

Practici *de* Audit

Camera Auditorilor Financiari din România

Anul VI, Nr. 1(21)/2017

INTERVIU

Andreia Stanciu,
director ACCA România,
Bulgaria, Republica Moldova

IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

**Câteva considerații despre
munca auditorilor interni**

**Managementul integrat
al riscului**

**Analiza bazei legale
a programelor
de cercetare finanțate
de Uniunea Europeană
pentru perioada 2007-2020
din perspectiva auditului**

**Facilități fiscale pentru
activitățile de cercetare și
dezvoltare**

**Modificările fiscale actuale
și impactul asupra
comportamentului
profesionistului contabil**



Cea mai nouă ediție a **Standardelor Internaționale de Audit**

Sub egida *Camerei Auditorilor Financiari din România* și în urma acordului de traducere semnat cu Federația Internațională a Contabililor, începând din luna februarie este disponibil în limba română **Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe.**

Lucrarea, editată în 3 Volume, reunește:

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

Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Misiuni de Asigurare și Servicii Conexe – Ediția 2015, include standardele internaționale de audit care s-au revizuit sau care au fost nou emise față de ediția precedentă tradusă de CAFR, și care produc efecte pentru audituri ale situațiilor financiare pentru exerciții financiare care se încheie după 15 decembrie 2016, astfel:

- ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare;
- Noul ISA 701, Comunicarea aspectelor cheie ale auditului în raportul auditorului independent;
- ISA 705 (Revizuit), Modificări ale opiniei raportului auditorului independent;
- ISA 706 (Revizuit), Paragrafele de evidențiere ale unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent;
- ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate;
- ISA 570 (Revizuit), Principiul continuității activității;
- ISA 260 (Revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta;
- ISA 800 (Revizuit), Considerente speciale – auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special;
- ISA 805 (Revizuit), Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și alte elemente specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare;
- ISA 810 (Revizuit), Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate;
- Amendamente de conformitate la alte ISA-uri (200, 210, 220, 230, 240, 300, 315, 320, 330, 450, 500, 510, 540, 560, 580, 600, 710).

Cele 3 volume al Manualului pot fi achiziționate de la sediul CAFR din București și de la reprezentanțele noastre din Brașov, Cluj-Napoca, Iași și Timișoara sau pot fi comandate prin e-mail la adresa cafr@cafr.ro, ori la numărul de fax: +4031.433.59.40.

Manualul este disponibil în format tipărit la prețul de **135 lei** (3 volume), precum și în format electronic (stick USB) la prețul de **75 lei**.

SUMAR

ANUL VI, NR. 1 (21)/2017



INTERVIU



Avantajele de a fi membru într-o asociație internațională și în una locală – recunoașterea calificării și dreptul de practică sunt esențiale pentru orice profesionist

Andreia STANCIU,
director ACCA România – Bulgaria – Republica Moldova

IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

Câteva considerații despre munca auditorilor interni

A few considerations regarding the work of the internal auditors

Ionela-Corina CHERSAN,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași

3

7

Considerații privind managementul integrat al riscului

Considerations on integrated risk management

Emilia VASILE,
Ion CROITORU,
Universitatea „Athenaeum”, București

15

Analiza bazei legale a programelor de cercetare finanțate de Uniunea Europeană pentru perioada 2007-2020 din perspectiva auditului

Analysis of the legal basis of research programmes funded by the European Union between 2007-2020 from an audit perspective

Alexandru BOCEAN, *Agenția Executivă a Consiliului European de Cercetare, Bruxelles, Belgia*

23

Facilități fiscale pentru activitățile de cercetare și dezvoltare

Tax incentives for research and development activities

Simona STĂNCULESCU,
Academia de Studii Economice, București

39

Modificările fiscale actuale și impactul asupra comportamentului profesionistului contabil

The current tax changes and their impact on the accountant's behavior

Flavius-Andrei GUINEA, *Academia de Studii Economice, București*

46



© CAFR

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

Practici de **Audit**

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



Colegiul editorial

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

Adresa: Str. Sirenelor nr. 67-69, sector 5, București,
Telefon: +4031 433 59 22, Fax: +4031 433 59 40

Indexare în B.D.I.:

1. Academic Keys;

link: http://business.academickeys.com/jour_main.php

2. Google Scholar;

link: <https://scholar.google.ro/citations?user=hvsG7WkAAAAJ&hl=ro&authuser=1>

3. Journal Seeker;

link: <http://journalseeker.researchbib.com/view/issn/2284-6697>

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

Tipar: SC Print Group Serv SRL, Str. Baicului nr. 82, sector 2, București
E-mail: office@printgroup.ro

Redacția

Prof.univ.dr.
Mădălina Dumitru
– senior editor

Cristina Radu
– secretar de redacție

Nicolae Login
– prezentare grafică
și tehnoredactare

**Flavia Tudor
Cioriceanu,
Adrian Popescu,
Diana Săndulescu,
Daniela Ștefănuț**

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

Site: www.practici.cafr.ro; E-mail: revista@cafr.ro; Facebook: **CAFR Practici de Audit**

„Avantajele de a fi membru într-o asociație internațională și în una locală – recunoașterea calificării și dreptul de practică sunt esențiale pentru orice profesionist”

Andreia Stanciu,
director ACCA România
– Bulgaria – Republica
Moldova



ACCA România, Bulgaria și Republica Moldova a împlinit de curând zece ani. Cum ați putea descrie, pe scurt, această perioadă?

Da, într-adevăr, în 2016 s-au împlinit 10 ani de când ACCA, cea mai mare asociație internațională în domeniul financiar-contabil, și-a înființat un birou regional la București, responsabil pentru România, Bulgaria și Republica Moldova. Biroul face parte acum dintr-o rețea de aproximativ 100 de

birouri și centre ACCA din întreaga lume.

A fost o perioadă în care schimbările aduse de tehnologie au început să se vadă din ce în ce mai pregnant și în educație și în care contextul economic și demografic mondial a influențat foarte mult tendințele din dezvoltarea personală.

Cum am abordat fiecare dintre aceste provocări? Schimbările aduse de tehnologie au însemnat că ACCA a introdus examene exclusiv pe calculator, a dezvoltat o platformă proprie de cursuri

online pentru primul modul al calificării și, nu în ultimul rând, și-a îmbunătățit procesele interne și de deservire a clienților. Contextul economic instabil ne-a determinat să lucrăm și mai strâns cu partenerii noștri, pentru a vedea exact ce își doresc de la o calificare internațională și, în urma acestor discuții, am lansat de curând o nouă versiune a calificării ACCA – „ACCA Qualification the Future”. Schimbările care se manifestă în așteptările tinerilor ne-au făcut să ne orientăm și spre calificări modulare, scurte, ale căror exa-

mene pot fi susținute de mai multe ori pe an, pentru a ne adapta nevoii de flexibilitate a noii generații.

Acești ani au însemnat, de asemenea, creșterea și întărirea unei comunități foarte frumoase de membri și studenți ACCA care, doar în România, sunt în acest moment peste 5000.

Nu în ultimul rând, în 10 ani am avut șansa de a cunoaște mulți oameni deosebiți printre colaboratorii, partenerii și angajații ACCA și mă bucur că în continuare sunt alături de noi și că acest grup de oameni deosebiți este în continuă creștere.

Care sunt principalele activități ale reprezentanței ACCA în București? Ce putem rezolva mai ușor apelând direct la un angajat ACCA România, Bulgaria și Republica Moldova decât să ne adresăm online sediului central?

Suntem de cele mai multe ori primul punct de contact pentru persoane care doresc să se dezvolte personal și profesional folosind cea mai cerută calificare internațională în domeniul financiar-contabil. Încercăm să facem acest lucru pro-activ, venind noi înspre potențialii studenți și explicând că nu este nevoie să părăsești România pentru a obține o calificare internațională de cea mai înaltă calitate.

De asemenea, suntem în legătură constantă cu membrii noștri din regiunea Europei de Sud-Est pentru a le oferi informații interesante și relevante pentru cariera lor, dar și pentru a le propune colaborări care au drept scop creșterea vizibilității ACCA în



regiune – lucru care îi ajută atât pe membrii, pe potențialii studenți, cât și pe partenerii noștri.

Pentru a răspunde celei de-a doua părți a întrebării, în general, doar discuțiile despre situații specifice regiunii ar trebui adresate nouă, biroului Europa de Sud-Est. În rest, orice întrebare este rezolvată de biroul central din Marea Britanie (acolo avem, de exemplu, Customer service care lucrează non-stop).

Cum putem să profităm mai mult de faptul că reprezentanța acestor trei țări este în România?

Creăm foarte multe oportunități de networking pentru profesioniști, având cel puțin un eveniment pe lună. Aș îndemna profesioniștii din domeniul financiar-contabil și de audit să iasă cât mai mult din birou și să cunoască alți colegi. Bineînțeles, aceste evenimente sunt recunoscute și ca dezvoltare profesională

de ACCA și de asociațiile naționale partener, deci avantajele sunt multiple.

De asemenea, prin biroul local ACCA am avut onoarea de a lua legătura direct cu reprezentanții unor asociații și instituții naționale prestigioase din România și am putut încheia acorduri de colaborare sau am organizat varii proiecte care au fost reciproc avantajoase pentru membrii noștri și ai acestora. Una dintre aceste colaborări de care suntem foarte mândri este și cea cu Camera Auditorilor Financiari din România, a cărei prezență constantă în toți acești ani ca partener al ACCA a însemnat că am putut adapta, rafina și îmbunătăți de la an la an proiectele noastre comune pentru a fi mai aproape de cerințele și obiectivele membrilor noștri.

Ce presupune acordul de colaborare/parteneriat dintre ACCA și Camera



Auditorilor Financiari din România? Cu ce mă ajută faptul că sunt membru CAFR dacă vreau să devin membru ACCA? Dar invers? Dacă sunt și membru ACCA și CAFR pot să îmi îndeplinesc obligațiile față de cele două organisme mai ușor/în același timp?

De fapt, CAFR și ACCA au mai multe acorduri încheiate, toate fiind gândite pentru a veni în sprijinul membrilor comuni. Există un acord de recunoaștere reciprocă, unul de recunoaștere a activităților de dezvoltare profesională continuă și unul, cel mai recent, care oferă condiții financiare avantajoase membrilor CAFR (și CECCAR) care doresc să obțină și calificarea ACCA. Textele acordurilor sunt publicate pe site-ul CAFR, dar, vorbind despre îndeplinirea obligațiilor către ambele organisme mai ușor – am lucrat cu CAFR pentru a

găsi multe puncte comune în raportare și pentru a facilita cât mai mult procedurile administrative astfel încât membrii noștri comuni nu sunt dezavantajați pentru că au calitatea de membru în două asociații. Vorbind despre avantajele de a fi membru într-o asociație internațională și în una locală, cred că sunt evidente – recunoașterea calificării și dreptul de practică sunt esențiale pentru orice profesionist.

În ce activități vă implicați alături de organismele profesionale și de universitățile din țară?

Încercăm, în primul rând, să ascultăm dorințele partenerilor noștri, apoi să propunem noi idei venite din partea membrilor ACCA din regiune sau de la sediul central ACCA. De obicei, colaborările de succes au reprezentat o combinație între acestea. Paleta de activități este foarte largă, dar aș putea să menționez burse acordate studenților excepționali din universități, ateliere de carieră cu profesioniști consacrați pentru studenți, evenimente pentru profesioniști, alinierea programelor de învățământ ale universităților și asociațiilor profesionale cu cel al ACCA etc. Numitorul comun al acestor activități este că întotdeauna avem ca obiectiv central satisfacerea nevoilor membrilor noștri, chiar și prin lucrul cu universitățile (de exemplu, atragem studenți mai bine pregătiți în profesie).

Cum considerați că a evoluat profesia contabilă din România în ultimii zece ani?

Voi lăsa CECCAR și CAFR să exprime un punct de vedere asupra evoluției profesiei contabile

din România, deoarece dâșii sunt singurii în măsură să emită opinii în această privință. Ce pot eu să spun este că de la an la an, lucrând cu aceste două organisme profesionale, am văzut că au devenit mai puternice, cu o viziune mai clar conturată și cu o putere mai mare de a implementa această viziune. Am văzut, de asemenea, o deschidere din ce în ce mai accentuată în a lucra cu asociații internaționale de contabilitate. Pentru ACCA acest lucru nu poate fi decât îmbucurător, iar pentru profesia din România, de asemenea.

Care sunt caracteristicile celor care încep acum drumul pentru a deveni membri ACCA? Le este mai ușor decât acum zece ani? Ce a schimbat ACCA pentru a veni în ajutorul lor, pentru a se adapta la specificul lor?

Cred că termenul „ușor” este relativ și depinde de percepția fiecăruia – meseria de contabil și de auditor este în continuare una solicitantă, chiar dacă progresul tehnologic pare a le fi ușurat. Provocările sunt altele acum – profesionistul are mai multe decizii de luat, raționamentul profesional trebuie aplicat mai de timpuriu în carieră, volumul de informații este mult mai mare. Cred că cel care începe o calificare profesională în prezent trebuie să fie mai disciplinat și să aibă o viziune mult mai clară a beneficiilor pentru care pornește pe acest drum. Faptul că are mai multe surse de informații poate clarifica sau, dimpotrivă, îngreuna acest drum. ACCA și-a adaptat calificările în acești ultimi ani pentru a le face mai flexibile și modulare. De asemenea, am încercat să îi încurajăm pe mem-

brii existenți să vorbească deschis despre greutățile pe care le-au avut în timpul studiului, dar și despre avantajele de care s-au bucurat după ce au promovat examenele ACCA.

ACCA a anunțat de curând schimbări în examenele pe care o persoană trebuie să le susțină pentru a deveni membru. Cum considerați că poate CAFR să își susțină membrii în pregătirea pentru noile examene?

ACCA aduce schimbări majore în calificarea sa principală, ACCA Qualification, cel puțin o dată la șapte ani, deci aceste modificări nu reprezintă o noutate. De asemenea, de la sesiune la sesiune (din patru în patru luni), conținutul examenelor este actualizat, dar în proporție mai mică. Facem acest lucru pentru a ne asigura că informațiile pe care le examinăm sunt relevante și utile pentru profesioniștii care urmează să devină parteneri de audit sau directori financiari în scurt timp. Din colaborarea extinsă cu CAFR am remarcat dorința constantă, care este și foarte abil pusă în practică, de a fi o organizație profesională care operează la cele mai înalte standarde, în beneficiul și în consultare permanentă cu membrii săi. Sunt sigură că membrii CAFR și organizația care îi reprezintă sunt extrem de echipați pentru a face față acestor schimbări. Singurul lucru care ne rămâne de făcut nouă, celor de la ACCA, este să le comunicăm foarte clar, împreună cu implicațiile lor. ♦

A consemnat,
Mădălina Dumitru



Câteva considerații despre munca auditorilor interni

A few considerations regarding the work of the internal auditors



Ionela-Corina CHERSAN

Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, e-mail: macov@uaic.ro

REZUMAT

Articolul are drept obiectiv aducerea în atenția auditorilor interni din România și a persoanelor care doresc să devină auditori interni a câtorva elemente care să îi sprijine în procesul de pregătire profesională. Pentru aceasta am avut în vedere, cu deosebire, literatura de specialitate străină și studiile realizate începând din anul 1972 de *Corpul comun de cunoștințe privind auditul intern la nivel global* (The Global Internal Audit Common Body of Knowledge – CBOK). Am extras din acestea, pe de o parte, relațiile pe care le au auditorii interni cu diferitele structuri de conducere ale unei organizații și cu auditorul financiar, și, pe de altă parte, cunoștințele, competențele și abilitățile pe care ar trebui să le dețină sau să și le dezvolte auditorii interni pentru îmbunătățirea relațiilor menționate anterior.

Cuvinte cheie: *Abilități, CBOK, cunoștințe, comitet de audit, ISA.*

ABSTRACT

The article aims to bring to the attention of internal auditors in Romania and individuals who want to become internal auditors several elements to support them in the process of training. For this we took into account, in particular, the foreign literature and the studies carried out since 1972 by The Global Internal Audit Common Body of Knowledge – CBOK. We extracted, therefrom, on the one hand, the relationships that internal auditors have with different management structures of an organization and the auditor, and, on the other hand, the knowledge, skills and abilities that should be held or developed by the internal auditors to improve the relationships mentioned above.

Key words: *Abilities, CBOK, knowledge, audit committee, ISA.*

JEL classification: M40, M42

Introducere

Complexitatea tot mai mare a activităților economice și scandalurile financiare din ultimii ani au condus la o creștere a cererii pentru activitatea de audit intern la nivel mondial. Aceasta a devenit nu doar o activitate necesară, ci chiar obligatorie uneori.

În unele țări, cum ar fi SUA, Canada și țările din Europa Occidentală, funcția de audit intern are o vechime considerabilă, în timp ce în altele, cum sunt cele din Africa și din Orientul Mijlociu, este o funcție încă puțin dezvoltată (CBOK, 2010). Ca nivel de dezvoltare a auditului intern, România se află într-o situație similară cu cea din fostele țări comuniste, cu marea majoritate (peste 65%) a structurilor de audit intern având o vechime de până la 10 ani.

Deși, în mod tradițional, auditul intern avea ca obiectiv principal monitorizarea gradului de adec-

vare și a eficacității sistemului de control intern, în ultimii ani, domeniul de acțiune s-a extins înspre asigurarea integrității structurilor de guvernare corporativă, a procesului de evaluare a riscului și a sistemelor financiare, operaționale și informatice.

Așadar, sesizând noile oportunități apărute ca urmare a creșterii complexității activităților economice și a riscurilor asociate lor, auditorii interni au inițiat noi tipuri de servicii, în sensul că, față de activitățile inițiale, legate mai ales de domeniul financiar-contabil, munca lor a început să se extindă și asupra tot mai multor sectoare nefinanciare din entitate. Auditorii interni știu că înregistrările contabile reflectă direct sau indirect toate operațiunile entității. În acest fel, un audit intern care vizează inițial sectorul financiar-contabil oferă ulterior posibilitatea orientării și spre celelalte activități. Cu alte cuvinte, o bună acoperire de către auditul intern

a domeniului financiar-contabil din entitate, va permite extinderea lui și către celelalte sectoare operaționale. În schimb, incapacitatea auditorilor interni de a acoperi activitățile financiar-contabile din entitate a condus la posibilitatea externalizării auditului intern, în sensul că această slăbiciune a fost speculată, în special, de marile firme de audit, care s-au arătat dispuse să ofere servicii de audit intern companiilor cărora le ofereau deja servicii de audit financiar. Lucrul acesta s-a întâmplat mulți ani și se mai întâmplă și în prezent, cu mențiunea că acum firmele de audit extern nu pot oferi, în același an, servicii de audit intern entităților ale căror situații financiare fac obiectul misiunii lor.

În acest context, considerăm important să prezentăm câteva aspecte referitoare la relația auditului intern cu structurile de conducere ale unei organizații.



Relația dintre auditul intern și comitetul de audit

În prezent, principala responsabilitate a comitetului de audit este aceea de a supraveghea procesul de raportare financiară care trebuie să genereze informații fiabile și credibile și de a obține asigurări cu privire la existența unui sistem eficient de control intern. În plus, comitetului de audit îi revine obligația de a selecta auditorii externi, de a înțelege și de a se asigura că toate informațiile semnificative sunt incluse în situațiile financiare publicate de companie, de a monitoriza sistemul de management al riscului și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile companiei.

Se constată, de asemenea, că responsabilitățile comitetului de audit au evoluat, existând o tendință de orientare a acestuia spre chestionarea și presarea managementului cu privire la atingerea obiectivelor companiei. Dar și auditul intern are rolul de a sprijini entitatea în atingerea obiectivelor sale. În acest context, apreciem că devine evidentă legătura puternică dintre auditul intern și structurile de guvernare corporativă, mai ales prin intermediul comitetului de audit.

Principalele responsabilități ale comitetului de audit care pun în evidență relația dintre acesta și auditul intern pot fi sintetizate astfel:

- ➔ să se asigure că situațiile financiare publicate prezintă o imagine fidelă a companiei și nu induc în eroare utilizatorii de informații financiare;

- ➔ să se asigure că sistemul de control intern este adecvat;
- ➔ să verifice orice acuzație cu privire la existența neregulilor materiale, financiare, etice și legale;
- ➔ să aprobe selectarea auditorului extern.

Cu excepția procesului de selectare a auditorului extern, auditului intern îi revin responsabilități importante în toate celelalte domenii principale în care este implicat comitetul de audit. Plecând de la aceste responsabilități ale auditorilor interni, Fountain (2016) consideră că funcția de audit intern se confruntă în prezent cu multe probleme, cum ar fi:

- ➔ să „câștige un loc” la masa responsabililor companiilor;
- ➔ să realizeze misiunile în deplină independență și cu scepticism profesional;
- ➔ să mențină o relație deschisă și transparentă atât cu comi-

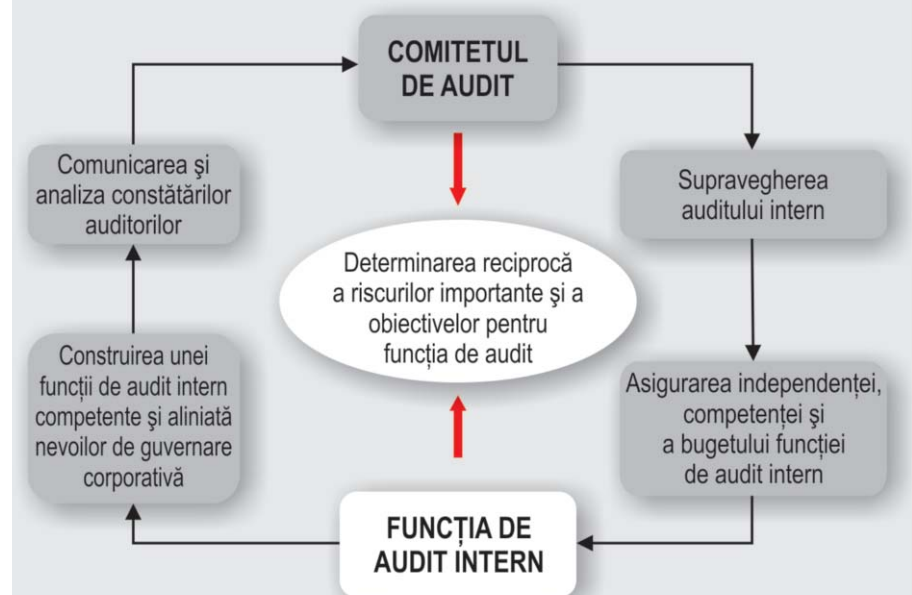
tetul de audit, cât și cu consiliul de administrație;

- ➔ să câștige respectul și încrederea managerilor;
- ➔ să stabilească o relație independentă și de încredere cu auditorii externi;
- ➔ să stabilească nivelul de toleranță la risc al organizației;
- ➔ să întocmească și să emită rapoarte independente de audit intern.

Relația dintre comitetul de audit și funcția de audit intern este foarte bine pusă în evidență prin intermediul **Figurii 1**.

Întrucât cei care iau decizii și poartă întreaga responsabilitate pentru atingerea obiectivelor entității sunt managerii, devine o oportunitate prezentarea succintă a relației dintre auditul intern și cei care se ocupă de conducerea organizațiilor.

Figura 1. Relația dintre comitetul de audit și funcția de audit intern



Sursa: Rittenberg, 2016

Relația auditului intern cu managementul

Până nu demult, misiunile realizate de auditorii interni erau cu deosebire cele de asigurare. O realitate a ultimilor ani este reprezentată de solicitarea tot mai frecventă venită din partea managerilor ca auditorii interni să efectueze misiuni de consiliere. În aceste condiții, devine tot mai evident faptul că auditorul intern are rolul de a fi în serviciul managementului. În același timp, în ultimii ani sarcinile managerilor au devenit tot mai complexe, fapt ce a impus și o reconsiderare a modului de abordare de către auditorii interni a conceptului de asistență oferită organizației și o intensificare a eforturilor de înțelegere a nevoilor managerilor.

