizare împotriva modului de exer-

1 Regulamentul de organizare și funcționare a Camerei Auditorilor Financieri din România, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 433/2011, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 345 din 18.05.2011.

2 Regulamentul privind stabilirea răspunderii disciplinare a membrilor CAFR, aprobat prin Hotărârea Consiliului Camerei nr. 125 din 17.06.2008, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 524 din 11.07.2008.

3 Ordonanța de urgență a Guvernului nr.75/1999, privind activitatea de audit financiar, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 598 din 22 august 2003, cu modificările și completările ulterioare.

citare a profesiei de către un auditor financiar este termen de prescripție și va avea același regim juridic ca al prescripției intervenite în cazurile civile, în sensul că acesta poate fi **înterupt, suspendat** și ulterior **reluat**.

Toate problemele, faptele sau circumstanțele care sunt de natură să atragă răspunderea disciplinară a unui membru se aduc la cunoștință CAFR în interiorul unui an de la data săvârșirii faptei.

Există **două excepții de la regula** de mai sus:

☞ Teza a doua a art.6 din Regulamentul privind răspunderea disciplinară a membrilor CAFR stabilește că **acțiunea disciplinară** poate fi exercitată în termen **de 3 luni** de la data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești prin care un membru al CAFR a fost condamnat pentru infracțiuni care atrag interzicerea dreptului de exercitare a profesiei de auditor financiar.

☞ Atunci când nu se cunoaște cu exactitate data săvârșirii abaterii disciplinare de către auditorul financiar, termenul în cadrul căruia poate fi exercitată acțiunea disciplinară începe să curgă de la predarea/datarea oricărui document în legătură cu abaterea.

Sesizarea va cuprinde în principal următoarele elemente:

☞ identificarea reclamantului prin menționarea numelui, prenumelui și a domiciliului autorului sesizării;



☞ persoana asupra căreia s-a formulat reclamația - numele și prenumele auditorului financiar reclamat, precum și, dacă este cunoscut, sediul profesional al acestuia;

☞ obiectul sesizării;

☞ dacă există dovezi, indicarea acestora, pe care se sprijină fiecare dintre faptele sesizate;

☞ reclamația va fi însușită și datată, respectiv va trebui să poarte semnătura autorului sesizării și data întocmirii.

Auditorul financiar va fi în măsură să solicite Camerei Auditorilor Financieri din România să i se prezinte dacă sesizarea formulată împotriva sa a fost semnată, deoarece sesizările nesemnate/anonime nu se vor lua în considerare și se vor clasa.

Sesizarea îndreptată împotriva mai multor auditori financieri va forma obiectul **unui singur dosar** dacă obiectul sesizării îl constituie o obligație comună ori dacă obligațiile au aceeași cauză, urmând ca, în funcție de gradul culpei fiecărui auditor financiar, să i se aplice acestuia sancțiunea corespunzătoare.

Cercetarea și investigarea faptelor de natură să atragă răspunderea disciplinară a membrilor CAFR se efectuează de către Departamentul de etică, conduită profesională și investigații (DECPI).

După primirea sesizării, DECPI informează în scris auditorul financiar despre aceasta, i se comunică o copie a sesizării și este invitat la sediul CAFR pentru a da posibilitatea auditorului financiar să formuleze argumentele în susținerea apărării sale.

DECPI este abilitat să solicite informații, să analizeze înscrisuri, să convoace și să audieze pe autorul sesizării și pe cel reclamat, procedând în așa fel încât să fie clarificate toate aspectele referitoare la faptele imputate. Convocarea trebuie transmisă, prin scrisoare recomandată cu confirmare, în așa fel încât să fie primită de către persoana în cauză cu cel puțin 5 zile lucrătoare înainte de data fixată.

Cel împotriva căruia a fost formulată sesizarea are dreptul să fie asistat pe tot parcursul procedurii disciplinare de către un avocat sau de o persoană împuternicită și are acces la dosarul de cercetare, personal sau prin reprezentantul ales.

Persoana reclamată poate să dispună să fie reprezentată, depunând la dosar o împuternicire expresă în acest sens, arătând toate datele de identificare ale împuternicitului.

Există și situații în care Departamentul de conduită și disciplină profesională poate considera că nu sunt îndeplinite condițiile necesare pentru atragerea răspunderii disciplinare și va face o notificare în acest sens.

În urma cercetării disciplinare, dacă unele aspecte de calitate a lucrărilor trebuie lămurite, DECPI poate solicita Departamentului de monitorizare și competență profesională din cadrul CAFR efectuarea unui control de calitate tematic, care să acopere aspectele cuprinse în sesizare. Astfel, cercetarea disciplinară se extinde și asupra calității activității desfășurate de auditorul financiar în legătură cu sesizarea.

Sancțiunile disciplinare se dispun de către Consiliul Camerei Auditorilor Financiari din România, care este obligat să respecte procedurile referitoare la **comunicare, audiere, delibere și comunicare a hotărârii**.

Consiliul Camerei îi convoacă pe cel împotriva căruia a fost formulată sesizarea și pe autorul sesizării în vederea audierii. Auditorul financiar va fi citat pentru a participa, în nume propriu, la termenul stabilit de Consiliul CAFR. Citația este trimisă celor în cauză **cu cel puțin 7 zile înainte de ședința Comisiei de disciplină**, iar dosarul cauzei, cuprinzând în special concluziile DECPI, va fi pus la dispoziția părților cu 7 zile înainte de același termen, prin Secretariatul CAFR.

Sancțiunile care pot fi dispuse de Consiliul CAFR:

- ☞ muștrare
- ☞ avertisment scris,
- ☞ suspendarea calității de membru
- ☞ retragerea calității de membru al Camerei.

Hotărârea Consiliului Camerei privind sancționarea se comunică celui reclamat și autorului sesizării în termen **de cel mult 15 zile de la adoptare**. Comunicarea se face prin poștă, recomandat și cu **confirmare de primire**.

Hotărârile de sancționare de suspendare și retragere a calității de membru se comunică Consiliului pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiiei Contabile (CSIPPC) spre aprobare. Implicit, acestea se comunică auditorului financiar după aprobarea dată de CSIPPC.

Hotărârile de sancționare pot fi contestate direct la instanța competentă, pe calea contenciosului administrativ.

În final, câteva cuvinte despre efectele aplicării unei sancțiuni.

În primul rând este afectată buna reputație a auditorului sancționat. De exemplu, cei care doresc să li se recunoască, de către alt stat din UE, calificarea de auditor financiar vor avea dificultăți la dovedirea bunei reputații, care reprezintă o cerință impusă de Directiva sectorială 2006/43/CE. Apoi, sunt afectați cei care doresc să participe la auditarea proiectelor finanțate din fonduri europene, deoarece majoritatea beneficiarilor impun o conduită profesională lipsită de sancțiuni și calificative profesionale slabe.

Este de menționat și faptul că în cazul aplicării sancțiunii cu suspendarea, persoana sancționată **nu poate presta sub nici o formă activitate de audit financiar și nu poate face uz de această calitate**, în caz contrar urmând a fi sancționată **cu retragerea calității de membru al Camerei**.

Iar în situația aplicării sancțiunii de retragere a calității de membru, auditorul financiar are obligația ca în termen de cel mult 30 de zile de la data rămânerii definitive a hotărârii de sancționare să predea Departamentului de servicii pentru membri din cadrul Camerei **cartonul, certificatul, parafa și autorizația de funcționare**.

Este de la sine înțeles că repetarea abaterii constituie o circumstanță agravantă, care va fi luată în considerare la stabilirea unei noi sancțiuni.

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

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

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

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

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

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

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