O provocare a ultimelor două decenii în România a fost și încă mai este relația managementului cu sistemul de control intern. De regulă, managerii înțeleg care sunt elementele de bază ale unui bun sistem de control intern și acceptă rolul auditorilor interni în activitatea de validare a proceselor de control. Mai există însă și situații în care managerii nu înțeleg că ei au responsabilitatea conceperii și implementării sistemului de control intern și lasă să se înțeleagă că aceasta este sarcina auditorilor interni. Situația este explicabilă prin faptul că, după zeci de ani în care controlul a fost organizat sub formă de structuri distincte (de exemplu, compartimente de control financiar de gestiune, compartimente ale revizorilor de gestiuni etc.), proiectarea și implementarea unor sisteme de control după

modelul COSO, nu sunt realizabile ușor și într-un timp scurt.

Pe de altă parte, auditorii interni sunt ei înșiși manageri (stabilesc obiective și concep strategii pentru atingerea lor), iar pentru a fi manager, unii autori (Drucker, 2008) consideră că se cer anumite calități care oferă deținătorului abilitatea de a:

- ➔ lua decizii eficiente;
- ➔ comunica atât în cadrul organizației, cât și în afara ei;
- ➔ utiliza în manieră adecvată controalele și evaluările;
- ➔ întocmi bugete și de a realiza planificări.

Pentru o bună relație între auditul intern și managementul unei organizații, Fountain (2016) consideră că, în exercitarea funcțiilor lor, auditorii interni ar trebui să țină cont de următoarele recomandări:

1. Să se lămurească cu privire la așteptările pe care managementul le are de la ei.
2. Să asigure un echilibru între așteptările managementului și standardele aplicabile auditorilor interni.
3. Să se convingă de existența unei carte a auditorului intern.
4. Să clarifice scopul și să efectueze un audit pe bază de risc.
5. Să definească „evaluarea independentă a riscului” când dezvoltă planul de audit.
6. Să adauge valoare menținându-și independența.
7. Să servească comitetului de audit.
8. Să clarifice toate aspectele atunci când există obiecțiuni din partea managementului.
9. Să înțeleagă felul în care sunt percepuți responsabilul funcției de audit intern și structura de audit intern în cadrul companiei.
10. Să „câștige un loc la masa discuțiilor”.

Se poate spune că respectarea acestui „decalog” conduce la o mai bună acceptare și înțelegere a rolului auditorilor interni în organizație și, de asemenea, la o mai eficientă îndeplinire a obligațiilor specifice funcției.





financiar să utilizeze munca auditorilor interni pentru a modifica natura, durata și întinderea procedurilor de audit. De asemenea, legătura dintre auditorul financiar și cel intern este prezentată în Standardul Internațional de audit (ISA) 315 (revizuit) – *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*. Acest standard prezintă modul în care cunoștințele și experiența auditorilor interni îl pot sprijini pe auditorul extern în procesul de înțelegere a entității și a mediului său, respectiv în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Se impune a fi făcută mențiunea că, oricare ar fi modalitatea în care auditorul extern utilizează munca auditorului intern, el rămâne singurul responsabil pentru opinia pe care o emite.

Ținând cont de competențele și de limitele activității auditorilor interni și ale celor financiari, Moeller (2005) consideră că decizia de utilizare a activității auditorului intern de către auditorul financiar trebuie luată în urma parcurgerii următoarelor etape:

1. Înțelegerea de către auditorul financiar a funcției de audit intern.
2. Evaluarea competenței și obiectivității auditorilor interni.
3. Luarea în considerare a efectului auditului intern asupra planificării misiunii auditorului extern.
4. Planificarea și coordonarea activității auditorilor externi cu cea a auditorilor interni.
5. Evaluarea și testarea eficienței muncii auditorilor interni.

Relația dintre auditul intern și auditul financiar

Nu de puține ori, activitatea auditorilor interni este confundată cu aceea a auditorilor financiari, inclusiv în România, unde, în sectorul privat, entitățile care sunt obligate să aibă situațiile financiare anuale auditate de către auditori financiari au obligația de a avea organizată și de a asigura exercitarea activității de audit intern. Însă activitățile auditorilor interni urmăresc obiective diferite față de cele ale auditorilor externi, deși pot fi

identificate elemente comune celor două activități.

Standardul Internațional de Audit (ISA) 610 – *Utilizarea muncii auditorilor interni* prezintă responsabilitățile auditorului extern atunci când utilizează munca auditorilor interni. Astfel, auditorul extern poate decide să utilizeze munca auditorilor interni pentru a obține probe de audit sau să-i utilizeze pe aceștia ca „asistenți” în misiunea de audit financiar, dar sub rezerva coordonării, supervizării și revizuirii activității lor. În același timp, standardul menționează că nu există nicăieri vreo prevedere care să îl oblige pe auditorul

Așadar, deși responsabilitățile și obiectivele celor două categorii de auditori sunt diferite, munca auditorilor interni poate fi utilizată de auditorii financiari, având efect asupra naturii, duratei și întinderii procedurilor de audit pe care aceștia din urmă le vor aplica.

Principala tentație pentru auditorii financiari este aceea de a utiliza cât mai mult activitatea auditorilor interni atunci când din evaluările făcute rezultă că aceasta este de calitate. Dar, auditorii interni au ca principal scop să servească obiectivelor organizației ai cărei angajați sunt și nu ale unui prestator extern de servicii.

Care sunt abilitățile și cunoștințele pe care trebuie să le dețină un auditor intern?

Așa cum am arătat anterior, cererea pentru serviciile oferite de auditorii interni cu o calificare tot mai înaltă a crescut an de an. În perioada 2003-2006 s-a înregistrat cea mai spectaculoasă creștere, de 54,6% (de la 82.645 la 127.735), a membrilor Institutului Auditorilor Interni (IIA - The Institute of Internal Auditors) (CBOK 2006).

Creșterea numerică a auditorilor interni este completată an de an de o intensificare a preocupării pentru amplificarea rolului activităților de audit intern din organizații, ca o consecință a dezvoltării abilităților, a competențelor și a cunoștințelor de care dispun auditorii interni, precum și a utilizării de tehnici și instrumente potrivite scopului urmărit.

Ca urmare a acestor evoluții, Institutul Auditorilor Interni a emis Principiile fundamentale pentru practica profesională a auditului intern în anul 2015 (IIA, 2015). Ele afirmă că activitatea auditorilor interni trebuie să se caracterizeze prin integritate, competență, conștiinciozitate profesională, obiectivitate și independență. De asemenea, ea trebuie să fie aliniată strategiilor, obiectivelor și riscurilor organizației, să fie poziționată corespunzător în cadrul organizației, să dispună de resurse adecvate, să fie de calitate și să se perfecționeze continuu, să asigure o comunicare eficientă, să furnizeze o asigurare bazată pe risc, să asigure o cunoaștere detaliată a organizației, să fie pro-activă și orientată către viitor, având ca finalitate ameliorarea activității organizației.

Plecând de la principiile generale care, chiar dacă au fost formulate explicit relativ târziu, au ghidat dintotdeauna activitatea auditorilor interni, *Corpul comun de cunoștințe privind auditul intern la nivel global* (The Global Internal Audit Common Body of Knowledge – CBOK) a realizat de-a lungul timpului numeroase studii care să indice stadiul profesiei de auditor intern, așa cum reiese din **Tabelul 1**.

Se observă o creștere semnificativă a respondenților în cazul studiilor realizate în ultimul deceniu, probabil ca urmare a expansiunii profesiei de auditor intern, dar și ca o consecință a conștientizării importanței ei pentru organizații.

În acest fel, Institutul Auditorilor Interni, prin intermediul studiilor realizate de CBOK, dorește să informeze profesia și pe cei care beneficiază de serviciile auditorilor interni, cu privire la abilitățile, competențele și cunoștințele auditorilor interni, dar și să ofere un reper celor care vor să devină auditori interni.

Astfel, în Europa, cele mai importante abilități cerute celor care doresc să fie recrutați în structurile de audit intern ale unei organizații sunt: gândirea și analiza critică, abilitățile de comunicare, cele din domeniul managementului riscului, ale unor industrii specifice, IT, contabilitate și data mining (CBOK, 2015). O comparație la nivelul Europei cu privire la intensitatea cererii pentru astfel de abilități este prezentată în **Figura 2**.

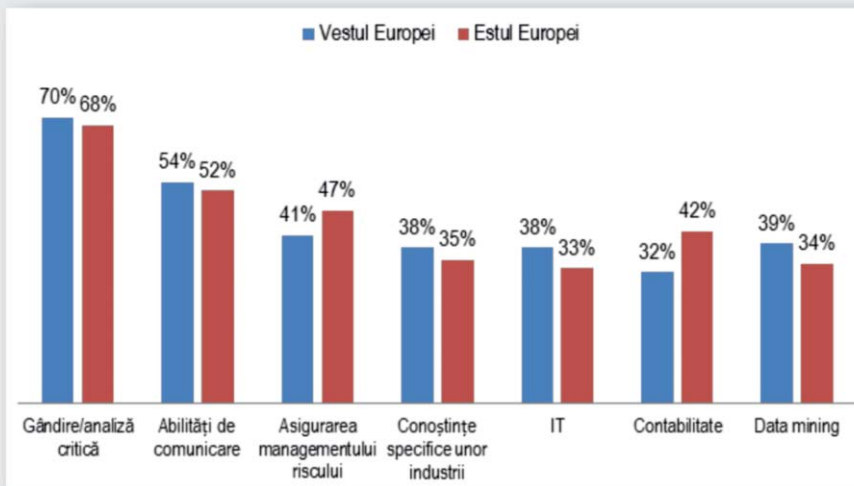
Deși depășesc poate sfera clasică a cerințelor specifice pentru

Tabelul 1. Situația studiilor realizate de CBOK

CBOK	Anul	Numărul de țări	Numărul de răspunsuri
I	1972	1	75
II	1985	2	340
III	1991	21	1.163
IV	1999	21	136
V	2006	91	9.366
VI	2010	107	13.582
VII	2015	166	14.518

Sursa: <https://na.theiia.org/iiaarf/Pages/Common-Body-of-Knowledge-CBOK.aspx>

Figura 2. Abilitățile cerute celor care doresc să se angajeze în departamente de audit intern în Europa



Sursa: CBOK, 2015

pregătirea auditorilor interni din întreaga lume. O mare parte dintre rapoarte fac referire la competențele generale ale auditorilor interni, chestionarul care a stat la baza studiului conținând extrem de multe întrebări cu privire la acestea. Întrebările au fost grupate pe zece competențe de bază, cu detalierea pentru fiecare a ceea ce se consideră că îi dă conținut. În urma analizei răspunsurilor la solicitarea de a indica nivelul propriu de pregătire pentru fiecare dintre cele zece competențe a rezultat următoarea ierarhie, la nivel internațional (Rose, 2015):

1. etică profesională;
2. comunicare;
3. persuasiune și colaborare;
4. realizarea auditului intern;
5. gândire critică;
6. managementul auditului intern;
7. îmbunătățire și inovare;
8. raționament profesional;
9. guvernare, risc și control;
10. cadrul general privind practica profesională internațională (a auditului intern).

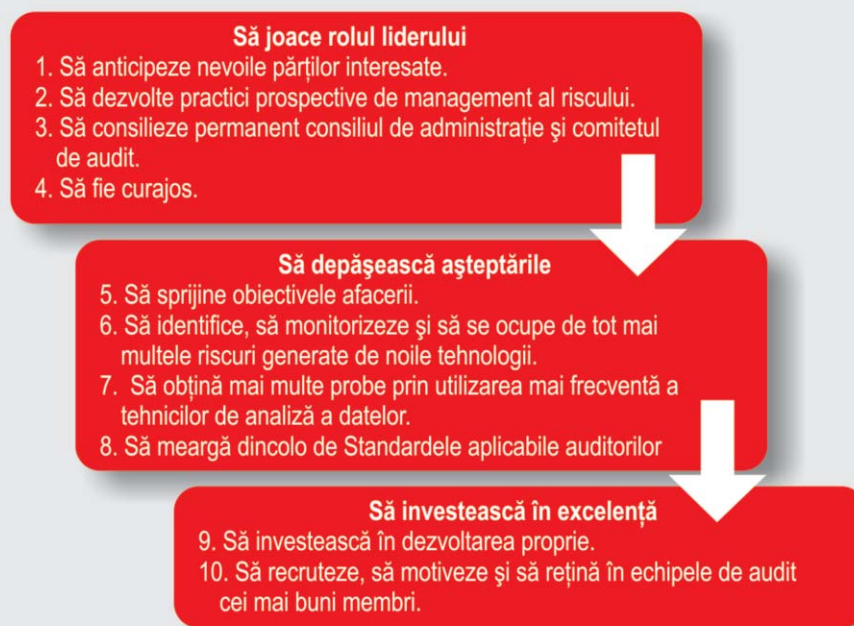
La nivel european situația este foarte asemănătoare, doar „realizarea auditului intern” urcând un loc și înlocuind „persuasiune și colaborare”, care au coborât unul.

Multe dintre aceste competențe sunt deținute de către auditorii interni și ca urmare a obținerii unor certificări naționale și/sau internaționale, precum și ca urmare a desfășurării activității în domenii care au presupus deținerea sau au permis dezvoltarea lor.

munca unui auditor intern din România, cele zece imperative formulate de Harrington și Piper (2015), care trebuie să îi ghideze pe auditorii interni în solicitanta lor muncă, sunt prezentate în **Figura 3**.

După cum se poate observa în **Tabelul 1**, în anul 2015 a fost realizat ultimul studiu CBOK, care a stat la baza întocmirii a 26 de rapoarte în care sunt prezentate aspecte generale, dar și de detaliu privitoare la activitatea și

Figura 3. Zece imperative pentru auditorul intern



Sursa: Harrington și Piper, 2015



Concluzii

O activitate de audit intern de calitate nu poate fi realizată fără o pregătire corespunzătoare a celor implicați în realizarea ei. Pentru aceasta, cei interesați de profesia de auditor intern au posibilitatea obținerii de calificări prin intermediul organizațiilor profesionale, având posibilitatea practicării profesiei în modalitățile permise de legislațiile naționale. Literatura de specialitate și studiile organizațiilor profesionale ale auditorilor interni sau financiari, precum și ale firmelor care prestează activități de acest tip, oferă suficiente elemente care să-i ghideze pe profesioniști în demersul lor de obținere și de îmbunătățire a cunoștințelor, a abilităților și a competențelor cerute pentru practicarea activităților de audit intern. Studiul nostru a evidențiat, plecând de la literatura de specialitate și de la studiile realizate sub egida Institutului Auditorilor Interni, câteva elemente care să vină în sprijinul profesioniștilor din România interesați de începerea unei cariere în domeniul auditului intern. În egală măsură, studiul poate fi util auditorilor interni, prin oferirea unor repere pentru mai buna organizare și desfășurare a activității lor. ♦

Bibliografie

- CBOK (2006), *A Global Summary of the Common Body of Knowledge 2006*, Altamonte Springs, Florida, USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, disponibil la <https://na.theiia.org/iiaarf/Public%20Documents/A%20Global%20Summary%20of%20the%20Common%20Body%20of%20Knowledge%20006.pdf>, [Accesat pe 11 decembrie 2016].
- CBOK (2010), *Global Internal Audit Practitioner Survey*, Altamonte Springs, Florida, USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- CBOK (2015), *Regional Reflection: Europe*, [pdf], disponibil la http://theiia.mkt5790.com/CBOK_2015_Europe_Reflections/Europe_reflections?vs=MjNjMTk3ZDEtNTVkMSooY2FkLTliOWItODViZjliNWxZjIxOzsS1, [Accesat pe 19 decembrie 2016].
- Drucker, P. (2008), *Management*, Revised Edition, Harper-Collins e-books.
- Fountain, L. (2016), *Internal Audit and IT Audit*, CRC Press.
- Harrington, L. și Piper, A. (2015), *Driving Success in a Changing World. 10 Imperatives for Internal Audit*, [pdf], disponibil la: http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/188608/PIPER_Ten_Imperatives.pdf, [Accesat pe 8 decembrie 2016].
- International Standard on Auditing (ISA) 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment, în: IFAC, *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, 2015 Edition, Part I, disponibil la adresa https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/IAASB-2015-Handbook-Volume-1_0.pdf, [Accesat pe 28 noiembrie 2016].
- International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013), *Using the Work of Internal Auditors*, in: IFAC, *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, 2015 Edition, Part I, disponibil la adresa https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/IAASB-2015-Handbook-Volume-1_0.pdf, [Accesat pe 28 noiembrie 2016].
- Moeller, R.R. (2005), *Brink's Modern Internal Auditing*, Sixth Edition, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey.
- O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014.
- Rittenberg, L.E., *Interacting with Audit Committees*, p.3, disponibil la: <http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/201068/IIARF%20CBOK%20Interacting%20with%20Audit%20Committees%20FEB%202016.pdf>, [Accesat pe 2 aprilie 2016].
- Rose, J. (2015), *Mapping Your Career. Competencies Necessary for Internal Audit Excellence*, [pdf], disponibil la: http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/197389/IIARF%20CBOK%20Mapping%20Your%20Career%20Dec%202015_1.pdf, [Accesat pe 2 august 2016].
- The Institute of Internal Auditors (2015), *Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing*, disponibil la adresa <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx>, [Accesat pe 4 decembrie 2016].
- Mai multe informații pot fi găsite în lucrarea **Auditul intern, de la teorie la practică**, apărută recent la Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, având autoare pe conf. univ. dr. Ionela-Corina Chersan și dr. Cristina-Ionela Precob.

Considerații privind managementul integrat al riscului

Considerations on integrated risk management

Emilia VASILE

Universitatea „Athenaeum” din București
E-mail: rector@univath.ro

Ion CROITORU

Universitatea „Athenaeum” din București
E-mail: ion.croitoru.ag@gmail.com

REZUMAT

Cunoașterea amenințărilor care pot afecta realizarea obiectivelor permite dezvoltarea și creșterea performanței organizaționale.

Procesul de management integrat al riscurilor reprezintă un instrument eficace al guvernantei corporative, care îi permite acestuia cunoașterea amenințărilor care pot afecta realizarea obiectivelor.

Dezvoltarea și implementarea unui sistem integrat de management al riscului permite managementului să identifice și să gestioneze acele riscuri care pot afecta realizarea obiectivelor. Astfel se asigură o bună integritate a entității și a gestiunii resurselor, precum și luarea deciziilor bine fundamentate.

Procesul de management integrat al riscurilor este în legătură directă cu obiectivele organizaționale, legătură care este determinată de faptul că riscurile sunt identificate și evaluate la nivelul fiecărui obiectiv organizațional stabilit, iar măsurile de control intern implementate asigură și garantează că obiectivele vor fi îndeplinite.

Cuvinte-cheie: *Activități financiar-contabile, gestionarea riscurilor, obiective, managementul integrat al riscurilor, monitorizarea riscurilor, riscuri financiare, riscuri organizaționale, riscuri operaționale.*

ABSTRACT

Knowing the threats that may affect objectives' achievement allows the development and growth of the organizational performance.

Integrated risk management process represents an effective corporate governance tool, which allows its knowledge of threats that may affect the achievement of objectives.

Developing and implementing an integrated risk management enables management to identify and manage risks that may affect the achievement of objectives. This enables successful heritage integrity of the entity and resource management, as well as making informed decisions.

Integrated risk management process is directly linked to organizational goals, bond that stems from the fact that risks are identified and evaluated at each organizational goal established, and implemented internal control measures assure and guarantee that the objectives will be met.

Key words: *Financial-accounting activities, risk management, objectives, integrated risk management, monitoring risk, financial risks, organizational risks, operational risks.*

JEL classification: M40

Riscul – caracterizare generală

Riscul este tot ceea ce poate interfera cu realizarea obiectivelor. Implementarea unui proces de management al riscului se impune din cauza existenței incertitudinilor de natura amenințărilor, care pot afecta realizarea obiectivelor și mediul în care acționează organizația.

Scopul managementului riscurilor este de a identifica riscurile asociate obiectivelor și de a evalua și a aprecia capacitatea sistemului de control intern de a menține riscurile în limite acceptabile.

Gestionarea riscului presupune un proces de identificare, de evaluare, de administrare și de control a amenințărilor cu care organizația se confruntă, efectuat în scopul asigurării că obiectivele vor fi realizate.

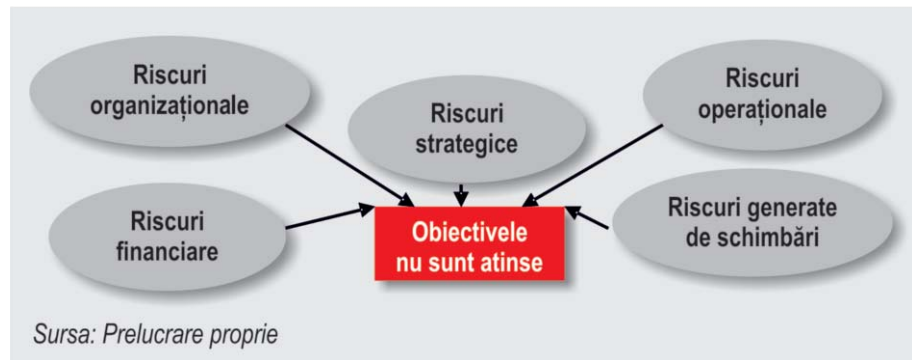
În funcție de natura operațiilor pe care le generează, riscurile se pot clasifica după cum urmează:

Riscurile strategice sunt în legătură directă cu strategia de dezvoltare a organizației, fiind asociate obiectivelor strategice.

Riscurile organizaționale sunt în legătură directă cu procesul organizațional, fiind asociate activităților și procedurilor operaționale.

Riscurile financiare sunt în legătură directă cu inflația, cu dobânzile practicate, cu taxele și impozitele existente, cu politica protecționistă și cu reducerea pierderilor.

Riscurile generate de schimbări sunt în legătură directă cu schimbările legislative, cu etica profesională, cu pregătirea și nevoile personalului, precum și cu fluctuația personalului.



Riscurile operaționale sunt în legătură directă cu modul de organizare și funcționare a organizației, fiind asociate obiectivelor specifice stabilite la nivelul structurilor funcționale ale entității.

Responsabilitatea în implementarea procesului de management al riscurilor revine în sarcina conducerii organizației, acest proces putând fi considerat ca fiind eficace numai dacă oferă garanția că obiectivele organizaționale sunt îndeplinite, raportările sunt fidele, iar legile și regulamentele sunt aplicabile și respectate întocmai.

Managementul integrat al riscurilor

Procesul clasic de management al riscurilor este unul fragmentat, respectiv *fiecare compartiment, potrivit procedurilor și metodologiilor elaborate, își identifică și își gestionează în mod independent riscurile asociate obiectivelor stabilite.*

Managementul integrat al riscului presupune ca organizația să fie privită *atât ca verigă a lanțului în care aceasta își desfășoară activitatea, cât și ca parte componentă a acestuia, care acționează în conformitate cu anumite principii și în condițiile anumitor factori, ce îi influen-*

țiază activitatea, natura evenimentelor și posibilitățile de evoluție.

Prin managementul integrat al riscurilor se pot gestiona riscurile care afectează realizarea proceselor și activităților, se pot evalua consecințele și se pot adopta măsuri în raport cu nivelul riscului. Aceasta presupune luarea în considerare a relațiilor și a legăturilor existente între obiective, activități și riscuri.



Funcțiile procesului de management integrat al riscului se pot încadra astfel:

- **stabilirea obiectivelor organizaționale** care presupune definirea corectă a obiectivelor, astfel încât să fie înțelese și realizate de către salariați. Managementul integrat al riscului trebuie să furnizeze conducerii organizației o asigurare cu privire la gradul de realizare a obiectivelor;
- **stabilirea cerințelor necesare pentru gestionarea riscului**, respectiv a strategiei cu privire la risc, a activităților de realizat, a modalității de evaluare a rezultatelor și de măsurare a performanțelor, precum și a modalității de monitorizare a riscului;
- **stabilirea relațiilor dintre managementul integrat al riscului și structurile funcționale ale organizației** presupune obligația conducerii organizației de a se asigura și de a menține interdependența între obiective, structurile funcționale și managementul riscului. Managementul riscului identifică și evaluează riscurile care afectează realizarea obiectivelor și stabilește măsurile de răspuns;
- **stabilirea responsabilităților cu privire la risc** presupune identificarea tuturor activităților necesare implementării procesului de management al riscurilor și stabilirea responsabilităților pentru realizarea fiecăreia dintre aceste activități;

- **definirea indicatorilor de performanță** presupune ca pentru fiecare obiectiv planificat să fie stabiliți indicatori de performanță, cu ajutorul cărora să fie măsurat gradul de realizare a obiectivelor și nivelul de performanță obținut;
- **alocarea resurselor necesare îndeplinirii activităților** înseamnă că pentru fiecare activitate desfășurată trebuie identificate resursele (financiare, umane, materiale și informaționale) necesare realizării acestora;
- **comunicarea și evaluarea performanțelor legate de risc** reprezintă comunicarea informațiilor cu privire la riscuri și la măsurile luate cu privire la acestea, inclusiv a riscurilor asociate obiectivelor și la modul de gestionare a acestora. Evaluarea urmărește să stabilească performanța obținută în raport cu costurile necesare referitor la implementarea măsurilor de control, în vederea reducerii nivelului riscului.

Implementarea procesului de management integrat al riscurilor asigură conducerii organizației posibilitatea de a concentra resursele în vederea limitării riscurilor care afectează realizarea obiectivelor, cu scopul de a proteja activele, de a asigura continuitatea activităților și de a adopta decizii eficiente. De asemenea, prin implementarea acestui proces se asigură integrarea activităților și a acțiunilor legate de risc și management al riscului într-un sistem unitar, fiind astfel posibil să se acționeze asupra riscurilor de la un singur nivel.



Implementarea managementului integrat al riscurilor asigură conducerii organizației o imagine de ansamblu asupra riscurilor asociate, care pot afecta realizarea obiectivelor și oferă pârghii în fundamentarea și luarea deciziilor manageriale.

Implementarea managementului integrat al riscurilor

În practica organizațiilor implementarea managementului riscului are abordări diferite, procesul fiind influențat de complexitatea activităților de realizat și de nivelul de cunoaștere al persoanelor implicate. Acest proces este influențat de experiența organizației cu privire la managementul riscurilor și de problemele existente la nivelul organizației referitoare la cunoașterea și înțelegerea procesului, a metodelor și metodologiilor aplicabile cu privire la identificarea, evaluarea, tratarea, controlul și monitorizarea riscurilor asociate obiectivelor și activităților derulate, care determină un ritm lent de implementare a managementului riscurilor.

Cadrul organizațional al procesului de management al riscurilor la nivelul activității financiar-contabile desfășurate în cadrul unei organizații necesită realizarea următoarelor activități:

a. Definirea obiectivelor

Atingerea obiectivelor și urmărirea obținerii rezultatelor planificate trebuie să constituie o preocupare principală a conducerii departamentului financiar-contabil. Stabilirea și realizarea obiectivelor presupune definirea obiectivelor (strategice, generale, specifice și individuale) și comu-

nicarea acestora personalului, stabilirea rezultatelor așteptate pentru fiecare obiectiv definit (calitativ și cantitativ), ajustarea obiectivelor în cazul insuficienței resurselor financiare necesare realizării lor și monitorizarea și evaluarea rezultatelor obținute.

Problemele existente sunt legate de dificultatea definirii obiectivelor, astfel încât acestea să respecte regulile și caracteristicile specifice, respectiv să fie măsurabile, posibil de atins, realiste și să aibă prevăzute termene de realizare.

Definirea obiectivelor generale și a celor specifice reprezintă un punct de referință în cadrul procesului de management al riscurilor, având în vedere că riscurile se identifică în consens cu obiectivele stabilite.

b. Identificarea activităților

Asigurarea unui proces organizațional coerent și eficient presupune ca activitățile financiar-contabile identificate să fie caracteristice domeniului și repartizate obiectivelor în mod echilibrat și omogen.

Riscurile identificate sunt specifice activităților atașate obiectivelor, iar identificarea activităților presupune studierea documentelor financiar-contabile, observarea la fața locului, utilizarea chestionarului sau folosirea listelor de control, utilizarea tabelului riscurilor, interviul și intervierea personalului responsabil cu coordonarea activităților sau programelor și analiza SWOT, care permite examinarea activității din perspectiva punctelor tari, a oportunităților și amenințărilor, cu scopul de a analiza riscurile. Informațiile obținute sunt utilizate pentru a stabili riscurile cu probabilitate mare de manifesta-

re și impact ridicat și posibilele măsuri în vederea limitării acestora.

În cadrul procesului de identificare a activităților *conducătorul compartimentului financiar-contabil* îndeplinește responsabilități cu privire la asigurarea cadrului organizațional și procedural pentru punerea în aplicare a măsurilor de control intern și decide cu privire la alegerea tipului de *răspuns la risc*.

Responsabilul cu riscurile îndeplinește sarcini cu privire la colectarea, înregistrarea, analiza, selectarea și clasarea riscurilor raportate de salariați, propune măsuri de control pentru riscurile identificate și necontrolate și monitorizează modul de implementare a acestora, completează și conduce Registrul riscurilor.

Personalul departamentului financiar-contabil identifică evenimentele cu care se confruntă și realizează o evaluare preliminară a acestora și în cazul în care constată o amenințare care afectează realizarea activităților o raportează responsabilului cu riscurile.

c. Identificarea și evaluarea riscurilor

Riscurile sunt identificate la nivelul activităților derulate. Evaluarea riscurilor se realizează cu scopul stabilirii ierarhiei riscurilor și pentru a putea fixa măsurile adecvate de tratare a acestora.

În contextul problemelor specifice domeniului financiar-contabil, evaluarea riscurilor constituie un aspect important, dacă avem în vedere faptul că modificarea ipotezelor de realizare a obiectivelor va modifica și harta riscurilor. Evaluarea expunerii la risc presupune următoarele:

→ **evaluarea probabilității**, prin analiza circumstanțelor care au condus la apariția riscului, pe o scală în trei trepte (Tabelul 1).

Evaluarea probabilității de materializare a riscului presupune aprecierea gradului de manifestare a riscului și a gradului în care acesta poate afecta realizarea obiectivelor.

→ **evaluarea impactului** prin determinarea consecințelor riscului asupra obiectivelor stabilite, pe o scală în trei trepte (Tabelul 2).

Evaluarea impactului riscului presupune aprecierea impactului riscului în cazul în care riscul s-ar manifesta.

→ **expunerea la risc** reprezintă consecințele asupra organizației în cazul materializării riscului, în raport cu gradul de realizare a obiectivelor și se determină pe baza raportului dintre **probabilitate** și **impact**. Evaluarea expunerii la risc este realizată pe o scală bidimensională de tip matricial, în care liniile matricei descriu variația probabilității, iar coloanele variația impactului (Tabelul 3).

Expunerea la risc prezintă semnificație numai dacă riscul nu s-a materializat. După apariție, riscul nu mai este o incertitudine, ci devine un fapt împlinit.

→ **formularea opiniei** presupune gruparea riscurilor în funcție de rezultatul expunerii la risc, stabilirea profilului riscului și aplicarea măsurilor necesare pentru controlul riscului (Tabelul 4).

O bună identificare și analiză a riscurilor contribuie la o bună guvernanta corporativă și la pro-

Tabelul 1. Evaluarea probabilității

PROBABILITATE		
Scăzută	Medie	Ridicată
0%-15%	16%-40%	41%-100%

Nivel probabilitate	Explicație
Scăzut	Este puțin probabil să se întâmple pe o perioadă lungă de timp, trei-cinci ani; măsurile de control intern implementate sunt suficiente
Mediu	Este probabil să se întâmple pe o perioadă medie de timp, unu-trei ani măsurile de control intern implementate mențin momentan riscul în limitele acceptabile, dar nu există garanția că acestea sunt suficiente.
Ridicat	Este probabil să se întâmple pe o perioadă scurtă de timp, sub un an; există măsuri de control intern implementate, dar nu sunt suficiente.

Tabelul 2. Evaluarea impactului

IMPACT		
Minor	Moderat	Major
0%-15%	16%-40%	41%-100%

Nivel impact	Explicație
Minor	Impact scăzut asupra activităților direcției și a îndeplinirii obiectivelor și/sau impact financiar foarte scăzut.
Moderat	Impact mediu asupra activităților direcției și a îndeplinirii obiectivelor și/sau impact financiar mediu.
Critic	Impact semnificativ asupra activităților direcției și a îndeplinirii obiectivelor și/sau impact financiar semnificativ.

Tabelul 3. Stabilirea scorului general al riscurilor

PROBABILITATE ↑	3	6	9
	2	4	6
	1	2	3
	IMPACT →		

tejarea organizației în cazul apariției unor evenimente nedorite în realizarea obiectivelor și activităților.

Limitele de toleranță la risc au caracter obligatoriu pentru departamentul financiar-contabil și reprezintă „nivelul” de risc pe

Tabelul 4. Formularea opiniei

Nivel tolerare		Măsuri aplicate
1 – 2	Tolerabil	Nu necesită nicio măsură de control.
3 – 6	Tolerare scăzută	Necesită măsuri de control pe termen scurt.
6 – 9	Intolerabil	Necesită măsuri de control urgente.

care entitatea publică este pregătită să-l accepte sau la care este dispusă să se expună la un moment dat. Stabilirea limitei de toleranță la risc este un *act de responsabilitate managerială*.

d. Controlul riscurilor

În urma evaluării, riscurile se pot accepta în forma în care există, fără a mai fi necesare măsuri de control, sau pot fi tratate.

Acceptarea riscurilor se realizează în situațiile în care expunerea la risc este mai mică decât nivelul de tolerare acceptat. Tratarea riscurilor este necesară în situațiile în care activitățile care le-au generat continuă să se desfășoare, iar pentru menținerea riscurilor în limite acceptabile sunt necesare aplicarea de măsuri de control.

Obiectivul controlului riscurilor este de a cunoaște în ce măsură instrumentele de control sunt adecvate și conduc la diminuarea impactului riscurilor.

e. Monitorizarea riscurilor

Această activitate se impune pentru a urmări riscurile gestionate, riscurile noi apărute, modificarea impactului și a probabilității riscurilor existente și eficacitatea instrumentelor de control intern puse în operă.

Conducătorul departamentului financiar-contabil *asigură cadrul organizațional și procedural* pentru punerea în aplicare, de către persoanele responsabile, a

măsurilor/dispozitivelor de control stabilite.

Responsabilul cu riscurile elaborează *Fișa de urmărire a riscului*, pentru fiecare risc identificat și evaluat, în care sunt consemnate acțiunile întreprinse în scopul urmăririi riscului și a rezultatelor constatate. Semestrial se impune elaborarea de rapoarte privind stadiul implementării măsurilor de control.

f. Revizuirea riscurilor

Activitatea se realizează la finalul implementării măsurilor de control de către responsabilul cu monitorizarea riscurilor și constă în evaluarea de ansamblu a activității sau a programului în cadrul căreia au fost implementate măsurile de control și prezentarea îmbunătățirilor aduse activităților și a măsurilor de control implementate.

Modalitatea de evidențiere a rezultatelor gestionării riscurilor o reprezintă *Registrul riscurilor*. Acesta este organizat la nivelul structurilor funcționale și este centralizat la nivelul organizației, fiind în responsabilitatea conducerii de la toate nivelurile.

Registrul riscurilor trebuie structurat pe obiectivele specifice ale structurii funcționale la care se atașează riscurile și activitățile asociate obiectivelor. Informațiile referitoare la riscuri fac referire la identificarea, evaluarea, tratarea, controlul și monitorizarea riscurilor.

În cadrul procesului de management al riscurilor, conducătorul compartimentului financiar-contabil are un dublu rol, pe de o parte aprobă măsurile de control, iar pe de altă parte coordonează activitățile realizate în implementarea acestor măsuri și exercită controlul modului de implementare.

Concluzii

Conducerea organizației este responsabilă de crearea unui mediu de control favorabil gestionării riscurilor și implementării unei strategii eficiente de management al riscurilor, care să ofere asigurarea că riscurile sunt analizate și monitorizate periodic și sunt stabilite dispozitive de control adecvate în cazul riscurilor necontrolate.

Obiectivul procesului de management al riscurilor este de a identifica riscurile asociate obiectivelor, de a evalua aceste riscuri și, în funcție de rezultatele obținute, de a accepta riscurile în forma în care acestea există sau de a trata ori elimina riscurile, în cazul în care costurile tratării sunt mai mari decât beneficiile obținute ulterior.

Prin implementarea unui sistem integrat de management al riscurilor se poate asigura:

- a. definirea obiectivelor strategice și a mecanismelor de gestionare a riscurilor;
- b. elaborarea planurilor de activitate și alocarea resurselor în funcție de nivelul de răspuns la risc;
- c. identificarea riscurilor ce pot amenința realizarea obiectivelor, evaluarea și controlul acestora;

- d. administrarea riscurilor care afectează realizarea obiectivelor;
- e. identificarea oportunităților și valorificarea acestora în interesul entității publice;
- f. utilizarea adecvată a resurselor și orientarea deciziilor către activitățile cu riscuri reduse, asigurând astfel o bună utilizare a resurselor disponibile.

Astfel se asigură posibilitatea ca prin implementarea unei singure măsuri de control să fie gestionate mai multe riscuri, cât și posibilitatea ca deciziile luate să fie fundamentate și să aibă în vedere expunerile la risc.

Managementul integrat al riscurilor prezintă și unele limitări determinate de implementarea necorespunzătoare a procesului sau de judecata umană în luarea deciziilor, care poate fi uneori greșită.

În prezent, la nivelul organizațiilor se manifestă o lipsă de claritate în privința definirii obiectivelor, în identificarea riscurilor și asocierea acestora cu obiectivele. De asemenea, multitudinea riscurilor identificate la nivel de operație face imposibilă atât asigurarea unei corelări între riscuri și obiectivele entității, cât și garantarea realizării obiectivelor.

Caracteristica generală a sistemului de management integrat al riscurilor este aceea că reunește mecanismele de monitorizare a riscurilor la nivelul structurilor funcționale ale organizației, atenția fiind îndreptată asupra riscurilor asociate obiectivelor. Între organizație, managementul integrat al riscului și obiectivele organizației trebuie să existe o relație directă. Avantajele siste-

mului integrat de management al riscului se pot concretiza prin:

- a. asigurarea corelării apetitului la risc cu strategia organizației;
- b. contribuția la îmbunătățirea deciziilor cu privire la tratarea riscurilor;
- c. abordarea integrată a riscului permite ca prin stabilirea unei singure măsuri de control intern să se poată trata mai multe riscuri sau un singur risc, dar care se regăsește în cadrul mai multor structuri funcționale ale organizației;
- d. valorificarea oportunităților. Managementul riscului ia în considerare în afara evenimentelor negative de natura riscurilor și evenimentele pozitive de natura oportunităților;
- e. îmbunătățirea deciziei mana-

geriale. Cunoașterea riscurilor și a nivelului expunerii la risc acceptat contribuie la o analiză și la o fundamentare mult mai realistă a deciziilor manageriale.

Evaluarea riscurilor are la bază componentele bidimensionale: probabilitatea de apariție și impactul riscului. **Aprecierea probabilității**, care este un element calitativ, se realizează prin evaluarea posibilității de apariție a riscurilor și prin luarea în considerare a factorilor de incidență calitativi specifici contextului de realizare a obiectivelor. **Aprecierea impactului**, care este un element cantitativ, se realizează prin evaluarea efectelor riscului, în cazul în care acesta s-ar materializa, prin luarea în considerare a factorilor cantitativi specifici naturii financiare de realizare a obiectivelor. ♦

Bibliografie

- Crouhy, M., Galai, D., Mark R. (2001), *Risk Management*, McGraw-Hill.
- Griffiths, P. (2005), *Risk-Based Auditing*, Gower Publishing Limited, England.
- Integrated Risk Management, Integrated Framework, COSO II, 2011.
- Pickett, S.K.H. (2006), *The Internal Auditing Handbook*, Second Edition, Editura John Wiley & Sons, III, River Street, Hoboken, New York, USA.
- Popescu, M., Croitoru, I., Anghel, F. și Huduruc, N. (2010), Risk management, *International Conference on Risk Management, Assessment and Mitigation* (Rima '10), Universitatea Politehnică din București.
- Tomoială, M. și Mare, E. (2012), *Internal control and managerial*, Editura Ștef, Iași.
- Vasile, E. și Croitoru, I. (2011), *The Integrated System for Risk Management - Key Factor in the Management System of the Organization*, capitol în cartea *Risk Management*, Editura InTech, Croația.
- Vasile, E. și Croitoru, I. (2014), Risk management Considerations in Economic organizations, *International Conference Global Economy & Gouvernance GEG*, 10-12 septembrie 2014, București.

Pagini web:

www.cafr.ro

www.ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit

www.ifac.or

Analiza bazei legale a programelor de cercetare finanțate de Uniunea Europeană pentru perioada 2007-2020 din perspectiva auditului

*Analysis of the legal basis of research programmes
funded by the European Union between 2007-2020 from
an audit perspective*

Alexandru BOCEAN

Agencia Executivă a Consiliului European de Cercetare, Bruxelles, Belgia
E-mail: alexbocean@gmail.com

REZUMAT

Programele-cadru pentru cercetare finanțate de UE sunt gestionate direct de către Comisia Europeană. Primul program de cercetare cu finanțare UE a fost derulat în perioada 1984–1987, cu un buget de 3,75 miliarde EUR, iar cel de-al optulea și ultim program denumit Orizont 2020 (en. Horizon 2020) se derulează în perioada 2014-2020, cu un buget de 80 miliarde EUR în prețuri curente. Cel de-al șaptelea program cadru [en. Framework Programme (FP7)] s-a derulat pe o perioadă de șapte ani, din anul 2007 până în anul 2013, cu un buget total de peste 50 miliarde EUR. Bugetul a fost în mod semnificativ mai mare decât bugetul celui de-al șaselea program cadru [en. Framework Programme (FP6)], ca urmare a priorității acordate cercetării în Uniunea Europeană. FP7 a fost conceput să răspundă nevoilor Europei din punct de vedere al locurilor de muncă și competitivității, precum și să mențină direcția conducătoare în contex-

tul obiectivelor privind economia informațională globală.

Regulile administrative ale programelor cadru de cercetare au cunoscut schimbări în ceea ce privește accentul pus pe simplificare și pe eliminarea birocrăției. Cele mai importante critici aduse regulilor FP7 s-au referit la complexitatea acestora, la numărul mare de proceduri, la perioadele lungi de așteptare pentru încheierea de contracte de finanțare și pentru primirea finanțării. Comunitatea cercetătorilor sugerează modificarea conceptului de finanțare din unul bazat pe costuri în unul bazat pe rezultate. Lucrarea de față analizează măsurile de simplificare incluse în ultimele două programe cadru (2007-2020).

Cuvinte cheie: *Audit, reguli, simplificare, programe cadru, cercetare, baza legală.*

ABSTRACT

The Framework Programmes for research funded by the EU are directly managed by the European Commission. The first programme of EU funding for research was conducted between 1984-1987 with a budget of €3.75 billion and the eighth and last programme called Horizon 2020 runs from 2014-2020 with a budget of €80 billion in current prices. The 7th Framework Programme (FP7) was conducted over a period of seven years from 2007-2013 with a total budget of over €50 billion. The budget was a substantial increase compared to the 6th Framework Programme (FP6), as a result of the priority given to research in the European Union. FP7 was designed to respond to Europe's needs in terms of jobs and competitiveness, and to maintain

leadership in the global knowledge economy targets.

The administrative rules of the framework programmes for research have experienced changes with an emphasis on simplification and cutting red tape. The main criticism of the FP7 rules took into account their complexity, large number of procedures, long waiting times for conclusion of the financing agreement and for receipt of financing. The research community suggests amending the concept of funding from cost-based to the one based on results. The current paper analyses the simplification measures included in the last two Framework Programmes (2007-2020).

Cuvinte cheie: *Audit, rules, simplification, framework programmes, research, legal basis.*

JEL classification: M420, O320, O380

Introducere

Bugetul UE pentru cercetare este cheltuit pentru acordarea de granturi participanților din Europa și din afara Europei, granturi care sunt oferite pe baza cererilor de propuneri și a evaluării profesionale, cu o competiție acerbă între cercetători. Multe domenii de cercetare, precum fuziunea nucleară, sunt atât de complexe încât pot fi abordate doar la nivel european (transnațional) cu participanți din diferitele State Membre ale UE și din alte țări. Programul cadru curent pentru finanțarea de proiecte în cercetare și inovație, denumit „Horizon 2020” aduce laolaltă, pentru prima dată într-un singur program, toate fondurile UE pentru cercetare și inovație, cu accent pe transformarea descoperirilor științifice în produse și servicii inovatoare care oferă oportunități de afaceri și care îmbunătățesc viețile oamenilor. În același timp, programul urmărește să reducă în mod radical

birocrația prin simplificarea regulilor și procedurilor pentru a atrage mai mulți cercetători de top și o gamă mai largă de afaceri inovatoare.

1. Ipotezele cercetării

Au fost propuse câteva ipoteze pentru cercetarea pe bază legală cu privire la auditul fondurilor UE din perspectiva verificărilor de audit:

1. Evoluția bazei legale pentru prevederile privind auditul fondurilor europene a urmărit o simplificare a regulilor și a cerințelor pentru a diminua povara administrativă a beneficiarilor de finanțări și a organismelor de monitorizare și control.
2. Modificările bazei legale a programului cadru au efecte pozitive pentru beneficiarii de granturi, pentru organismele de monitorizare și control și pentru implementarea proiectelor în general.

3. Cadrul legal al fondurilor europene a urmărit să reducă presiunea auditului asupra beneficiarilor de finanțări din partea UE.
4. Baza legală pentru fondurile UE este elaborată ținându-se cont de cum poate fi împărțit managementul acestor fonduri cu statele membre UE sau cum poate fi acesta realizat direct de către Comisia Europeană.

2. Baza legală pentru programul de cercetare FP7 (2007-2013) din perspectiva misiunilor de audit

Reglementarea UE nr. 1906/2006 [8] cu privire la regulile participării la acțiuni în programul FP7 conține prevederi care sunt relevante pentru auditul granturilor (Art. 18-19 [8]),

tipuri de granturi (Art. 30 [8]) și eligibilitatea costurilor (Art. 31-34 [8]).

Contractul de grant este instrumentul legal care stabilește prevederile pentru acordarea finanțării, drepturile și obligațiile beneficiarilor (inclusiv noii beneficiari adăugați pe parcursul derulării proiectului) în conformitate cu cadrul legislativ pentru programul FP7 menționat mai sus și cu legislația UE relevantă, inclusiv Reglementarea financiară UE [1] și regulile sale de implementare. Contractul trebuie să specifice ce categorii de costuri se bazează pe costuri eligibile reale sau pe costuri unitare, pe sume globale sau tarife uniforme. Art. 19 [8] precizează că un model de contract de grant stabilit de Statele Membre va fi revizuit, dacă este cazul, tot în colaborare cu Statele Membre.

Contractul de grant va include și prevederile cu privire la monitorizare și control financiar realizate de către Comisia Europeană și reprezentanții săi, precum și de către Curtea Europeană a Auditorilor.

Art. 30 [8] prezintă patru tipuri de finanțare: costuri reale, grădări ale costurilor unitare, sume globale și tarife uniforme. Art. 31 [8] privind costurile eligibile menționează principiile co-finanțării și non-profitului (prin deducerea oricărui venit generat de proiect la plata finală). Criteriile de eligibilitate includ:

- ➔ costurile sunt costuri reale;
- ➔ costurile sunt obținute pe durata proiectului;
- ➔ costurile respectă managementul și practicile contabile ale beneficiarilor;
- ➔ costurile sunt utilizate pentru



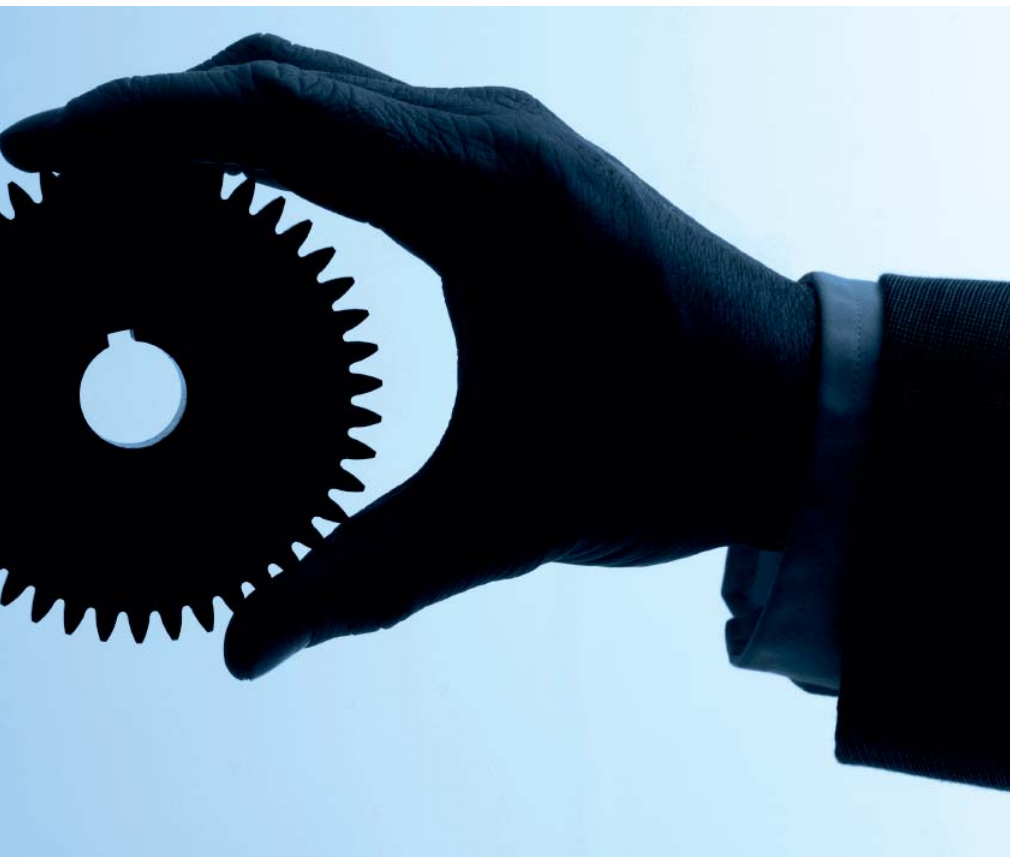
a realiza obiectivele proiectului din punct de vedere al economiei, eficienței și eficacității;

- ➔ costurile sunt înregistrate în contabilitatea beneficiarului, iar contribuțiile primite de la terți se vor afla în conturile terților;
- ➔ costurile neeligibile sunt TVA-ul, alte impozite identificate indirect (impozit pe accize), dobânzile din împrumuturi, măsurile pentru posibilele pierderi viitoare, pierderile în urma schimbului valutar, veniturile din costuri de investiție, costurile altor proiecte, costurile exagerate (supra-costuri) și nesigure.

Termenul de supra-costuri înseamnă a plăti mult mai mult pentru produse, servicii sau personal în comparație cu tarifele pieței pentru calitatea sau com-

petențele cerute. Termenul de costuri nesigure se referă la lipsa de precauție în alegerea produselor, a serviciilor sau a personalului, generând astfel o pierdere financiară care ar fi putut fi evitată în cadrul proiectului [10, p. 54].

Costurile medii cu personalul au fost considerate eligibile (dacă acestea respectă anumite criterii ce trebuie detaliate într-o secțiune specială în cadrul contractului de grant) prin decizia C (2011) 174 [9] a Comisiei Europene cu privire la trei măsuri de simplificare care s-au aplicat retroactiv întregului program FP7. Celelalte două măsuri se referă la finanțarea cu tarif uniform pentru proprietarii întreprinderilor mici și mijlocii (en. SME – small and medium-sized enterprises) sau alte persoane care nu primesc salarii și la stabilirea unui comitet de validare pentru cercetare



un tarif bazat pe un tarif uniform stabilit de Comisia Europeană în urma devizelor de costuri indirecte, iar acest tarif trebuie specificat în contractul de grant.

În general organizațiile non-profit, instituțiile de învățământ universitar și preuniversitar, organizațiile de cercetare sau SME nu pot identifica cu precizie costurile indirecte efective și, prin urmare, a fost aprobat un singur tarif denumit „tarif uniform de tranziție”, care trebuia aplicat pentru granturile rezultate din propunerile întocmite înainte de 01.01.2010. Obiectivul a fost acela de a ajuta organizațiile în perioada de tranziție să treacă de la calculul costurilor indirecte bazat pe tariful uniform, la o metodă de calcul a costurilor indirecte reale. Totuși, pe data de 15.06.2009 Comisia Europeană a decis să mențină tariful uniform de tranziție la 60% pentru costurile indirecte pentru restul perioadei programului cadru FP7 (Decizia C (2009) 4459 [11] a Comisiei Europene).

Art. 33 [8] descrie contribuția UE cu privire la acțiunile de cercetare din programul al șaptelea FP7. Există diferite limite maxime de finanțare, adică 50%, 75% sau 100%, în funcție de tipul de activitate sau acțiune și în funcție de tipul de beneficiar:

- ➔ finanțarea de 50% se aplică cercetării, dezvoltării și demonstrațiilor tehnologice;
- ➔ finanțarea de 75% se aplică pentru cercetarea și dezvoltarea tehnologică conexasă cu siguranța dezvoltării echipamentelor în domeniile în care dimensiunea pieței este foarte limitată și pentru beneficiarii care sunt organisme publice, organizații non-profit, insti-

care să gestioneze problemele legate de implementarea întregului program FP7.

Art. 32 [8] explică conceptul de costuri directe și pe cel de costuri indirecte. Costurile pot fi directe sau indirecte în funcție de posibilitatea identificării legăturii cu acțiunea finanțată, caz în care costurile sunt considerate directe. Costurile indirecte nu pot fi alocate în mod direct proiectului, dar acestea trebuie să aibă o legătură directă cu costurile directe eligibile. În acest sens, un exemplu poate fi cazul unui beneficiar care are două clădiri A și B, iar proiectul finanțat este derulat în clădirea A, alături de alte proiecte. Costurile cu utilitățile clădirii B nu pot fi considerate costuri indirecte față de costurile directe ale proiectelor derulate în clădirea A. Costurile cu utilitățile pentru clădirea A sunt costuri indirecte care nu pot fi atribuite

direct proiectului cu finanțare UE deoarece alte activități (proiecte) au loc în acea clădire. În cazul în care modelul privind costurile indirecte adoptat de beneficiar este costul real, este necesară o metodă plauzibilă de calcul pentru costurile indirecte ale proiectului. Beneficiarii pot utiliza o metodă conformă cu practica lor contabilă sau pot folosi o metodă simplificată, descrisă detaliat în Ghidul problemelor financiare ale programului FP7 (en. FP7 Guide to Financial Issues) [10, p. 70].

Contractul de grant poate fixa o limită maximă privind rambursările costurilor indirecte, sub forma unui procent al costurilor directe eligibile (minus costurile de subcontractare și rambursările primite de la terți) pentru acțiuni de susținere și coordonare, precum și pentru măsuri specifice de instruire. Beneficiarul poate alege

tuții de învățământ universitar și preuniversitar, organizații de cercetare, SME;

- ➔ finanțarea de 100% se aplică activităților privind acțiuni de coordonare și susținere a „frontier research”, instruire și dezvoltare a carierei cercetătorilor, tuturor activităților de colaborare în rețea, de diseminare și de management.

Contribuția financiară va ține cont de eligibilitatea costurilor și, dacă este cazul, de veniturile proiectelor conform principiului care are la bază non-profitul.

Art. 34 [8] se referă la raportarea și auditul costurilor eligibile. Beneficiarii coordonatori ai proiectelor finanțate prin programul FP7 al Comisiei Europene transmit rapoarte periodice cu privire la costurile eligibile, veniturile conexe proiectului, dovada existenței co-finanțării și, în funcție de dimensiunea finanțării, un certificat de audit care să ateste costurile solicitate. Certificatul de audit al costurilor pretinse este necesar doar în cazul în care valoarea agregată a plăților (interimare și finale) către un beneficiar ajunge la suma de 375.000 EUR sau mai mult pentru un proiect. Pentru proiecte care se întind pe o durată de doi ani sau mai puțin, există un singur certificat de audit la finalul proiectului. Certificatul de audit nu este necesar pentru acțiuni indirecte, rambursate integral prin intermediul sumelor globale sau a tarifelor uniforme.

Pentru instituțiile publice, certificatul de audit poate fi emis de un funcționar public competent (pentru alte cazuri, auditorul trebuie să fie independent de beneficiar).

Reglementările nr. 1908/2006 și

nr. 139/2012 ale Consiliului UE cu privire la regulile de participare la acțiunile programului FP7 referitoare la cercetarea nucleară conțin aceleași prevederi ca și reglementarea nr. 1906/2006 privind eligibilitatea costurilor și auditului: Art. 29-33 sunt echivalente cu Art. 30-34 din reglementarea 1906/2006 [8] de mai sus.

3. Cadrul legal pentru programul de cercetare „Horizon 2020” (2007-2013) din punct de vedere al misiunilor de audit

Reglementarea nr. 1291/2013 [12] care pune bazele programului de cercetare „Horizon 2020” menționează la Art. 9 managementul direct al programului de către Comisia Europeană conform reglementării nr. 966/2012 [1]. Un element nou al programului „Horizon 2020” este conceptul de sinergie la care face referire Art. 13 [12] și, în special, sinergia cu Fondurile Structurale și de Investiții (en. Structural and Investment Funds) (Art. 21 [12]). Conceptul de sinergie cu privire la programele UE este definit într-un document scris de un grup de lucru condus de direcția de politică urbană și regională și de direcția pentru cercetare și inovare, în colaborare cu alte direcții ale Comisiei Europene [2]. Sinergie înseamnă eforturi comune și coordonate pentru a obține un impact și o eficiență mai mari, de exemplu prin combinarea fondurilor structurale și a programului „Horizon 2020” în același proiect sau într-un grup de acțiuni coordonate (proiecte succesive sau paralele), cu condi-

ția să nu existe finanțare dublă pentru aceleași cheltuieli. De fapt, există o derogare de la principiul finanțării non-cumulate prin intermediul prevederilor reglementării nr. 1303/2013 [4] privind prevederile comune ale fondurilor structurale (Art. 65.11) și ale reglementării nr. 1290/2013 referitoare la regulile de participare la programul „Horizon 2020” (Art. 37) care exclude dubla finanțare pentru aceleași costuri [2, p. 5].

Art. 29 [12] vorbește despre asigurarea rezonabilă oferită de controlul și de misiunile de audit referitoare la managementul riscului, la operațiile eficiente și efective și la tranzacțiile care respectă regulile și baza legală. Aceasta urmărește misiunile de audit bazate pe un eșantion reprezentativ al tuturor costurilor programului și diminuează presiunea administrativă asupra beneficiarilor. Art. 30 [12] prevede posibilitatea efectuării auditurilor de către reprezentanții Comisiei Europene, ai Curții Europene a Auditorilor, a investițiilor derulate de Biroul European Anti-Fraudă (en. OLAF) la beneficiarii de finanțare (inclusiv subcontractori). Auditurile pot fi lansate pe durata programului, la doi ani de la plata finală către beneficiar.

Reglementarea nr. 1290/2013 [13] privind regulile de participare și diseminare în cadrul programului „Horizon 2020” aduce clarificări cu privire la eligibilitatea costurilor în Art. 26 [13] care face referire la criteriile reglementării nr. 966/2012, Art. 126 [1]. Un întreg articol este dedicat costurilor cu personalul (Art. 27 [13]) care pot include costuri pentru salarii, contribuții sociale și alte costuri conexe, dacă sunt oferite

de legislația din statele membre ale UE și de contractele de angajare a persoanelor ce lucrează în proiectele finanțate prin program. Pentru beneficiarii care sunt persoane juridice non-profit, se acceptă costuri suplimentare cu salariile de până la 8.000 EUR anual per salariat, dacă persoana în cauză își dedică tot timpul pentru lucrul la proiect. Dacă persoana lucrează și la alte proiecte, rata orară suplimentară este limitată la o valoare ce corespunde sumei de 8.000 EUR, împărțită la numărul de ore lucrate per an, respectând cerințele Art. 31 [13] care vor fi detaliate în continuare. Astfel de plăți pentru salariile suplimentare trebuie să constituie o practică normală a beneficiarului, să nu fie doar subiectiv aplicată doar pe proiectul finanțat prin program.

Principiile fundamentale ale finanțării fac obiectul Art. 28 [13] și există o diferență față de programul anterior, adică stabilirea unui singur procent de finanțare pentru o acțiune finanțată. În „Horizon 2020” nu mai există procente de finanțare diferite pentru activități diferite (cercetare, management) sau în funcție de tipul de beneficiar (în vreme ce în programul FP7 există un procent de finanțare de 75% pentru universități, centre de cercetare și SMEs, precum și un procent de finanțare de 50% pentru restul beneficiarilor). Principiul finanțării pe costuri eligibile este încă valabil. Veniturile proiectelor și resursele primite gratuit sunt deduse din costurile eligibile. Finanțarea poate ajunge la un procent de 100% din costurile eligibile, cu excepția proiectelor de inovație și a proiectelor cofinanțate din alte fonduri ajungând la 70% din costurile eligibi-

le. Totuși, se acceptă 100% finanțare pentru proiectele de inovație derulate de entitățile non-profit.

Art. 29 [13] face referire la costurile indirecte și trebuie menționată eliminarea costurilor reale și utilizarea unui tarif uniform de 25% din costurile eligibile directe (minus costurile subcontractării și costurile resurselor furnizate de terți și utilizate în afara sediului beneficiarului). Pot fi folosite costurile indirecte bazate pe costul unitar sau tariful uniform, dacă contractul de finanțare stipulează aceste aranjamente.

Art. 31 [13] este dedicat orelor de lucru anuale care pot consta într-un număr fix sau pot fi calculate de către beneficiar folosind o metodă verosimilă. Beneficiarul trebuie să demonstreze numărul de ore lucrate, iar în acest sens, contractul de grant pentru „Horizon 2020” conține o prevedere nouă cu privire la înregistrarea timpului lucrat: dacă există o alocare de 100% a oamenilor care lucrează la proiect, se acceptă lipsa unei înregistrări referitoare la orele lucrate dar se furnizează o declarație din care reiese dedicarea întregului timp lucrului în cadrul proiectului. Numărul de ore lucrate anual este utilizat la calcularea ratei orare și a costurilor cu personalul. Art. 32 [13] tratează problema costurilor unitare care pot fi folosite pentru persoanele care nu primesc salariu, cu referire la Art. 124 al reglementării nr. 966/2012 [1]. Aceste costuri unitare sunt stabilite de către Comisia Europeană pe baze statistice și istorice. Referitor la costurile unitare, Art. 35 [13] indică posibilitatea ca beneficiarul să dezvolte o metodologie care trebuie să aibă aprobarea Comisiei Europene cu privire la calculul costurilor revendi-

cate, iar aceasta se aplică tuturor acțiunilor la care ia parte beneficiarul în cadrul programului.

Art. 34 [13] și Art. 36 [13] se referă la certificatele de audit privind situațiile de cheltuieli. Există o modificare a pragului finanțării peste care sunt necesare astfel de certificate, adică 325.000 EUR față de 375.000 EUR din programul anterior. Este necesar doar un certificat de audit la finalul proiectului, în vreme ce în programul anterior era necesar un certificat de audit pentru fiecare tranșă a finanțării care depășea pragul de 375.000 EUR. Observăm că diminuarea pragului pentru necesitatea certificatului de audit (care este un control ex-ante) este, de asemenea, în linie cu strategia reducerii controalelor ex-post, strategie care are în vedere lansarea de audituri financiare în timp de doi ani de la plata finală, în locul intervalului de cinci ani de la finalizarea proiectului pentru inițierea auditului, așa cum prevedea programul anterior pentru perioada 2007–2013. Regulile spun că este necesar un auditor independent care să emită certificate de audit pentru beneficiar, în particular, auditorul nu trebuie să fie implicat în elaborarea situațiilor de cheltuieli.

4. Analiză comparativă între contractele de grant din programele de cercetare FP7 (2007-2013) și „Horizon 2020” (2014-2020)

Contractul de grant (finanțare) este instrumentul legal care stabilește prevederile pentru finan-



țarea costurilor acțiunilor din cadrul programului de cercetare. Uniunea Europeană co-finanțează costul total eligibil al proiectului așa cum este acesta definit în contractul de grant. Contractul de finanțare fixează limita superioară a contribuției UE și include devizul bugetului estimat și contribuția financiară pentru fiecare activitate derulată de fiecare beneficiar (în cazul în care există beneficiari multipli care formează un consorțiu pentru proiect).

Totuși, contractul de finanțare nu definește suma totală reală ce se plătește beneficiarului odată ce proiectul a fost finalizat.

Contribuția financiară reală este calculată în conformitate cu prevederile contractului de grant și se bazează pe costurile acceptate ale beneficiarului unic sau ale întregului consorțiu care include mai mulți beneficiari.

Contractul de finanțare este alcătuit dintr-un text principal și câteva anexe. De asemenea, există o listă de clauze speciale ce trebuie introduse în contract

dacă este cazul. Modelul este personalizat pentru programe specifice din domeniul cercetării (de exemplu, „Marie Curie” sau „Ideas”).

Contractul de finanțare pentru noul program „Horizon 2020” [15] este realizat într-un mod care simplifică limbajul folosit și prezintă mai clar drepturile și obligațiile Comisiei Europene și ale beneficiarului. Toate prevederile sunt incluse într-un singur document, spre deosebire de programul anterior în care mare parte din prevederi au fost incluse în Anexa II.

Prevederile sunt în mare parte similare cu cele ale programului anterior, dar există și diferențe care vor fi evidențiate în continuare într-o analiză comparativă în **Tabelul 1**. Astfel, contractul de grant rămâne modalitatea de finanțare, iar rambursarea costurilor reale rămâne de fapt principalul model de costuri. Se observă o utilizare sporită a tarifelor uniforme și a costurilor unitare și

posibilitatea de granturi bazate pe rambursarea de sume globale. Detaliile și clarificările cu privire la prevederile contractului de finanțare pentru perioada 2007-2013 sunt incluse într-un document separat denumit Ghidul privind problemele financiare (en. Guide to Financial Issues). Multe dintre detaliile și clarificările din Ghid au fost adaptate și incluse în noul contract de grant pentru perioada 2014-2020.

Contractul de grant pentru noul program „Horizon 2020” (2014-2020) aduce simplificări optime pentru acțiunea finanțată, cum ar fi, de exemplu, un singur procent de finanțare pentru o acțiune/un proiect, mai multe oportunități bazate pe tarifele uniforme (de exemplu, 25% tarif uniform pentru costurile indirecte și eliminarea costurilor indirecte reale), TVA nerecuperabil de către beneficiar drept cost eligibil, diminuarea presiunii date de audituri prin reducerea perioadei în care poate fi lansat un audit la doi ani de la plata finală, reducerea numărului de certificate de audit pentru situațiile financiare și diminuarea pragului care impune existența acestui certificat, precum și faptul că nu mai este necesar a se rambursa dobânda din pre-finanțarea către UE. Totuși, se pune accent mai mare pe regulile pentru subcontractare și achiziție și există prevederi legate de extrapolarea constatărilor auditului către alte granturi decât cele auditate. De asemenea, contractul de grant pentru perioada 2014-2020 urmărește să dezvolte conștientizarea beneficiarilor cu privire la consecințele încălcării regulilor prin menționarea acestor consecințe la finalul articolelor relevante.

Tabelul 1. Analiză comparativă între contractele de finanțare din cadrul programului de cercetare FP7 (2007-2013) și cele din cadrul Horizon 2020 (2014-2020)

Descriere	„Horizon 2020” (2014-2020)	FP7 (2007-2013)
Procent de finanțare	<p>Art. 5.2 [15] prevede că finanțarea poate atinge procentul de 100% din costurile eligibile, cu excepția proiectelor de inovație și a celor finanțate din alte fonduri - finanțare care poate fi de până la 70%. Totuși, articolul acceptă finanțarea de 100% pentru proiectele de inovație în cazul entităților non-profit.</p> <p>Principiul este acela de a utiliza un procent de finanțare pentru o acțiune/un proiect (urmând direcția simplificării), spre deosebire de programul FP7 unde procentele de finanțare variază în funcție de activitățile dintr-o acțiune (dintr-un proiect).</p>	<p>Art. II. 16 [14] prevede procente de finanțare pentru costurile eligibile în funcție de tipul de acțiune, tipul de beneficiar și tipul de activități din cadrul unei acțiuni/unui proiect:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 50% finanțare pentru proiecte de excelență de colaborare și relaționare referitoare la activități de dezvoltare și cercetare tehnologică (cu excepția organizațiilor publice, a instituțiilor non-profit de învățământ universitar și preuniversitar, organizații de cercetare și SMEs care beneficiază de un procent de 75%); - 100% finanțare pentru acțiuni de coordonare și susținere sau acțiunile Programului "Ideas", în particular; - 50% finanțare pentru activități de prezentare; - 100% finanțare pentru activități de management, instruire, relaționare, diseminare.
Cerințe de eligibilitate pentru costuri	<p>Art. 6.1 [15] prevede trei tipuri de costuri: costuri reale, costuri unitare și costuri pe baza tarifului uniform.</p>	<p>Art. II.14 [14] prevede costuri reale, singurele excepții fiind costurile medii cu personalul și costurile cu personalul bazate pe tariful uniform pentru proprietarii de întreprinderi mici și mijlocii (en. SMEs) sau pentru persoanele care nu primesc un salariu. Scutirile retroactive au fost introduse prin decizia Comisiei Europene C (2011) 174 [9].</p>
Costuri suplimentare cu personalul pentru entitățile non-profit	<p>Art. 6.2.A.1 [15] permite costuri suplimentare cu personalul în conformitate cu Art. 27 al Reglementării 1290/2013 [15] descrise mai sus.</p>	<p>Nu există referințe cu privire la costuri suplimentare cu personalul.</p>
Costuri pentru persoane (care nu sunt angajate, dar oferă servicii)	<p>Art. 6.2.A.2 [15] specifică criteriile de eligibilitate:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Persoane care muncesc sub supervizarea beneficiarului, locația acestuia sau nu (teleworking); - Rezultatele muncii aparțin beneficiarului; - Costurile nu sunt foarte diferite de costurile angajaților care prestează muncă similară. 	<p>Nu sunt detalii în contractul de grant, există doar ghidul privind problemele financiare [14, p. 61] în care sunt două cerințe suplimentare:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Remunerația se bazează pe orele lucrate (adică costuri reale) și nu pe rezultate; - Costurile pentru transportul acestor persoane sunt plătite direct de către beneficiar.
Costurile cu personalul pentru proprietarii de SMEs și persoanele care nu primesc un salariu	<p>Art. 6.2.A.4 [15] și Art. 6.2.A.5 [15] menționează eligibilitatea unor astfel de costuri și a costurilor unitare.</p>	<p>Art. II.14.1 [14] a fost actualizat cu aceste prevederi după adoptarea Deciziei C (2011) 174 [9] a Comisiei Europene. Acesta descrie metoda de calcul care este utilizată și programul particular „People”.</p>
Calculul costurilor cu personalul	<p>Metoda de calcul este prezentată în Art. 6.2. [15] (calculul ratei orare include costurile reale și costurile unitare). Pentru orele lucrate anual există câteva opțiuni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Valoarea de 1.720 ore per an; - Ore de lucru individuale per an; - Numărul standard de ore lucrate per an conform practicilor contabile ale beneficiarului. <p>Pentru costurile reale, rata orară va fi calculată ca raportul dintre costurile cu personalul și orele lucrate ale anului financiar acoperite de perioada de raportare.</p>	<p>Contractul de grant nu include detalii despre metoda de calcul pentru costurile cu personalul, ratele orare și orele lucrate. Există detalii doar în Ghidul privind problemele financiare [10, p. 57-60].</p>

Descriere	„Horizon 2020” (2014-2020)	FP7 (2007-2013)
Costurile cu subcontractarea	<p>Art. 6.2.B. [15] și Art. 13 [15] se referă la aceste costuri. Elementele care nu sunt prezentate în Art. 7 [14] al contractului de finanțare FP7:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Acceptarea subcontractării fără a fi necesară menționarea în Anexa I (descrierea proiectului) și Anexa II (bugetul); - Posibilitatea de a audita un subcontractor; - Următoarele articole din Contractul de grant [15] se aplică, de asemenea, subcontractorilor: 35 (conflict de interese), 36 (confidențialitate), 38 (promovarea proiectului) și 46 (promovarea proiectului); - Conformitatea cerințelor privind achizițiile cu legislația națională (bazată pe directivele UE 2004/17/ EC și 2004/18/EC despre achizițiile publice). 	<p>Se observă că Art. II.7 [14] din contractul de finanțare FP7 conține prevederi care au stat la baza Art. 13 [15] din cadrul contractului de grant „Horizon 2020”, iar cel din urmă conține câteva prevederi suplimentare.</p>
Alte costuri directe	<p>Art. 6.2.D.1-4 [15] are legătură cu eligibilitatea altor costuri directe, precum cele de călătorie, pentru echipamente, livrabile și certificate de audit. Se observă că TVA-ul nerecuperabil este eligibil și că există Art. 10 [15] referitor la regulile de achiziție.</p>	<p>Nu există detalii în contractul de grant, ci doar în Ghidul privind problemele financiare [10, p. 64-68].</p>
Costuri indirecte	<p>Art. 6.2.E [15] prevede un tarif uniform de 25% aplicat costurilor directe eligibile, din care: costuri de subcontractare, costuri ale resurselor oferite de terți și utilizate în afara sediului beneficiarului. Pentru granturile de operare, așa cum sunt definite în Art. 121 (1) (b) al Reglementării nr. 966/2013 [1], costurile indirecte nu sunt eligibile.</p>	<p>Art. II.15.2 [14] prezintă metodele pentru calculul costurilor indirecte:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Costuri reale; - Costuri bazate pe tariful uniform de 20% în cazul în care beneficiarul nu optează pentru costuri reale; - Costuri bazate pe tariful uniform de 60% doar pentru organizațiile publice non-profit, instituțiile de învățământ preuniversitar și universitar, organizații de cercetare și SMEs; - Maxim 7% din costurile directe eligibile, din care: costuri pentru subcontractare, costuri ale resurselor oferite de terți și utilizate în afara sediului beneficiarului, costuri pentru acțiuni de coordonare și susținere.
Costuri neeligibile	<p>Art. 6.5 [15] menționează alte costuri neeligibile, în plus față de programul anterior: taxe bancare pentru transferuri de la Comisia Europeană, costuri pentru perioada în care proiectul este suspendat conform Art. 49 [15].</p> <p>Totuși, doar TVA-ul recuperabil este considerat cost neeligibil, iar TVA-ul deductibil este acceptat drept cost eligibil.</p> <p>În Art. 6.6 [15] este menționată refuzarea costurilor neeligibile nedeclarate cu referință la Art. 42 [15] care specifică termenii generali, calculul și efectele refuzării acestor costuri neeligibile.</p>	<p>Art. II.14.3 [14] (costuri neeligibile):</p> <p>TVA, alte impozite indirecte identificate (impozit pe accize), dobânda din împrumuturi, prevederi pentru costurile viitoare, pierderi din schimbul valutar, venituri din costurile de investiție, costuri ale unui alt proiect, supra-costuri și costuri nesigure.</p>
Consecințele nerespectării dispozițiilor	<p>Contractul de grant specifică în fiecare articol care conține obligații și cerințe, care sunt consecințele nerespectării acestora, de obicei refuzarea costurilor sau reducerea finanțării.</p>	<p>Spre deosebire de contractul de grant pentru „Horizon 2020”, cel pentru programul FP7 nu este clar în ceea ce privește consecințele nerespectării dispozițiilor.</p>

Descriere	„Horizon 2020” (2014-2020)	FP7 (2007-2013)
Păstrarea documentelor	<p>Art. 18 [15] specifică perioada de păstrare a documentelor originale și a înregistrărilor pentru o perioadă de cinci ani de la plata finală sau până la finalizarea procedurilor de verificare, a auditurilor (inclusiv prelungirea rezolvării constatărilor auditului) sau a investigațiilor.</p> <p>Sunt oferite detalii cu privire la tipurile de documente ce trebuie păstrate pentru a justifica costurile reale, costurile unitare, costurile pe baza tarifului uniform (de exemplu, facturi, contracte și înregistrări contabile).</p> <p>Pontajul orelor lucrate trebuie documentat și aprobat de către beneficiar, cel puțin lunar. Totuși, poate fi acceptată și o altă evidență în cazul în care înregistrarea orelor lucrate nu oferă o garanție rezonabilă.</p> <p>Nu este necesar pontajul persoanelor care lucrează exclusiv la proiectul finanțat de program.</p>	<p>Art. II.22.3 [14] stipulează că documentele originale sau copiile certificate trebuie păstrate timp de cinci ani de la finalizarea proiectului și că acestea trebuie să fie disponibile în cazul unui audit.</p>
Verificări, controale, audituri, investigații	<p>Art. 22.1 [15] prevede că verificările, controalele și auditurile au ca scop implementarea proiectului și conformitatea cu obligațiile din contractul de grant. Verificările sunt realizate de către Comisia Europeană, care poate fi însoțită de persoane sau entități externe. Controalele și auditurile sunt realizate direct de către Comisie sau indirect de către reprezentanți, iar beneficiarul permite accesul la informațiile și locațiile necesare.</p> <p>În Art. 22.1 [15] există prevederi pentru:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Verificări: acestea implică evaluarea rezultatelor și a rapoartelor legate de acțiune/proiect; - Controale: acestea pot avea loc într-o perioadă de doi ani de la plata finală, sunt asemănătoare verificărilor, dar includ și o evaluare a evoluției științifice și tehnologice. Controalele pot fi realizate la fața locului și este întocmit un raport în limba contractului de finanțare (de obicei engleză), la care beneficiarul poate face comentarii în termen de 30 de zile. - Audituri: acestea pot avea loc în termen de doi ani de la plata finală, pot fi realizate la fața locului și, pe baza constatărilor auditului, se întocmește un raport în limba contractului de grant (de obicei engleză), la care beneficiarul poate face comentarii în termen de 30 de zile. Comentariile beneficiarului vor fi incluse în raportul final care va fi transmis acestuia. Nu se precizează un termen limită pentru transmiterea raportului final, așa cum se întâmpla în programul anterior pentru perioada 2007-2013, termen care se referă la o perioadă de 60 de zile. <p>Investigațiile pot fi realizate de către Biroul European Anti-Fraudă (en. OLAF). Auditurile pot fi realizate și de către Curtea Europeană a Auditorilor.</p>	<p>Art. II.22 [14] prevede posibilitatea realizării auditurilor pe perioada derulării proiectului sau în termen de cinci ani de la închiderea proiectului, de către Comisia Europeană sau de către reprezentanți ai Comisiei Europene, de către Biroul European Anti-Fraudă (en. OLAF) și de Curtea Europeană a Auditorilor. Auditurile se pot axa pe aspecte financiare, pe aspecte de sistem sau pe metode (pentru contabilitate sau management). Beneficiarii trebuie să furnizeze informațiile cerute de auditori și să permită accesul la locații. Perioada de păstrare a documentelor originale sau a copiilor certificate este de cinci ani de la finalizarea proiectului. Un raport de audit inițial este transmis beneficiarului care poate face comentarii pe marginea acestuia în termen de 30 de zile, iar un raport final este emis în următoarele 60 de zile. Ca urmare a constatărilor auditului, Comisia poate decide să recupereze parțial sau total sumele plătite beneficiarului.</p> <p>Art. II.23 [14] prevede posibilitatea realizării de audituri și controale tehnice pe durata derulării proiectului sau în termen de cinci ani de la închiderea proiectului, de către Comisia Europeană care poate fi însoțită de experți externi. Se evaluează diferite aspecte, cum ar fi: rezultatele, relevanța obiectivelor, resursele utilizate, managementul proiectului, impactul, planul de diseminare. Auditurile și controalele sunt realizate de la distanță sau la fața locului, iar beneficiarul trebuie să permită accesul la informații și locații. Un raport de audit inițial este transmis beneficiarului care poate face comentarii pe marginea acestuia în termen de 30 de zile.</p>

Descriere	„Horizon 2020” (2014-2020)	FP7 (2007-2013)
<p>Consecințele constatărilor ca urmare a inspecțiilor, a controalelor, a auditurilor și investigațiilor – prelungirea conformării la constatări</p>	<p>Constatățile ca urmare a inspecțiilor, a controalelor, a auditurilor și investigațiilor asupra unui grant pot conduce la refuzarea costurilor neeligibile (Art. 42 [15]), finanțare diminuată (Art. 43 [15]), recuperarea finanțării (Art. 44 [15]), sau alte măsuri descrise în Capitolul 6 [15], ca de exemplu: penalități, suspendarea plăților, suspendarea implementării proiectului, rezilierea grantului sau încetarea participării unui beneficiar. În urma constatărilor, este posibilă modificarea Descrierii lucrărilor (Anexa I la contractul de grant) în conformitate cu Art. 55 [15].</p> <p>Concluziile ce rezultă dintr-o investigație derulată de Biroul European Anti-Fraudă (OLAF) pot avea drept consecință condamnarea conform legislației naționale.</p> <p>Existența erorilor de structură sau a erorilor repetate, a neregulilor, a fraudei sau a încălcărilor obligațiilor pot conduce la o prelungire a soluționării constatărilor pentru alte granturi (extrapolare). Este necesar ca beneficiarului să i se aducă la cunoștință constatările și lista cu granturile afectate de aceste constatări în termen de doi ani de la plata finală a grantului în care s-au descoperit aceste constatări.</p> <p>Constatățile se pot referi la eligibilitatea costurilor, iar în acest caz, Comisia Europeană solicită ca, în 90 de zile de la notificare, beneficiarul să își transmită observațiile și situațiile financiare revizuite pentru toate granturile afectate, prin calcularea ajustărilor necesare sau prin utilizarea tarifului uniform propus de Comisia Europeană sau printr-o metodă alternativă de corecție care este pe deplin justificată și acceptată de către Comisia Europeană. Dacă beneficiarul nu furnizează situațiile financiare revizuite prin una din metodele menționate mai sus sau metoda propusă de beneficiar nu este acceptabilă, Comisia Europeană va informa beneficiarul că va aplica tariful uniform propus inițial de către aceasta.</p>	<p>Conform Art. II.23.9 [14], Comisia Europeană poate accepta sau respinge rezultatele proiectului, poate propune modificări în descrierile activității (Anexa I la contractul de grant), poate declanșa rezilierea finanțării sau încetarea participării unui beneficiar în consorțiu (conform Art. II.38 [14]) și poate decide recuperarea parțială sau totală a plăților.</p> <p>Auditurile etice pot fi realizate în termen de cinci ani de la închiderea proiectului, în concordanță cu prevederile auditurilor și controalelor tehnice menționate mai sus.</p> <p>Consecințele constatărilor sunt prezentate în Art. II.23.9 [14] descris mai sus.</p> <p>Procedura de extrapolare nu este inclusă în contractul de grant, fiind menționată doar în Ghidul privind problemele financiare din cadrul programului FP7 [10, p. 98]. Se observă că acordul de finanțare pentru „Horizon 2020” face referire la această procedură.</p> <p>Art. II.24 se referă la despăgubiri contractuale prestabilite, așa cum pot fi acestea cerute de către Comisia Europeană, iar Art. II.25 se referă la penalități pentru încălcarea obligațiilor stipulate în contractul de grant.</p>

Descriere	„Horizon 2020” (2014-2020)	FP7 (2007-2013)
<p>Certificat de audit pentru situațiile financiare</p>	<p>Constatările pot avea legătură cu implementarea necorespunzătoare a proiectului prin încălcarea obligațiilor, caz în care Comisia Europeană solicită beneficiarului să transmită observații cu privire la lista de granturi afectate și să aplice o corecție proporțională cu tariful uniform propus de către Comisia Europeană. Dacă, după 90 de zile, beneficiarul nu își trimite comentariile, nu transmite o corecție alternativă corespunzător fundamentată pe tariful uniform sau tariful uniform alternativ nu este acceptat, Comisia Europeană va informa beneficiarul că va aplica tariful uniform propus inițial de către aceasta.</p> <p>Conform Art. 20. 4 (b) (ii) [15], există un singur certificat de audit care însoțește situația financiară finală pentru fiecare beneficiar care solicită un grant în valoare de 325.000 EUR sau mai mult, dacă sunt rambursate costurile reale sau costurile unitare (calculate în conformitate cu practicile contabile ale beneficiarului).</p>	<p>Art. II.4.4 [14] identifică nevoia unui certificat de audit pentru situațiile financiare privind aplicațiile de plată (interimare, finale) dacă suma solicitată plus sumele din plățile anterioare, pentru care nu au fost necesare certificate de audit cu privire la situațiile financiare, este în valoare de 375.000 EUR sau mai mult. Pentru proiecte ce durează doi ani sau mai puțin de doi ani, dacă suma solicitată plus suma plăților anterioare este în valoare de 375.000 EUR sau mai mult, este necesar un singur certificat de audit pentru situațiile financiare ce însoțesc cererea de plată finală.</p>
<p>Dobânda din pre-finanțare</p>	<p>Nu există referințe în legătură cu această problemă și, prin urmare, dobânda din pre-finanțare nu mai este datorată de drept UE în conformitate cu Reglementarea nr. 966/2012, Art. 8.4 [15] și regulile de implementare.</p>	<p>Art. II.19.2 [14] a cunoscut o modificare în cadrul programului FP7, modificare ce prevede că dobânda din pre-finanțare nu mai este datorată de drept conform Reglementării UE nr. 966/2012 (Art. 8.4) [1] și regulilor de implementare. De asemenea, Art. II.6.5 [14] este anulat deoarece un cont bancar dedicat dobânzii pentru pre-finanțare nu mai este necesar. Ghidul revizuit FP7 privind problemele financiare stipulează că noua regulă pentru dobânda pentru pre-finanțare se aplică din data de 01.01.2013 pentru toate granturile în derulare și granturile noi [10, p. 92].</p>

5. Concluzii privind baza legală pentru auditul fondurilor UE

Concluziile cercetării privind prevederile legislative care sunt relevante pentru auditul fondurilor UE pot fi evidențiate prin analiza ipotezelor de lucru formulate.

Inoteza 1

Evoluția bazei legale pentru prevederile auditului fondurilor europene a urmărit simplificarea regulilor și cerințelor pentru a reduce povara administrativă pentru beneficiarii finanțării și pentru organismele de monitorizare și control - confirmată.

Un prim pas în direcția simplificării îl reprezintă reducerea

numărului de programe de finanțare în politicile UE. Un exemplu este fuziunea programelor pentru cercetare și inovare pentru perioada 2014-2020. Această fuziune conduce la sinergie, așa cum sunt acestea prezentate în [2], la un set de reguli comune, adică la o strategie comună de audit. De asemenea, a fost stabilită o sinergie între finanțarea pentru agricultură și cea pentru mediu în aria plăților

directe pentru agricultură, prin Reglementarea nr. 1307/2013 [7] care prevede plăți pentru bune practici de mediu de până la 30% din plățile directe la nivel național conform Art. 47 [7]. Abordarea bazată pe fuziune este valabilă și pentru fondurile structurale, caz în care pentru perioada 2014-2020 fondurile investiționale au fost adăugate, iar prevederile comune (Reglementarea nr. 1303/2013 [4]) acoperă cinci fonduri în comparație cu trei fonduri în perioada 2007-2013, fiind incluse fondurile pentru dezvoltarea rurală și pescuit, pe lângă fondul de dezvoltare regională, fondul social și fondul de coeziune.

Opțiuni simplificate de cost au fost introduse, în principal, pentru fondurile structurale și de investiții prin intermediul costurilor unitare, a tarifelor uniforme și a sumelor globale. În programele de cercetare, tariful uniform obligatoriu pentru costurile indirecte a fost prevăzut pentru perioada 2014-2020. Această abordare conduce la un calcul simplu al costurilor indirecte și va reduce substanțial erorile. Costurile indirecte reale implică metode complicate de calcul care pot genera erori, făcând dificilă munca beneficiarilor și a auditorilor. În cadrul programelor de cercetare există tendința de a simplifica încă din perioada 2007-2013, spre exemplu, Comisia Europeană a propus o metodă simplificată pentru calculul costurilor indirecte reale. Chiar și această metodă simplificată care a fost descrisă în Ghidul FP7 privind problemele financiare [10, p 70] a fost supusă erorilor. Metoda simplificată este o cale de a calcula costurile indirecte reale, care se aplică

organizațiilor care nu identifică costuri indirecte la nivel de detaliu (centru, departament), dar pot identifica costuri indirecte în cadrul organizației (la nivel de organizație). Acesta este un sistem care poate fi utilizat dacă organizația nu are un sistem contabil cu o alocare detaliată a costurilor și trebuie să permită alocarea unei părți din costurile indirecte totale din cadrul organizației, către proiectele individuale prin intermediul unui inductor de cost, denumit și factor de schimbare a costului [en. cost driver] (de exemplu, numărul total de ore lucrate sau costurile totale cu personalul). Costurile indirecte reprezintă totalul la nivelul organizației deoarece costurile indirecte nu pot fi diferențiate pe activități, departamente sau centre de costuri. De exemplu, inductorul de cost este folosit pentru a calcula coeficientul relevant, prin împărțirea costurilor indirecte totale la numărul total de ore lucrate de către tot personalul (este numărul total de ore pentru toate activitățile, nu doar orele particulare pentru cercetare) sau la costul total cu personalul. De asemenea, beneficiarul trebuie să fie capabil să justifice valoarea totală a costurilor indirecte, numărul total de ore lucrate sau valoarea totală a costurilor cu personalul. În cadrul practicilor de audit au fost întâlnite multe erori cu privire la metoda simplificată a costurilor indirecte, în vreme ce metoda tarifului uniform este mai puțin expusă erorilor.

Este de remarcat faptul că inițiativele privind metoda simplificării au avut loc pe parcursul programelor. Astfel, pentru domeniul cercetării, prevederile pentru costurile medii cu perso-

nalul și tarifele uniforme pentru proprietarii SME sau persoanele care nu primesc salarii au intrat în vigoare retroactiv, la decizia Comisiei Europene C (2011) 174 [9]. Începând cu 01.01.2013, dobânda din pre-finanțare nu mai trebuie raportată și plătită către Comisia Europeană conform Art. 8.4 din Reglementarea nr. 966/2012.

Un caz interesant îl constituie eligibilitatea TVA. De fapt, principalul motiv pentru care TVA (recuperabil sau nu) ar fi eligibil este acela că finanțarea TVA-ului din fonduri UE ar subvenționa bugetul național al statelor membre în loc să finanțeze proiectele pentru a îndeplini obiectivele politicilor UE [17, p. 19]. În Reglementarea nr. 478/2007 [16] care modifică Reglementarea nr. 2342/2002 ce implementează Reglementarea financiară nr. 1605/2002 (abrogată ulterior prin Reglementarea nr. 966/2012 [1]) a fost inserată o prevedere în Art. 172a 2.c, care prevede că Ofițerul responsabil de controlul financiar (en. Authorising officer) poate considera eligibil TVA-ul care nu poate fi recuperat de către beneficiarul grantului. În ciuda acestei prevederi din anul 2007, care a fost ulterior inclusă în Art. 126.3.c din Reglementarea nr. 966/2012 [1], pentru programul de cercetare din perioada 2007-2013, TVA a fost considerat neeligibil, indiferent dacă acesta putea fi recuperat sau nu de către beneficiarul finanțării UE pentru cercetare. În programul de cercetare pentru perioada 2014-2020, TVA nerecuperabil a devenit eligibil. În mod similar, pentru programele operaționale finanțate din fonduri structurale în România pe perioada 2007-2013, Art. 12.a din H. G. nr. 759/2007

[5] prevedea inițial că TVA nu este eligibil (fără a face referire la TVA nerecuperabil), iar mai târziu, prin H. G. nr. 1135/2011 [6], Art. 12.a, H. G. nr. 759/2007 este modificat prin precizarea că doar TVA deductibil nu este eligibil. Pentru perioada 2014-2020, regula generală care se aplică tuturor fondurilor UE este aceea de a considera TVA nerecuperabil ca eligibil, cu excepții pentru programele finanțate din fonduri structurale și de investiții în domeniul afacerilor interne și din cadrul mecanismului de interconexiune europeană (en. MIE) [Conectarea utilităților europene (en. Connecting Europe Facilities - CEF)] după cum se arată în comunicatul Comisiei Europene COM (2014) 114 [18, p. 8].

Ca o concluzie cu privire la simplificarea regulilor și cerințelor legale, putem sublinia faptul că această abordare conduce la o reducere a erorilor din cadrul proiectelor finanțate de UE, în conformitate cu opinia Curții Europene a Auditorilor [18, p. 7-8].

Ipoteza 2

Modificările bazei legale a unui program cadru au consecințe pozitive pentru beneficiarii de granturi, pentru organismele de monitorizare și control și pentru implementarea proiectelor în general - confirmată parțial.

În general, modificările generate de cadrul legal al unui program sunt destinate să simplifice regulile și cerințele referitoare la fondurile europene și sunt avantajoase pentru beneficiari. Ghidul FP7 privind problemele financiare [10, p. 2] stipulează că modificările referitoare la reducerea termenelor limită de plată pentru finanțare, la eliminarea taxelor la

deschiderea unui cont bancar purtător de dobândă și la plata dobânzii, generate de o pre-finanțare către UE respectă Reglementarea financiară nr. 966/2012 [1]. Același lucru poate fi spus și despre aplicarea cu efect retroactiv a modificărilor legate de costurile medii cu personalul și finanțarea bazată pe tarife uniforme pentru proprietarii de SMEs, precum și pentru persoanele care nu primesc salarii conform Deciziei Comisiei C (2011) 174 [9] care era avantajoasă din punctul de vedere al beneficiarilor. Totuși, aplicarea retroactivă pe durata programului al șaptelea de cercetare a pus probleme auditorilor care se aflau în stadii avansate de realizare a rapoartelor de audit, care au necesitat revizuirea tuturor ajustărilor propuse pentru costuri pentru a respecta noile reguli. Totuși, pentru auditurile ulterioare care iau în considerare modificările de a simplifica regulile și cerințele fondurilor UE, misiunea de audit devine mai simplă, iar rata erorilor ar trebui să fie mai scăzută.

Totuși, în situația în care unele tipuri de costuri devin eligibile pe parcursul derulării programului, există o problemă cu bugetul insuficient care a fost inițial alocat pentru proiectele finanțate prin program și care trebuie suplimentat, pentru a face plățile către beneficiarii finanțării.

Ipoteza 3

Cadrul legal al fondurilor europene a urmărit să reducă presiunea auditului asupra beneficiarilor de fonduri UE - confirmată.

Se poate observa că reducerea poverii auditării începe chiar la

momentul cererii de finanțare, prin impunerea unui prag de 750.000 EUR pentru finanțarea solicitată, prag peste care este necesar un raport de audit emis de către un auditor extern, care să certifice situația financiară a applicantului pentru ultimul an financiar, în conformitate cu Art. 196 din Reglementarea delegată a Comisiei sub nr. 1268/2012 [3] privind regulile pentru implementarea Reglementării nr. 966/2012 [1, p. 250]. În domeniul cercetării, certificatele de audit privind plățile sunt necesare doar pentru finanțarea care depășește 325.000 EUR, conform Art. 207.3.a al Reglementării Comisiei Europene nr. 1268/2012 [3] cu privire la regulile pentru implementarea Reglementării nr. 966/2012 [1, p. 258].

Alte exemple de diminuare a presiunii auditorilor se regăsesc în Art. 148.1 al Reglementării nr. 1303/2013 [4] prevederi comune pentru Fondurile Structurale. Astfel, Art.148.1 stipulează nu mai mult de un audit până la finalizarea acțiunii/proiectului finanțat pentru costuri eligibile care nu depășesc:

- ➔ 200.000 EUR pentru fondurile de dezvoltare regională și fondul de coeziune;
- ➔ 150.000 EUR fondul social;
- ➔ 100.000 EUR pentru fonduri maritime și pescuit.

Aceste praguri respectă principiul proporționalității. De asemenea, paragraful 43 din preambulul Reglementării nr. 1303/2013 [4] prevede reducerea poverii administrative asupra beneficiarilor, prin realizarea auditurilor, în principal, la nivelul autorităților de management și mai puțin la nivelul beneficiarilor finali. Totuși, diminuarea poverii audi-

turilor la nivelul beneficiarilor de finanțări ale UE este uneori prea mare, după cum evidențiază o poziție critică a Comisiei Europene, referitoare la dimensiunea eșantionului nestatistic de doar 5% din tranzacțiile pentru care costurile au fost declarate de către Comisia Europeană într-un an financiar. Acest procent a fost stabilit prin Art. 127 al Reglementării nr. 1303/2013 [4] adoptate de Parlamentul European împreună cu Consiliul. Într-un document [19], care include prevederi referitoare la Reglementarea (EU) nr. 1303/2013, Comisia Europeană precizează că dimensiunea eșantionului nestatistic nu poate fi mai mică de 10%, deoarece nu este suficient de reprezentativ și poate conduce la o siguranță nesatisfăcătoare a auditului.

În domeniul agriculturii verificările realizate tind să reducă interacțiunea cu beneficiarii prin utilizarea următoarelor metode:

- ➔ verificarea terenului prin satelit,
- ➔ examinarea tranzacțiilor,
- ➔ verificarea datelor din înregistrări și baze de date,
- ➔ verificări încrucișate privind informațiile din surse diferite.

Pentru programele de cercetare diminuarea poverii auditului este realizată atât la nivel ex-ante cât și ex-post, comparativ cu momentul în care este făcută o plată către un beneficiar. Astfel, la nivel ex-ante, regulile permit beneficiarilor să aplice pentru certificate pe baza metodologiei pe care aceștia o folosesc în privința managementului finanțării UE, iar dacă un astfel de certificat este aprobat de către Comisia Europeană, procedurile de audit

sunt reduse în consecință. De asemenea, pentru perioada 2014-2020 a programului de cercetare, este necesar un singur certificat de audit când se face plata finală, doar dacă finanțarea depășește 325.000 EUR. La nivel ex-post, se observă că pentru programul de cercetare al perioadei 2014-2020, intervalul de timp în care poate fi lansat un audit se reduce de la cinci ani de la finalizarea proiectului în cadrul programului 2007-2013, la doi ani după plata finală pentru programul de cercetare pentru perioada 2014-2020. Se așteaptă ca un procent de 7% din beneficiarii „Horizon 2020” (program de cercetare 2014-2020) să fie auditați, acoperind de fapt un procent mai mare al bugetului programului, întrucât selecția care folosește eșantionarea în unități monetare conduce la selectarea multor proiecte cu bugete mari [20, p.3].

Ipoteza 4

Baza legală pentru fondurile UE este elaborată luând în considerare două situații: managementul acestor fonduri împărțit cu statele membre ale UE sau managementul realizat direct de către Comisia Europeană – confirmată.

În cazul în care managementul fondurilor UE este împărțit cu statele membre, se observă că baza legală alcătuită din actele legislative fundamentale, legislația care implementează deciziile emise de către Comisia Europeană și legile adoptate de către statele membre este mult mai elaborată, cu informații clare cu privire la praguri, excepții de la reguli și opțiuni. În principiu, strategia de audit este inclusă în aceste acte care oferă clarificări referitoare la selectarea

eșantionului pentru controlul amănunțit și procedurile de audit sau, referitoare la baza relativ complexă a statisticilor ori a riscurilor, ca de exemplu, fondurile pentru agricultură. Aceste prevederi conțin detalii tehnice pentru a permite statelor membre să întocmească reguli corespunzătoare conform legislației UE. Totuși, statele membre pot aplica prevederile reglementărilor europene într-o manieră flexibilă, prin alegerea schemelor financiare corespunzătoare care duc la realizarea obiectivelor politicilor UE. Managementul partajat implică un risc mai mare decât managementul direct și, prin urmare, putem spune că se pune un accent mai mare pe controalele ex-ante. Baza legală prevede stabilirea de organisme specifice cu rol de management și control supuse auditurilor de sistem cu privire la funcționarea lor corespunzătoare. Există o tendință de a extinde formele finanțării bazate pe costuri unitare, sume globale și tarife uniforme, care sunt mai ușor de gestionat. Acestea diminuează povara administrativă pentru beneficiari și simplifică mult controalele și auditurile, oferind asigurarea faptului că managementul fondurilor europene este realizat în termenii economiei, ai eficienței și ai eficacității. În general, regulile stabilite de statele membre conform reglementărilor UE sunt mai stricte pentru fondurile cu specificații detaliate referitoare la categoriile de costuri eligibile.

Pentru programele de cercetare gestionate direct de către Comisia Europeană, se observă că legislația adoptată de instituțiile europene nu conține referințe detaliate despre strategia de audit realizată de către Comisia Europeană, iar accentul

se pune pe auditurile ex-post realizate pe un eșantion reprezentativ. Curtea Europeană a Auditorilor a menționat aceasta în Raportul Special 2/2013 cu privire la eficiența implementării celui de-al șaptelea program cadru (2007-2013) pentru cercetare, care precizează că reducerea controalelor ex-ante a urmărit să diminueze povara beneficiarilor cu privire la furnizarea documentelor justificative înainte de efectuarea plăților [21, p. 42]. De asemenea, în acest raport există o comparație cu managementul realizat de agențiile naționale de finanțare care derulează mai multe verificări ex-ante deși, în acest caz, verificările necesită mult personal și pun presiune pe beneficiari. Pentru a diminua presiunea asupra beneficiarilor, unele agenții naționale folosesc controalele ex-ante care sunt axate pe beneficiarii cu nivel ridicat de risc, pentru a diminua

povara pentru beneficiarii cu risc scăzut. Se poate observa că în managementul direct al programelor de cercetare are întâietate modelul costurilor reale. Doar în noul program pentru perioada 2014-2020, a fost prevăzută utilizarea obligatorie a tarifului uniform de 25% pentru costurile indirecte, dar modelul principal de cost pentru costurile directe rămâne costul real. Dacă reglementările pentru programul de cercetare nu sunt așa de mult dezvoltate ca cele pentru fondurile structurale și agricultură, acest lucru se întâmplă din cauza direcției de simplificare. În documentul numit „Regulile pentru programul Horizon 2020” [20] se specifică faptul că baza legală a fost prezentată ca reglementare unică pentru cercetare și inovare, în scopul simplificării în cadrul acestor domenii și există o singură reglementare privind participarea, care acoperă și cerințele

referitoare la eligibilitatea costurilor. De asemenea, se poate observa un model de contract de grant elaborat minuțios pentru programul de cercetare al intervalului 2014-2020, comparat cu programul anterior de cercetare, care include numeroase detalii și explicații. Unele dintre acestea au fost prezentate doar în Ghidul FP7 privind problemele financiare pentru programul perioadei 2007-2013, dar acestea nu au fost parte componentă a contractului de grant, care este de fapt baza legală pentru finanțare. Modelul de contract de grant pentru programul de cercetare aferent perioadei 2014-2020 urmărește să furnizeze informații mai exacte beneficiarilor în legătură cu consecințele neconformării în privința obligațiilor și a cerințelor de eligibilitate, care sunt precizate imediat după fiecare articol al contractului de grant, după caz. ♦

Bibliografie

1. C(2009) 4459 finală, Decizia Comisiei care stabilește un tarif uniform al costurilor indirecte la care se face referire în Articolul 32(5) al Reglementării (CE) nr. 1906/2006 a Parlamentului și a Consiliului European și Articolul 31(5) al Reglementării Consiliului (Euratom) nr. 1908/2006 și care amendează Decizia C(2007)1509 privind contractul model pentru granturile din cel de-al șaptelea program cadru al Comunității Europene (2007-2013) și al Comunității Europene a Energiei Atomice (2007-2011), disponibilă online la: http://www.eua.be/file-admin/user_upload/files/Newsletter_new/Decision-C-2009-4459-final-EN.pdf.
2. COM(2012) 531, Comunicare dată de Comisie către Parlamentul European, Consiliu, Comitetul European Economic și Social și Comitetul Regiunilor – *Prima tabelă de marcaj a simplificărilor pentru MFF¹ 2014-2020*, disponibilă online la: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0531:FIN:en:PDF>, [Accesat pe 30.07.2016].
3. COM(2014) 114, Comunicare dată de Comisie către Parlamentul European, Consiliu, Comitetul European Economic și Social și Comitetul Regiunilor, *Prima tabelă de marcaj a simplificărilor pentru MFF 2014-2020*, disponibilă online la: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2014/EN/1-2014-114-EN-F1-1.Pdf>.
4. Contract de grant FP7, Anexa II, *Condiții Generale*, disponibil online la: http://ec.europa.eu/research/participants/data/ref/fp7/93289/fp7-ga-annex2_en.pdf.
5. Contract de grant model general pentru „Horizon 2020”, disponibil online la: http://ec.europa.eu/research/participants/data/ref/h2020/mga/gga/h2020-mga-gga-multi_en.pdf.
6. Curtea Europeană a Auditorilor, *Raportul Special 2/2013: A asigurat Comisia implementarea eficientă a celui de-al șaptelea program cadru pentru cercetare?*, disponibil online la: http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR13_02/SR13_02_EN.PDF.
7. Decizia Comisiei din 24 ianuarie 2011 (C(2011) 174) privind trei măsuri pentru simplificarea implementării Deciziei nr. 1982/2006/EC a Parlamentului și a Consiliului European și Decizia Consiliului nr.

1 Multiannual Financial Framework (Cadrul Financiar Multiannual): http://ec.europa.eu/budget/mff/index_en.cfm

- 970/2006/Euratom și amendarea Deciziilor C(2007) 1509 și C(2007) 1625, disponibile online la: http://ec.europa.eu/research/fp7/pdf/c-2011-174-final_en.pdf.
8. *Facilitarea sinergiilor între Fondurile Structurale și Fondurile pentru Investiții europene, Horizon 2020 și alte programe de cercetare, inovație și competitivitate ale Uniunii*, Editura Uniunii Europene, Luxembourg 2014.
 9. *Factsheet: Rules under Horizon 2020* (Fișă: Reguli în Orizont 2020), disponibilă online la: http://ec.europa.eu/research/horizon2020/pdf/press/factsheet_on_rules_under_horizon_2020.pdf.
 10. *Ghidul privind problemele financiare referitoare la Acțiunile indirecte ale FP7*, disponibil online la: http://ec.europa.eu/research/participants/data/ref/fp7/89556/financial_guidelines_en.pdf.
 11. Hotărârea de Guvern nr. 759 din 11/07/2007 publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 517 din 01/08/2007 privind regulile de eligibilitate a cheltuielilor efectuate în cadrul operațiunilor finanțate prin programele operaționale, disponibilă online la: http://www.fonduri-ue.ro/res/filepicker_users/cd25a597fd-62/utile/Reguli_eligibilitate_cheltuieli/Reguli_generale_eligibilitate/4_H.G.nr_759_2007.pdf.
 12. Hotărârea de Guvern nr. 1135/2011 din 9 noiembrie 2011 pentru modificarea și completarea Hotărârii Guvernului nr. 759/2007 privind regulile de eligibilitate a cheltuielilor efectuate în cadrul operațiunilor finanțate prin programele operaționale; ordinele 204/2011, 33/2012, 574/2013 privitoare la eligibilitatea TVA-ului nedeductibil, disponibilă online la: <http://www.fonduri-ue.ro/reguli-de-eligibilitate-a-cheltuielilor/reguli-generale>.
 13. Reglementarea (CE) nr. 1906/2006 a Parlamentului și a Consiliului European din data de 18 decembrie 2006 care stabilește regulile de participare a antreprenorilor, a centrelor de cercetare și a universităților în proiectele din cel de-al șaptelea Program Cadru și de diseminare a rezultatelor cercetării (2007-2013), disponibilă online la: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006R1906&from=EN>.
 14. Reglementarea Comisiei (EC, EURATOM) nr. 478/2007 din 23 aprilie 2007 care amendează Reglementarea (EC, Euratom) nr. 2342/2002 care stabilește regulile detaliate pentru implementarea Reglementării Consiliului (EC, Euratom) nr. 1605/2002 privind Reglementarea Financiară aplicabilă bugetului general al Comunităților Europene, disponibilă online la: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32007R0478&qid=1426567309914&from=EN>.
 15. Reglementarea delegată a Comisiei (UE) nr. 1268/2012 din 29 octombrie 2012 cu privire la regulile aplicării Reglementării (UE, Euratom) nr. 966/2012 a Parlamentului și a Consiliului European referitoare la regulile financiare aplicabile bugetului general al Uniunii, disponibilă la: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012R1268&from=EN>.
 16. Reglementarea (UE) nr. 1290/2013 a Parlamentului și a Consiliului European din data de 11 decembrie 2013 care stabilește regulile pentru participarea la și diseminarea „Horizon 2020 – Programul Cadru pentru Cercetare și Inovație (2014-2020)” și care anulează Reglementarea (CE) nr. 1906/2006, disponibilă online la: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R1290&from=EN>.
 17. Reglementarea (UE) nr. 1291/2013 a Parlamentului și a Consiliului European din data de 11 decembrie 2013 care stabilește „Horizon 2020 – Programul Cadru pentru Cercetare și Inovare (2014-2020)” și care anulează Decizia nr. 1982/2006/EC, disponibilă online la: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R1291&from=EN>.
 18. Reglementarea (UE) nr. 1303/2013 a Parlamentului și a Consiliului European care stabilește prevederile comune cu privire la Fondul European de Dezvoltare Regională, Fondul Social European, Fondul de Coeziune, Fondul European pentru Agricultură pentru Dezvoltare Rurală și Fondul European Maritim și pentru Pescuit care stabilește prevederile generale referitoare la Fondul European de Dezvoltare Regională, Fondul Social European, Fondul de Coeziune și Fondul European Maritim și pentru Pescuit, care anulează Reglementarea Consiliului (CE) nr. 1083/2006, disponibilă online la: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R1303&from=EN>.
 19. Reglementarea (UE) nr. 1307/2013 a Parlamentului și a Consiliului European din data de 17 decembrie 2013 care stabilește regulile pentru plățile directe către fermierii ce beneficiază de programe de susținere în cadrul politicii agricole comune și care anulează Reglementarea Consiliului (CE) nr. 637/2008 și Reglementarea Consiliului (CE) nr. 73/2009, disponibilă online la: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R1307&from=en>.
 20. Reglementarea Financiară aplicabilă bugetului general al Uniunii și regulile sale de aplicare, *Prezentare generală și o selecție de texte legale relevante pentru buget*, Editura Uniunii Europene, Luxembourg, martie 2014.
 21. Situații conexe Reglementării (UE) nr. 1303/2013 a Parlamentului și a Consiliului European din data de 17 decembrie 2013, reglementare care stabilește prevederile comune cu privire la Fondul European de Dezvoltare Regională, Fondul Social European, Fondul de Coeziune, Fondul European pentru Agricultură pentru Dezvoltare Rurală și Fondul European Maritim și pentru Pescuit, care stabilește prevederile generale referitoare la Fondul European de Dezvoltare Regională, Fondul Social European, Fondul de Coeziune și Fondul European Maritim și pentru Pescuit și care anulează Reglementarea Consiliului (CE) nr. 1083/2006, disponibile online la: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:375:0002:0004:EN:PDF>.

Facilități fiscale pentru activitățile de cercetare și dezvoltare

Tax incentives for research and development activities

Simona STĂNCULESCU

Academia de Studii Economice din București
E-mail: stanculescu.simona@yahoo.ro

REZUMAT

Guvernele din întreaga lume adoptă diverse instrumente de sprijin pentru promovarea activităților de cercetare și dezvoltare. În plus față de furnizarea de subvenții, multe dintre acestea oferă stimulente fiscale. Stimulentele fiscale includ indemnizații și credite, precum și alte forme de tratament fiscal avantajos, cum ar fi aplicarea amortizării accelerate a cheltuielilor capitalizate de cercetare și dezvoltare.

Cuvinte-cheie: *Cercetare, dezvoltare, subvenții, stimulente fiscale.*

ABSTRACT

Governments around the world adopt various support tools to promote research and development activities. In addition to providing subsidies and grants, many provide tax incentives. The incentives include tax allowances and credits, and other forms of favourable tax treatments, such as the application of accelerated amortization of capitalized research and development expenses.

Keywords: *Research, development, grants, tax incentives.*

JEL classification: M41, M48

Introducere

Conform definiției furnizate de OECD (2002), activitățile de cercetare și dezvoltare:

- prezintă un progres tehnologic, tehnic sau științific semnificativ în comparație cu starea actuală a tehnicii;
- sunt asociate cu incertitudini științifice/tehnologice și există nesiguranță în ceea ce privește rezultatele anticipate;
- necesită utilizarea unor metode științifice și/sau o abordare experimentală.

De-a lungul timpului, cu scopul de a stimula activitățile de cercetare și dezvoltare, guvernele au combinat o serie de măsuri ca de exemplu, creditele fiscale, subvențiile și alte stimulente fiscale. Lucrarea își propune să aducă în atenție o parte din aceste stimulente fiscale. În acest scop, sunt prezentate în continuare informații referitoare la modul în care sunt susținute activitățile de cercetare și dezvoltare în țări ca Israel, Franța, Germania, Norvegia, Țările de Jos și România.

ISRAEL

Israel produce tehnologii-pionierat și oferă oportunități de afaceri profitabile și rate ridicate ale rentabilității investițiilor. Acesta este motivul pentru care multe companii multinaționale cum ar fi Microsoft, HP, Siemens, IBM, Oracle etc. au ales să investească în Israel.

Ministerul Industriei, Comerțului și Muncii (The Office of the Chief Scientist (OCS) of the Ministry of Industry, Trade and Labor), responsabil pentru punerea în aplicare a politicii guvernului de a încuraja și sprijini activitățile de cercetare și dezvoltare industrială în Israel, oferă o varietate de programe care vin în sprijinul companiilor, programe care operează pe un buget anual de aproximativ 300 milioane USD.

Principalul program oferă o **subvenție de până la 50%** din cheltuielile de cercetare și dezvoltare eligibile.

Proiectele din sectoarele nanotehnologie și biotehnologie pot primi o subvenție de maxim 50%.

Proiectele de cercetare și dezvoltare desfășurate în zonele geografice desemnate ca domeniu prioritar A sunt eligibile pentru subvenții în valoare de maxim 60% din bugetul total aprobat de cercetare și dezvoltare. În domeniile de activitate tradiționale (domenii caracterizate prin investiții relativ scăzute în cercetare și dezvoltare) se oferă evaluare separată pentru companiile care devin eligibile pentru prima dată. Fondul sprijină proiectele din domeniile tradiționale cu maxim 50% din valoarea totală a proiectului eligibil.

Un alt program de sprijin este reprezentat de **Programul Tnufa**, care ajută inventatorii individuali și companiile *start-up* în curs de formare în timpul

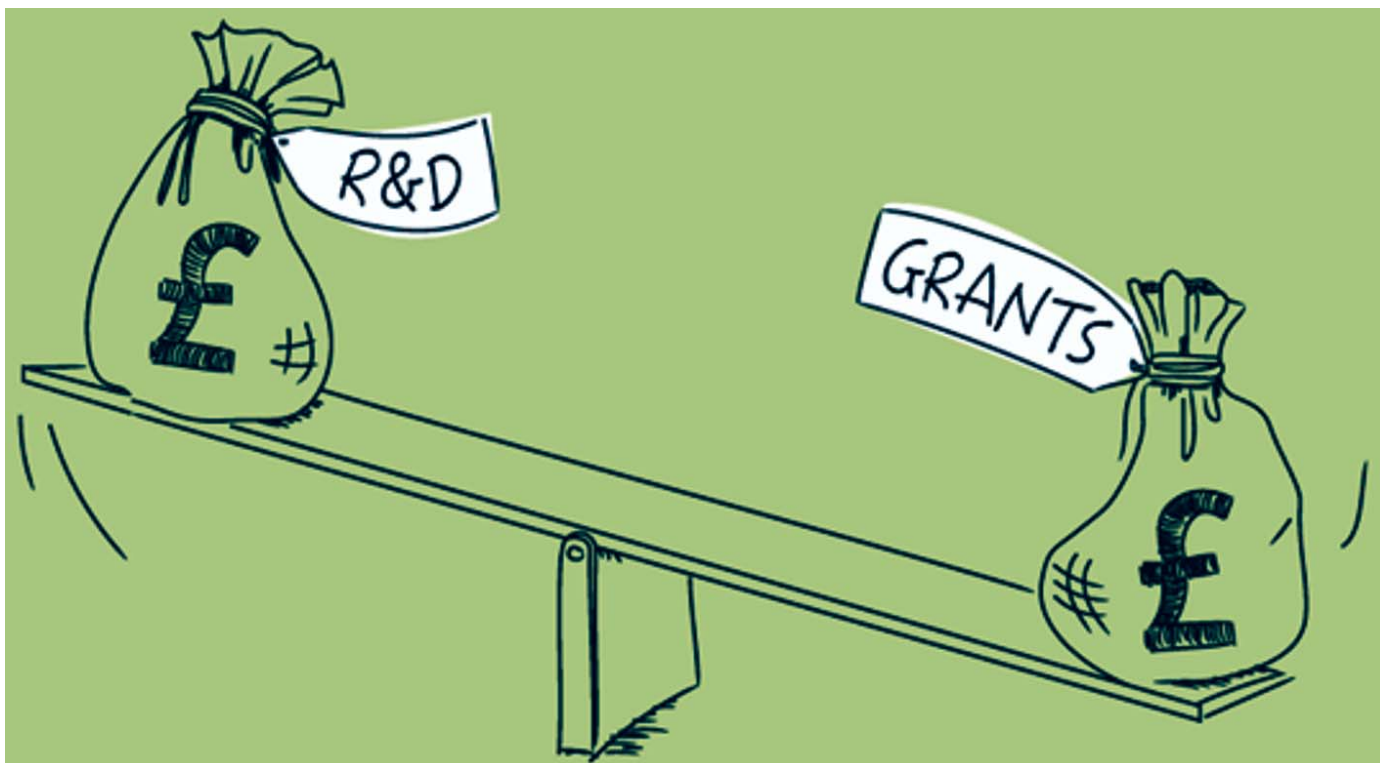
primelor etape ale proiectelor lor. Acest ajutor include evaluarea potențialului tehnologic și comercial al proiectului, depunerea documentației pentru înregistrarea unui brevet de invenție, construirea unui prototip, elaborarea unui plan de afaceri și dezvoltarea inițială a afacerii. Subvențiile de până la 85% din cheltuielile aprobate sunt disponibile până la un maxim de 65.000 USD pe proiect.

Sectorul financiar. Israel a dezvoltat un sector de servicii financiare foarte dinamic. Cu scopul de a valorifica capacitățile acestui sector, Ministerul Industriei, Comerțului și Muncii a elaborat un program de sprijin inovator pentru companiile multinaționale și pentru societățile bancare.

Pentru a fi eligibilă, o companie trebuie să îndeplinească următoarele criterii:

- ➔ să fie o societate străină și să nu desfășoare deja activități de cercetare și dezvoltare în Israel;
- ➔ să opereze în sectorul financiar; și
- ➔ să aibă o cifră de afaceri de peste 10 miliarde USD.

Ajutorul este reprezentat de o subvenție primită în avans și care nu necesită plata de redevențe. Subvențiile sunt plătite ca procent din bugetul total aprobat. Programul conform cărui se realizează plata subvențiilor este prezentat în **Tabelul 1**.



Tabelul 1. Programul de plăți

An	Subvenție
1 și 2	40%
3 și 4	30%
5	25%

Sursa: prelucrările autorului.

În cazul în care centrul de cercetare și dezvoltare este situat într-o zonă prioritară (și anume Galileea, în nord și Negev, în sud), subvenția este cu 10% mai mare, după cum este prezentat în **Tabelul 2**.

Tabelul 2. Programul de plăți – zone prioritare

An	Subvenție
1 și 2	50%
3 și 4	40%
5	35%

Sursa: prelucrările autorului.

Perioada maximă de sprijin pentru fiecare proiect de cercetare transmis este de 5 ani.

Pentru a putea primi subvenția, societatea trebuie, de asemenea, să angajeze pentru activitățile de cercetare și dezvoltare, un anumit număr de persoane până la sfârșitul fiecărui an, conform informațiilor din **Tabelul 3**.

Tabelul 3. Număr de persoane angajate anual pentru activități de cercetare și dezvoltare

An	Nr. persoane
1	25
2	50
3	80

Sursa: prelucrările autorului.

Centrul de cercetare și dezvoltare poate executa proiectul prin intermediul unui subcontractant, cât timp

proiectul este executat în Israel și cel puțin 90% din angajații subcontractantului care lucrează la proiect sunt cetățeni israelieni.

FRANȚA

Franța oferă o varietate de stimulente pentru activitățile de cercetare și dezvoltare, inclusiv credite fiscale rambursabile, subvenții și credite fiscale speciale de inovare.

Cheltuielile de cercetare și dezvoltare sunt deductibile în anul în care sunt efectuate. În plus, Franța oferă un credit fiscal egal cu 30% din totalul cheltuielilor eligibile efectuate în cursul anului fiscal, până la 100 milioane de euro. Rata se reduce la 5% pentru cheltuielile care depășesc acest plafon.

O companie eligibilă pentru prima dată pentru un credit fiscal de cercetare și dezvoltare, sau care nu a fost eligibilă pentru creditul fiscal în ultimii cinci ani, poate beneficia, de asemenea, de un credit fiscal îmbunătățit de 50%, care se aplică în cursul primului an și se reduce la 40% pentru al doilea an (cu condiția ca societatea să nu fie asociată cu alte companii care au primit creditul fiscal în cei cinci ani anteriori).

Creditul acoperă toate cheltuielile de cercetare și dezvoltare: salarii, contribuțiile la asigurări sociale, amortizare și depreciere, alte costuri de exploatare, subcontractare, brevete și monitorizare.

Sfera de aplicare a cheltuielilor eligibile în cazul întreprinderilor mici și mijlocii (IMM) pentru creditul fiscal de cercetare a fost extinsă în anul 2013 pentru a acoperi inovația cheltuielilor generate de prototipuri de proiectare, precum și instalații-pilot pentru produse noi. Aceste cheltuieli sunt acum incluse în baza de credit fiscal de cercetare, la o rată de 20% (până la 400.000 euro pe an).

În general, creditul de cercetare este utilizat pentru a compensa cu impozitul pe profit datorat de o societate. Cu toate acestea, dacă după 3 ani fiscali creditul fiscal nu poate fi dedus din impozitul pe profit (de exemplu, dacă societatea înregistrează pierdere), societatea poate obține rambursarea în numerar. În cazul în care societatea nu dorește să aștepte trei ani pentru a obține o rambursare a creditului fiscal, poate transfera creditul ce urmează a fi primit la o bancă. Compania va primi creditul de la bancă, pentru ca după trei ani, banca să ceară rambursarea.

Un alt program de stimulente este reprezentat de creditul fiscal pentru companiile tinere inovatoare (*Jeune entreprise innovante*, fr.). O companie care intră sub incidența acestor stimulente trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- are mai puțin de 250 de angajați și o cifră de afaceri anuală care nu depășește 50 de milioane euro sau un total al activelor de nu mai mult de 43 de milioane de euro;
- este creată de nu mai mult de opt ani;
- înregistrează cheltuieli de cercetare și dezvoltare, în proporție de cel puțin 15% din totalul cheltuielilor deductibile ale anului fiscal;
- 10% din companie este deținută în mod direct de către studenți sau persoane care și-au încheiat studiile de mai puțin de cinci ani, care au o diplomă de master sau de doctorat, iar activitatea sa principală este promovarea cercetării pe care o efectuează acești angajați sau parteneri;
- 50% din capitalul social este deținut în mod continuu de către persoane fizice, asociații în participațiune, asociații de interes public sau fundații științifice.

O companie calificată ca tânără companie inovatoare beneficiază de:

- scutire integrală de impozit pe profit în primul an fiscal în care obține profit, precum și de o scutire de 50% pentru următorul an fiscal.
- scutire de contribuții sociale timp de șapte ani pentru salariații care participă la activitățile de cercetare și dezvoltare, în anumite condiții, cum ar fi: se aplică părții din venitul brut mai mică sau egală cu 4,5 salarii minime pe economie; se aplică unei limite anuale pentru fiecare angajat de cinci ori plafonul anual al contribuțiilor sociale.

Deși atractiv, acest regim intră în domeniul de aplicare al ajutorului de *minimis*, ceea ce înseamnă că valoarea totală a scutirilor fiscale ale societății nu poate depăși 200.000 de euro timp de trei ani fiscali. Societatea este obligată să verifice în permanență să nu atingă acest prag.

GERMANIA

Germania oferă subvenții pentru proiectele de cercetare și dezvoltare eligibile, dar nu oferă stimulente fiscale.

Rata medie a subvențiilor este de 50% din costurile eligibile ale proiectului, deși pentru IMM-uri sunt fezabile rate mai mari.

Criteriile de selecție pentru proiectele eligibile includ:

- gradul de inovare;
- gradul de risc tehnic; și
- gradul de risc economic.

Împrumuturile pentru activitățile de cercetare și dezvoltare reprezintă o alternativă la subvenții. Creditele nu sunt condiționate în ceea ce privește desfășurarea activităților de cercetare și dezvoltare într-un domeniu tehnologic specific și nu există nicio cerere legată de termene. Împrumuturile sunt furnizate prin diferite programe guvernamentale (de exemplu, Programul pentru inovație ERP oferă finanțare 100% din proiectele eligibile cu costuri de până la 5 milioane de euro).

Programe de subvenții atractive există pentru proiecte legate de eficiența energetică, de reducerea



emisiilor de CO₂ și energia din surse regenerabile. Îmbunătățirea eficienței energetice a industriei, în general, a devenit o prioritate pentru autorități, care alocă mai multe fonduri pentru proiecte legate de procesul de inovare în aceste zone.

De exemplu, KfW (*Kreditanstalt für Wiederaufbau*, de.), o bancă germană de dezvoltare deținută de guvern oferă împrumuturi întreprinderilor mici și mijlocii, pentru proiecte legate de eficiența energetică, pentru a finanța investițiile cu rate de dobândă preferențiale.

Exemple de împrumuturi oferite de KfW:

→ *KfW Energy Efficiency Programme - Production Facilities and Processes*: până la 25 milioane de euro pe proiect. Acest program se adresează investițiilor în și în afara Germaniei, care obțin efecte semnificative de economisire a energiei. Investițiile în modernizare trebuie să conducă la economisirea energiei cu cel puțin 10% față de consumul mediu al celor trei ani anteriori. Noile investiții trebuie să realizeze economii de energie

de cel puțin 10% în comparație cu media domeniului de activitate.

- *KfW-Syndicated Loan Energy and Environment*: împrumuturi directe în cadrul unui consorțiu bancar de la 15 până la 100 milioane de euro, la care KfW participă cu până la 50% la finanțarea proiectului. Companiile vizate sunt atât cele din interiorul țării, cât și cele externe (dacă investiția este în Germania) cu o cifră de afaceri anuală, la nivel de grup, de cel puțin 500 milioane euro și nu mai mult de 4 miliarde de euro. Proiectele de investiții eligibile sunt cele din domeniul eficienței energetice, proiecte inovatoare în domeniul conservării energiei, producerea de energie electrică, de stocare și de transport, precum și utilizarea energiilor regenerabile.
- *KfW Renewable Energies Programme – Storage*: o finanțare de până la 100% din costul proiectului și bonus pentru rambursare. Se adresează investițiilor în instalații de sisteme fotovoltaice.

NORVEGIA

Norvegia este cunoscută pentru schema de stimulare fiscală numită SkatteFUNN - un program guvernamental conceput pentru a stimula cercetarea și dezvoltarea în comerț și industrie. Stimulentul este un credit fiscal sub forma unei deduceri din impozitul pe profit datorat de o companie.

Toate domeniile de activitate și toate tipurile de companii pot solicita sprijin din sistemul de stimulente fiscale SkatteFUNN. Pentru a fi eligibil să aplice pentru SkatteFUNN, compania trebuie să dezvolte un produs nou sau îmbunătățit, servicii sau procese de producție printr-un proiect dedicat de cercetare și dezvoltare. Proiectul trebuie să genereze noi cunoștințe, abilități și capacități în cadrul companiei.

SkatteFUNN este deschis tuturor companiilor cu un sediu permanent în Norvegia, atâta timp cât costurile de cercetare și dezvoltare pot fi atribuite câștigurilor viitoare ale companiei.

În cazul în care creditul fiscal pentru cheltuielile de cercetare și dezvoltare este mai mare decât impozitul datorat de întreprindere, suma rămasă este rambursată companiei, în numerar. În cazul în care societatea care solicită stimulentele fiscale nu generează un



profit imposabil, întregul credit este plătit în numerar.

Atunci când se stabilește un credit fiscal în cadrul schemei de SkatteFUNN se face o distincție între întreprinderile mici și mijlocii și întreprinderile mari. IMM-urile pot beneficia de o deducere fiscală de 20% din costurile de cercetare și dezvoltare asociate unui anumit proiect, în timp ce pentru întreprinderile mari se poate acorda o deducere de 18% din costurile de acest tip aferente proiectului.

Plafonul costurilor pentru proiectele de cercetare și dezvoltare create cu ajutorul resurselor de cercetare și dezvoltare proprii este de 20 de milioane NOK (coroana norvegiană) pe an, în timp ce plafonul pentru proiectele în care se folosesc resurse externe este de 40 de milioane NOK pe an. Costurile totale pentru resurse interne și externe nu trebuie să depășească 40 de milioane NOK.

În planul de cost pentru un proiect de cercetare și dezvoltare un maxim de 1.850 ore pentru fiecare angajat pe an este acceptat. S-ar putea calcula tariful orar ca 0,12 % din salariul nominal anual al unui angajat. Tariful orar nu trebuie să depășească 600 NOK.

Un alt aspect important este faptul că stimulentele din SkatteFUNN sunt aplicabile pentru fiecare contribuabil în parte, fără a ține cont de structura capitalului. Astfel, în cazul în care o societate are trei filiale, fiecare dintre cele trei companii pot beneficia de credit.

ȚĂRILE DE JOS

Țările de Jos oferă o varietate de stimulente pentru activitatea de cercetare și dezvoltare, inclusiv deduceri din impozitul pe salarii și din contribuțiile la asigurările sociale aferente salariilor angajaților calificați pentru a efectua cercetări.

Printre stimulentele oferite se numără programul WBSO – Creditul fiscal pentru activitatea de cercetare-dezvoltare. Societățile care desfășoară anumite activități de cercetare și dezvoltare pot beneficia de un credit fiscal de 32% (până la 40% pentru *start-up-uri*) din costurile de cercetare-dezvoltare salariale dar și alte cheltuieli cu o valoare totală mai mică de 350.000 euro, și de 16% pentru acele costuri și investiții mai mari de 350.000 euro.

Guvernul oferă și o *super deducere* (RDA) de până la

160% din totalul cheltuielilor de cercetare și dezvoltare eligibile. Deducerea este limitată la alte cheltuieli din activitatea de cercetare decât salariile. Începând cu 1 ianuarie 2016 acest stimulent face parte din programul WBSO.

Proiectele eligibile trebuie să îndeplinească mai multe condiții:

- ➔ activitățile de cercetare și dezvoltare propuse să aibă loc în propria companie și în interiorul Uniunii Europene;
- ➔ dezvoltarea tehnologică să fie nouă pentru organizație și să prezinte provocări tehnice;
- ➔ activitatea de cercetare și dezvoltare să nu fi început încă la data depunerii cererii pentru credit (cererea pentru credit se depune cu o lună înainte de începerea proiectului).

Un alt stimulent este reprezentat de rata de impozitare efectivă de doar 5% pentru veniturile atribuibile direct inovațiilor.

ROMÂNIA

Stimulentele fiscale pentru activitățile de cercetare și dezvoltare sunt reprezentate de deducerea suplimentară, în proporție de 50%, a cheltuielilor efectuate de contribuabili în anul fiscal respectiv, pentru activitățile de cercetare și dezvoltare, precum și prin aplicarea metodei de amortizare accelerată în cazul mijloacelor fixe destinate activităților de cercetare-dezvoltare.

Pentru a fi eligibil proiectul, activitatea trebuie să fie desfășurată pe teritoriul României sau al unui alt stat membru al Uniunii Europene.

Cheltuielile eligibile pentru deducerea suplimentară sunt:

- ➔ cheltuielile cu amortizarea sau închirierea imobilizărilor corporale și necorporale folosite la activitățile de cercetare și dezvoltare, precum și cheltuielile de întreținere și reparații ale acestora;
- ➔ cheltuielile cu personalul care participă la activitățile de cercetare și dezvoltare sau la activități conexe;
- ➔ alte cheltuieli de exploatare generate de activitățile de cercetare și dezvoltare, precum:



cheltuieli cu serviciile prestate de terți, materialele consumabile, materii prime etc.;

- ➔ cheltuielile de regie, care pot fi alocate direct rezultatelor cercetării sau proporțional, prin utilizarea unei baze de repartizare.

Stimulentele fiscale se acordă atât pentru contribuabilii care realizează activități de cercetare și dezvoltare în folosul propriu, cât și pentru activitățile realizate în folosul unui terț.

Dacă activitățile de cercetare și dezvoltare sunt realizate de mai mulți contribuabili prin colaborare sau asociere, creditele fiscale se acordă fiecăruia dintre aceștia, în funcție de cheltuielile eligibile efectuate.

De asemenea, pentru stimularea resursei umane calificate pentru desfășurarea activităților de cercetare și dezvoltare, guvernul a dispus scutirea de impozitul pe veniturile realizate din salarii și asimilate salariilor ca urmare a desfășurării activităților de cercetare și dezvoltare aplicativă și/sau de dezvoltare tehnologică, începând cu veniturile obținute în luna august 2016.

Concluzii

Programele de stimulente fiscale pentru activitățile de cercetare și dezvoltare sunt în continuă evoluție la nivel internațional, deoarece țările recunosc importanța stimulentele în dezvoltarea inovației.

Activitățile de inovare pot ajuta la dezvoltarea economiei naționale, însă principalul obstacol în desfășurarea acestor activități este costul lor ridicat, astfel încât îmbunătățirea programelor de stimulente fiscale trebuie să constituie o prioritate. ♦

Bibliografie

- Deloitte (2015), *2015 Global Survey of R&D Incentives*, [pdf], disponibil la: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/tax/deloitte-nl-tax-global-survey-r-and-d-incentives-2015.pdf>, [Accesat pe 27 octombrie 2016].
- State of Israel, Ministry of Finance, International Affairs Department (2012), *Opportunity Israel. Enhanced Legislation, R&D Incentives, Grants and Support Programs*, [pdf], disponibil la: <http://www.financeisrael.mof.gov.il/financeisrael/Docs/En/publications/InvestorsBooklet.pdf>, [Accesat pe 27 octombrie 2016].
- Hezelburcht (2016), *About WBSO: R&D tax credit*, [online], disponibil la: <https://www.hezelburcht.com/en/wbso/>, [Accesat pe 27 octombrie 2016].
- Invest in France Agency (2013), *France's research tax credit*, [pdf], disponibil la: <http://www.invest-incotedazur.com/wp-content/uploads/documents/afii-france-best-research-tax-credit-in-europe-en.pdf>, [Accesat pe 27 octombrie 2016].
- KfV Bank aus Verantwortung (2016), *Energy efficiency, corporate environmental protection and renewable energies*, [online]. Disponibil la: <https://www.kfw.de/inlandsfoerderung/Unternehmen/Energie-Umwelt/index-2.html>, [Accesat pe 27 octombrie 2016].
- Ministerul Finanțelor Publice (2016), *Ordinul nr. 1056/4435/2016 din 5 iulie 2016 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal*, Monitorul Oficial al României nr. 526 din 13 iulie 2016.
- Ministerul Finanțelor Publice (2016), *Ordonanța de Urgență nr. 32/2016 pentru completarea Legii 227/2015 privind Codul Fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-contabile*, Monitorul Oficial al României nr. 488 din 30 iunie 2016.
- OECD (2002), *Frascati Manual. Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development*, [online]. Disponibil la: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/9202081e.pdf?expires=1477560202&id=id&accname=guest&checksum=A3FE2CCD4791132792A2E5509DB44619>, [Accesat pe 27 octombrie 2016].
- The Research Council of Norway (2016), *Funding Opportunities and Eligibility*, [online], disponibil la: http://www.skattefunn.no/prognett-skattefunn/Artikkel/Who_is_eligible/1253997299520?1ang=en, [Accesat pe 27 octombrie 2016].

Modificările fiscale actuale și impactul asupra profesionistului contabil

*The current tax changes and their impact on
the accountant's behavior*

Flavius-Andrei GUINEA

Academia de Studii Economice din București

E-mail: flavius.guinea@cig.ase.ro

REZUMAT

Studiul își propune ca obiectiv identificarea și analiza modificărilor fiscale produse la începutul anului 2017, comentate în mod special prin prisma impactului cel mai semnificativ în masa profesioniștilor contabili. Pentru atingerea acestui obiectiv s-a recurs la inventarierea normelor legale din aria fiscală și a reacțiilor celor afectați de modificările legislative. Chiar dacă era evident că schimbările de pe scena politică vor genera automat și schimbări de natură fiscală, profesionistul contabil acuză viteza și lipsa de consistență a acestor modificări. Contribuțiile esențiale ale studiului vizează identificarea anumitor elemente conform cărora rolul și scopul profesionistului contabil suferă mutații majore, mutații care se produc deja de mult timp și care nu fac decât să-și consolideze trendul negativ. Sistemul național fiscal se situează în continuare într-o zonă extrem de volatilă din multe puncte de vedere și se îndepărtează progresiv de principiile care ar trebui să-l guverneze. Reflecțiile studiului ar trebui să constituie un punct de plecare în identificarea, analizarea și concilierea tuturor factorilor care erodează mediul economic, rolul și comportamentul profesionistului contabil.

Cuvinte cheie: *Profesionist contabil, microîntreprindere, venituri din dividende, contribuții sociale, TVA.*

ABSTRACT

The study aims at identifying and analyzing the tax changes occurred at the beginning of 2017, commented particularly through the impact of the most significant mass of professional accountants. To achieve this objective an inventory of legal norms in the area of tax and reactions of those affected by legislative changes was made. Even though it was obvious that changes in the political scene will automatically generate tax changes, the accountant professional accuses the lack of consistency and speed of these changes. Key contributions of the study aim to identify certain elements according to which the professional accountant's role and purpose suffer major changes, mutations that occur for a long time and that do nothing but reinforce the negative trend. The national system of taxation is placed in an extremely volatile area in many respects and removed progressive principles that should govern it. The reflections of the study should be a starting point in identifying, analyzing and reconciling all the factors that erode the economic environment, the role and behavior of the professional accountant.

Key words: *professional accountant, micro, dividend income, social contributions, VAT.*

JEL classification: M41

Introducere

Sistemul fiscal românesc continuă să-și promoveze lipsa de predictibilitate în ceea ce privește stabilirea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii. Câți dintre profesioniștii contabili anticipau în decembrie 2016 modificările fiscale care urmau să se producă? Răspunsul este unul evident. Dar câți dintre profesioniștii contabili anticipau ce fel de modificări fiscale urmează să între în vigoare? La momentul actual, s-ar mai putea adăuga și întrebarea: de la ce dată ar urma să se aplice aceste modificări anticipate doar ca principiu, dar nu și ca structură?

Nu putem să nu ne întrebăm cât de respectate sunt principiile fiscalității enunțate la art. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal: neutralitatea măsurilor fiscale, certitudinea impunerii, echitatea fiscală, eficiența impunerii, predictibilitatea impunerii. Din fericire, profesionistul contabil este departe de a fi naiv, dar, din păcate, acest lucru nu pare să-l ajute. O lege care își încalcă propriile principii ar trebui declarată din start neconstituțională.

La modul implicit, orice profesionist contabil cu o suficientă experiență era conștient că va suporta la început de exercițiu financiar costurile factorului politic. În prima fază, acest cost a fost prezentat metamorfozat într-un element care să stimuleze mediul economic, reacțiile înregistrate fiind extrem de pozitive. Ulterior, trezirea la realitate a fost asigurată printr-o serie de acte și proiecte normative, dintre care cel mai reactiv document este reprezentat de Ordonanța de Urgență pri-

vind modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, nr. 3 din 6 ianuarie 2017. Anumite modificări au intrat în vigoare imediat, altele de la 1 februarie 2017. Acest termen a generat confuzia generală. Până la data acestui studiu, normele metodologice care, teoretic, ar trebui să pună capăt agoniei profesionistului contabil nu apăruseră încă.

Importanța studiului vizează profesioniștii contabili și auditorii, în special prin prisma înțelegerii motivațiilor și comportamentelor care stau la baza funcționalității sistemelor de contabilitate financiară. Principala concluzie vizează ideea că inconsistența sistemului fiscal nu face decât să îndepărteze profesionistul contabil de adevăratul său rol, de regula contabilă, de realitatea economică a tranzacțiilor și concentrarea excesivă asupra regulii fiscale.

În scopul prezentării și analizei impactului principalelor modificări fiscale s-a apelat, în principal, la o metodologie de cercetare de tip calitativ. În acest sens, drept strategii de cercetare s-au folosit cercetarea documentară, cercetarea analitică, opinia, analiza comparativă. Documentarea s-a efectuat pe baza actelor normative în domeniu existente în prezent. De asemenea, impactul comportamental a fost analizat prin prisma câtorva din numeroasele grupuri constituite pe rețeaua socială Facebook: Accounting all the time (13.408 membri), Contabili pe Facebook (8.643 membri), Plus financiar-dezbateri contabile și fiscale (6.681 membri), Contabilitate (6.543 membri), Tax Advisors Group (5.323 membri). Analiza acestor grupuri s-a efectuat până

la data de 31 ianuarie 2017. A fost evitată interviuarea prin intermediul chestionarelor, considerându-se că opiniile, experiențele, soluțiile, interpretările expuse în cadrul acestor grupuri oferă informații mult mai pertinente decât răspunsurile la un set prestabilit de întrebări aferent unui chestionar.

Unul dintre obiectivele studiului a fost demonstrarea denaturării profesiei contabile. Chiar constituirea grupurilor amintite anterior demonstrează un mod de reacție și o încercare de adaptare a profesionistului contabil la un mediu ostil de exercitare a activității. Natura problematicilor expuse pe aceste grupuri relevă o focusare excesivă asupra incidentelor fiscale. Numărul de membri, numărul de postări înregistrează creșteri explozive exact în perioadele de implementare a unor noi modificări fiscale. Modificările de reglementare contabilă au un impact aproape nesemnificativ comparativ cu cele de natură fiscală.

Impozit pe profit versus impozit pe veniturile microîntreprinderilor

Modificarea plafonului de la care o entitate se încadrează în categoria microîntreprinderilor va conduce la un exod covârșitor dinspre plătitorii de impozit pe profit spre plătitorii de impozit pe veniturile microîntreprinderilor. Plafonul este majorat de la 100.000 euro la echivalentul a 500.000 euro, stabilit la nivelul cursului valutar valabil la încheierea exercițiului financiar. În consecință, plafonul valabil pentru anul 2017 este de 2.270.550 lei. Restul condițiilor care defi-

nesc microîntreprinderile au rămas valabile.

Conform OUG nr.3/2017, pentru anul 2017, persoanele juridice române plătitoare de impozit pe profit care la data de 31 decembrie 2016 îndeplinesc condițiile prevăzute pentru microîntreprinderi sunt obligate la plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor începând cu 1 februarie 2017, urmând a comunica organelor fiscale teritoriale modificarea sistemului de impunere până la data de 25 februarie 2017 inclusiv. Până la acest termen se va depune și declarația privind impozitul pe profit datorat pentru profitul impozabil obținut în perioada 1-31 ianuarie 2017. Rezultatul fiscal se ajustează corespunzător acestei perioade fiscale. Se conturează următoarea dificultate: declarația anuală 101 privind impozitul pe profit datorat pentru profitul impozabil obținut în 2016 are termenul de depunere 25 martie 2017 (cu excepțiile de rigoare, prevăzute la art. 41 și 42 Cod Fiscal). Se conturează astfel obligativitatea decalării depunerii declarației anuale până la data de 25 februarie 2016. Acest aspect va avea consecințe nefavorabile asupra timpului necesar pentru definitivarea corespunzătoare a procedurilor de inventariere anuală și se va concretiza ulterior într-o serie mare de declarații rectificative.

Un alt aspect de menționat și prevăzut de art. 48 alin. 5² din Codul fiscal este legat de reducerea plafonului de capital social peste care o entitate poate opta pentru plata impozitului pe profit în locul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor: microîntreprinderile existente care au

subscris un capital social de cel puțin 45.000 lei pot opta să aplice impozitul pe profit începând cu 1 ianuarie 2017 sau cu trimestrul în care această condiție este îndeplinită. Opțiunea este definitivă, cu condiția menținerii valorii capitalului social pentru întreaga perioadă de existență a persoanei juridice respective. În cazul în care această condiție nu este respectată, persoana juridică aplică impozitul pe veniturile microîntreprinderilor începând cu anul fiscal următor celui în care capitalul social este redus sub valoarea de 45.000 lei, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru microîntreprinderi. Ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor ca urmare a opțiunii se comunică organelor fiscale competente. Calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care optează să aplice impozitul pe profit se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.

Cotele de impunere în situația microîntreprinderilor au fost modificate în sens stimulativ: 1% pentru microîntreprinderile care au unul sau mai mulți salariați; 3% pentru microîntreprinderile care nu au salariați.

Intră în rol și Legea nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități (hoteluri, baruri, restaurante etc.). Acesta este aplicabil doar plătitorilor de impozit pe profit. Chiar dacă legea este clară în această privință, există în continuare confuzii privind aplicarea acestui impozit și în cazul microîntreprinderilor, confuzii întreținute și de anumite adrese ale ANAF,



drept răspuns la solicitările de clarificări ale contribuabililor.

Mixajele dintre condițiile de definire a unei microîntreprinderi, modificarea plafonului de venituri, modificarea plafonului de capital social, intrarea în vigoare a impozitului specific, lipsa normelor metodologice, termene de depunere diferite, declarații diferite, au generat în mediul financiar-contabil un veritabil haos interpretativ și declarativ. Acest aspect este demonstrat de postările interminabile pe aceeași temă în cadrul grupurilor profesionale. Situațiile în care se poate găsi o entitate la



care nu este profitabil să facă trecerea la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor. Aceste entități vor face demersurile necesare pentru a rămâne în aria impozitului pe profit. Alte entități vor estima că este mai profitabil să devină plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor. Probabil și foarte multe PFA-uri își vor schimba forma de exercitare a activității, transformându-se în microîntreprinderi. Aspectele pur contabile vor fi puternic virusate de aceste manevre apărute ca reacție la reglementarea fiscală.

Contribuția de asigurări sociale

Modificarea semnificativă privind contribuția de asigurări sociale apare în situația veniturilor din salarii și asimilate, fiind reprezentată de la 1 februarie 2017 de eliminarea plafonului de cinci salarii medii brute în cazul contribuției individuale, respectiv eliminarea plafonului de cinci salarii medii brute înmulțite cu numărul de salariați în cazul contribuției angajatorului. Angajații cu salarii mari vor fi direct afectați, iar costurile salariale ale entităților vor crește corespunzător, fără niciun beneficiu direct pentru cei care vor plăti contribuția majorată. În mod practic, s-a demonstrat că nevoia de servicii de asigurări sociale este mult mai puternică pentru cei cu venituri mici. Vom asista la o redistribuire a veniturilor salariale, la modificări de salarii, la alte încadrări în contractele individuale la muncă și la o încurajare a creșterii veniturilor salariale nedeclarate.

Atunci când singurul scop o reprezintă atragerea de surse de

31.12.2016, precum și modul de tranziție conform noilor reglementări sunt multiple, nu sunt precizate expres și trebuie, în consecință, deduse cu mare atenție.

Ca reacții practice legate de aceste modificări, se înregistrează numeroase tendințe de influențare artificială a condițiilor de definire a microîntreprinderilor. Continuă și se va accentua apariția contractelor individuale de muncă la nivelul salariului minim pe economie pentru a putea beneficia de cota minimală de 1%. Influențarea plafonului de venituri se produce

în ambele sensuri, fie prin anulări de facturi, fie prin emiterea suplimentară de facturi în numele exercițiului financiar 2016. În mod corespunzător, se vor face eforturi pentru cosmetizarea unor tranzacții artificiale și a încălcării principiului independenței exercițiilor. La Registrul Comerțului se înregistrează tot mai multe cereri de modificări de capital social și coduri CAEN. Toate aceste elemente sunt legate de analiza previzională de rentabilitate efectuată de entitățile economice. Sunt entități cu structuri bogate de cheltuieli, structuri complexe de investiții pentru

finanțare la buget pentru a acoperi „promoțiile fiscale” de la alte capitole bugetare, efectul va fi unul de bumerang. Această măsură va fi taxată la rândul ei de mediul economic, printr-o diminuare oficială a bazei impozabile și prin găsirea unor soluții alternative și neoficiale de evitare a efectelor eliminării plafoanelor de CAS.

Din păcate pentru sistemul fiscal, eliminarea plafoanelor de CAS va conduce la o diminuare automată și a celorlate contribuții aferente veniturilor salariale. Situațiile financiare ale entităților vor continua să se erodeze prin prezentarea unor costuri salariale subevaluate și prin apariția unor elemente fictive compensatorii.

Interesant este că și organismul fiscal este tehnic depășit de existența/inexistența plafoanelor de CAS și CASS în cadrul aceluiași exercițiu financiar. Cine s-a riscat să întocmească declarația 112 pentru luna ianuarie chiar la începutul lunii februarie, a avut marea surpriză a apariției temutelor erori de validare a declarației. Cineva a uitat că, pentru luna ianuarie 2017, plafoanele sunt încă în vigoare.

Contribuția de asigurări sociale de sănătate și dilema scutirii/nescutirii veniturilor din dividende

O primă modificare care vizează contribuția de asigurări sociale de sănătate este reprezentată de eliminarea plafonului maxim de cinci salarii medii brute pentru care se calcula contribuția individuală. Această măsură intră în

vigoare de la data de 1 februarie 2017. În consecință, pentru luna ianuarie 2017, contribuția individuală se calculează la acest plafon. Eliminarea plafonului și în cazul acestei contribuții nu va face decât să accentueze ceea ce remarcăm și în cazul contribuției de asigurări sociale. În situația contribuției de sănătate, reacțiile mediului de afaceri sunt chiar mai evidente. În condițiile în care se știe că cei cu venituri salariale mari apelează extrem de rar la sistemul public de sănătate, această impozitare suplimentară va avea un efect contrar. Această categorie de persoane au acuzat întotdeauna inechitatea acestei contribuții, din moment ce nu doresc să beneficieze de acest sistem de asigurări de sănătate. Eliminarea plafonului va accentua această frustrare de natură fiscală, iar replica „de ce să plătesc sănătate dacă nu vreau să beneficiaz” este deja omniprezentă. Celelalte categorii de persoane nu vor simți beneficiile acestei măsuri, mai ales că există o tendință tot mai puternică și mai generală de derapare dinspre sistemul public spre sistemul privat de sănătate. În cele din urmă, toți ne îmbolnăvim la fel și, indiferent că beneficiem de serviciile medicale ale sistemului public sau privat, costurile reale (inclusiv cele neoficiale) depășesc semnificativ contribuția individuală.

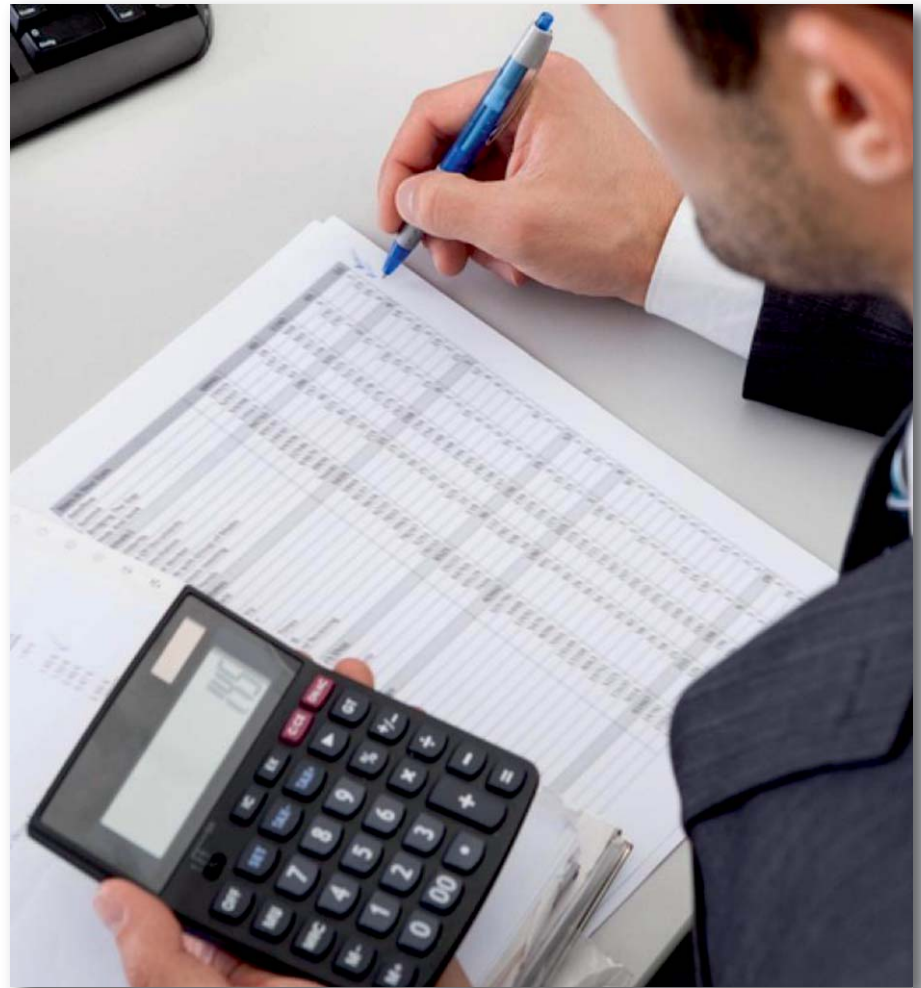
Până la 31 decembrie 2016 veniturile din investiții sub forma veniturilor din dividende obținute de persoanele fizice erau supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate dacă nu se obțineau venituri de natura celor prevăzute în Codul Fiscal la art. 155 alin. (1) lit. a) – d), g), i) – l), cu excepția veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală. La

nivelul lunii decembrie 2016 se știa că pentru veniturile realizate începând cu data de 1 ianuarie 2017, baza lunară de calcul nu poate fi mai mare decât valoarea a de cinci ori câștigul salarial mediu brut în vigoare în anul pentru care se stabilește contribuția (indiferent dacă beneficiarul mai realiza și alte venituri). Nimeni nu anticipa ce urma să se întâmple de la 1 februarie 2017.

Dacă până la 31 decembrie 2016 vechea regulă fiscală a generat ca reacție creșterea numărului de contracte individuale de muncă la nivelul salariului minim pe economie, de la 1 ianuarie 2017 această strategie părea contracarată de noua regulă fiscală. Mediul de afaceri nu s-a lăsat mai prejos, înregistrându-se tendințe puternice de evitare a impunerii dividendelor cu această contribuție, în special în cazul entităților cu rezultate reportate semnificative. Din păcate, s-a pierdut foarte mult din vedere că, totuși, intra în vigoare acel plafon maxim ca o compensație a faptului că dividendele urmau să fie impuse cu contribuția de sănătate, indiferent dacă beneficiarul mai avea și alte venituri. Reacțiile s-au concretizat în hotărâri AGA privind repartizări masive de dividende din rezultatele reportate înregistrate până la 31 decembrie 2015. Aceste dividende urmau să fie plătite ulterior, după 1 ianuarie 2017, în funcție de necesitățile asociațiilor sau acționarilor și de disponibilul existent al entităților. Manevra este total inoportună în contextul în care aceste distribuiri reprezintă sume mai mult decât semnificative și pare mai adecvată în situația entităților cu rezultate reportate reduse.

Consecințe interesante au apărut în situația entităților care aveau contractate surse de finanțare importante cu băncile comerciale. Una dintre clauzele frecvente ale contractelor de creditare vizează o distribuție restrictivă de dividende, precum și acordul prealabil al băncii privind această distribuție. În acest context, băncile comerciale s-au îngropat în analize de risc pentru a putea aproba aceste distribuiri. Principalul motiv de opoziție invocat de sistemul bancar este legat de decapitalizarea entității și de afectarea fluxului de numerar previzional. Tot sistemul bancar a sugerat, la modul informal, soluția „întoarcerii banilor” prin încheierea de contracte de finanțare între proprietari și societate.

Alte aspecte pierdute frecvent din vedere sunt legate de Legea societăților și, invariabil, de Codul Fiscal. Conform art. 67 alin. 2 din Legea societăților nr. 31/1990, dividendele se plătesc în termenul stabilit de adunarea generală a asociaților sau, după caz, stabilit prin legile speciale, dar nu mai târziu de șase luni de la data aprobării situației financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat. În caz contrar, societatea datorează, după acest termen, dobândă penalizatoare calculată conform art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, aprobată prin Legea nr. 43/2012, dacă prin actul constitutiv sau prin hotărârea adunării generale a acționarilor care a aprobat situația financiară aferentă exercițiului financiar înche-



iat nu s-a stabilit o dobândă mai mare. Pentru proprietarii care au ca singură sursă de venit aceste dividende este foarte dificil de stabilit un termen, iar perioada maximă de 6 luni este insuficientă. Despre dobânda penalizatoare, în cele mai multe cazuri, nici nu poate fi vorba. De asemenea, în conformitate cu OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, pct. 310 alin. 4, în baza contabilității de angajamente, entitățile trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale. Alin. 6 introdus

prin Ordinul nr. 166/2017 începând cu 31.01.2017, impune ca dobânzile și penalitățile de întârziere, precum și alte datorii de natură similară să fie recunoscute fie în contul de profit și pierdere, fie în rezultatul reportat, în funcție de perioada căreia îi corespund și cu respectarea reglementărilor contabile.

Finanțarea entităților de către proprii asociați sau acționari, impusă discret de către băncile comerciale, comportă incidențe semnificative pe linie fiscală, mai ales că practica demonstrează întocmirea acestor contracte fără dobândă. În spețele publicate de ANAF, se afirmă că acordarea de împrumuturi fără dobândă nu va putea fi calificată ca un act juridic cu titlu gratuit. Consecințele



afectează toți proprietarii prin prisma cheltuielilor cu dobânzile, a deductibilității limitate și, în final, a rezultatului și dividendelor.

Ulterior punerii în aplicare a acestor strategii, apare surpriza: de la 1 februarie 2017 nu se mai datorează contribuție de sănătate dacă beneficiarul obține și alte venituri (strict precizate în Codul Fiscal), dar se abrogă plafonul maxim de cinci salarii medii brute. Dacă baza lunară de calcul se situează sub nivelul valorii salariului de bază minim brut pe țară, nu se datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate. Pentru veniturile ale căror baze lunare de calcul sunt mai mari sau egale cu valoarea salariului de bază minim brut pe țară, con-

tribuția datorată lunar se calculează asupra acestor baze de calcul (dacă beneficiarul nu obține și alte categorii de venituri din cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. a)-d), g), i)-l)). Această modificare a anulat eforturile anterioare ale agenților economici. Din fericire, OUG nr. 3/2017 a apărut la timp pentru a putea „storna” demersurile deja efectuate, acolo unde a mai fost posibil.

Frământările politice de la sfârșitul anului 2016 nu puteau să nu genereze și niște consecințe fiscale. Soluția cea mai simplă ar fi fost să se aștepte până la maxim data de 25 ianuarie 2017, termenul pentru declararea și plata impozitului pe dividende distribuite și neplătite până la 31 decembrie 2016. OUG nr. 3/2017 a apărut în

data de 6 ianuarie 2017, iar multe dintre modificările prevăzute în această ordonanță erau deja vehiculate în programul de guvernare și în mass-media. Mai dificil ar fi fost de aplicat această variantă în situația în care unul dintre actori era banca comercială și care, de regulă, solicită termene extrem de lungi pentru definitivarea analizelor de risc.

TVA și condiționarea înregistrării în scopuri de TVA

Reducerea cotei de TVA de la 20% la 19% la început de an suscită în continuare numeroase dificultăți de aplicare în rândul profesioniștilor contabili, chiar dacă istoria se repetă. Aceleași dificultăți au existat și la începutul anului 2016. Perpetuarea acestor probleme sugerează faptul că există în continuare deficiențe majore în modul de percepție și înțelegere ale conceptului și logicii taxării pe valoarea adăugată. Mediul de afaceri acuză ambiguitatea reglementării fiscale, lipsa de inteligibilitate a textului în multe situații, absența ghidurilor și clarificărilor necesare. În contextul redundanței acestei modificări, ar fi fost de așteptat ca numărul de postări pe grupurile profesionale să fie mult mai reduse, realitatea demonstrând exact contrariul.

Principiile de bază sunt enunțate la art. 291 și art. 282 Cod Fiscal. La art. 282 se prevede că exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. Prin excepție, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator, precum și la data la care se

încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Conform art. 291 alin. (4), cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei. Alin. (5) prevede că, în cazul operațiunilor supuse sistemului TVA la încasare, cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția situațiilor în care este emisă o factură sau este încasat un avans, înainte de data livrării/prestării, pentru care se aplică cota în vigoare la data la care a fost emisă factura ori la data la care a fost încasat avansul. Conform alin. (6), în cazul schimbării cotei se va proceda la regularizare pentru a se aplica cota în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, pentru cazurile prevăzute la art. 282 alin. (2), precum și în situația prevăzută la alin. (5). Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 oferă la pct. 39 un set de exemple adecvate și care fac referire la anumite situații concrete în care trebuie să se aplice aceste prevederi.

Una dintre traumele profesioniștilor contabili a fost reprezentată de procedura înregistrării în scopuri de TVA prin celebrul formular o88 privind declarația pe propria răspundere pentru evaluarea intenției și a capacității de a desfășura activități economice care implică operațiuni din sfera TVA. A fost aprobat Ordinul nr.

210/2017 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.698/2015 pentru aprobarea formularelor de înre-

gistrare fiscală a contribuabililor și a tipurilor de obligații fiscale care formează vectorul fiscal și pentru abrogarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.

3.841/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului (o88) „Declarație pe propria răspundere pentru evaluarea intenției și a capacității de a desfășura activități economice care implică operațiuni din sfera TVA”. În data de 1 februarie 2017 s-a aprobat Ordinul nr. 605/2017 privind stabilirea criteriilor pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA, pentru aprobarea Procedurii privind înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată potrivit art. 316 alin.

(12) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal a persoanelor impozabile, societăți, cu sediul activității economice în România, înființate în baza Legii societăților nr. 31/1990, supuse înmatriculării la registrul comerțului și pentru aprobarea Procedurii de anulare, din oficiu, a înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată potrivit art. 316 alin.

(11) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal a persoanelor impozabile, societăți, cu sediul activității economice în România, înființate în baza Legii societăților nr. 31/1990, supuse înmatriculării la registrul comerțului care nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activități economice care implică operațiuni în sfera de aplicare a TVA. Până și parcurgerea denumirii acestor ordine solicită efort intelectual.

Sprrijinirea mediului de afaceri atât de mult promisă și eliminarea lipsei de transparență decizională atât de mult acuzată au fost rezolvate prin „fantomiza-

rea” vechiului ordin. În sistem de urgență a fost transmis un mesaj al Serviciului de Comunicare, Relații Publice și Mass-Media al ANAF prin care suntem asigurați ca ANAF pornește de la principiul bunei credințe în analiza cererilor de înregistrare în scopuri de TVA. Problema este că acest principiu nu este încă reglementat fiscal. Foarte interesantă este precizarea din Ordinul nr. 605/2017, conform căreia, ca urmare a evaluării, persoanele impozabile sunt încadrate în trei grupe de risc: ridicat, mediu și scăzut. Altfel spus, tot mediul de afaceri va beneficia de prezumția de vinovăție fiscală. De asemenea, ANAF precizează că procedura efectivă de anulare a înregistrării în scopuri de TVA se realizează în urma unei discuții față în față cu persoana impozabilă, identificată cu risc fiscal. Aceste persoane sunt invitate la sediul organului fiscal, în vederea evaluării intenției și capacității de a desfășura activități economice. Înainte de luarea deciziei de respingere a solicitării de înregistrare în scopuri de TVA sau a anulării acesteia, organul fiscal îi asigură persoanei impozabile analizate posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la decizia ce va fi adoptată, potrivit prevederilor Codului de Procedură Fiscală. Cum era și de așteptat, există reticențe maxime ale mediului de afaceri în legătură cu aceste mesaje de natură consolativă.

Concluzii

Aspectele comentate reprezintă doar câteva dintre modificările fiscale care au intrat sau vor intra în vigoare în acest an. Cu doza de subiectivism inerentă, au fost

selectate câteva dintre acele problematice care generează reacțiile cele mai virulente în rândul profesioniștilor contabili și în mediul de afaceri. Consecințele evidente sunt generate de modificările comportamentale ale actorilor scenei contabile. Rolul adevărat al profesionistului contabil este efectiv infestat de „mutațiile” fiscale induse. Cea mai mare preocupare se cantonează în zona declarațiilor care trebuie depuse, validarea cu succes a acestora ca structură, evitarea anumitor reguli fiscale. Profesionistul contabil este transformat într-un instrument al sistemului fiscal și politic.

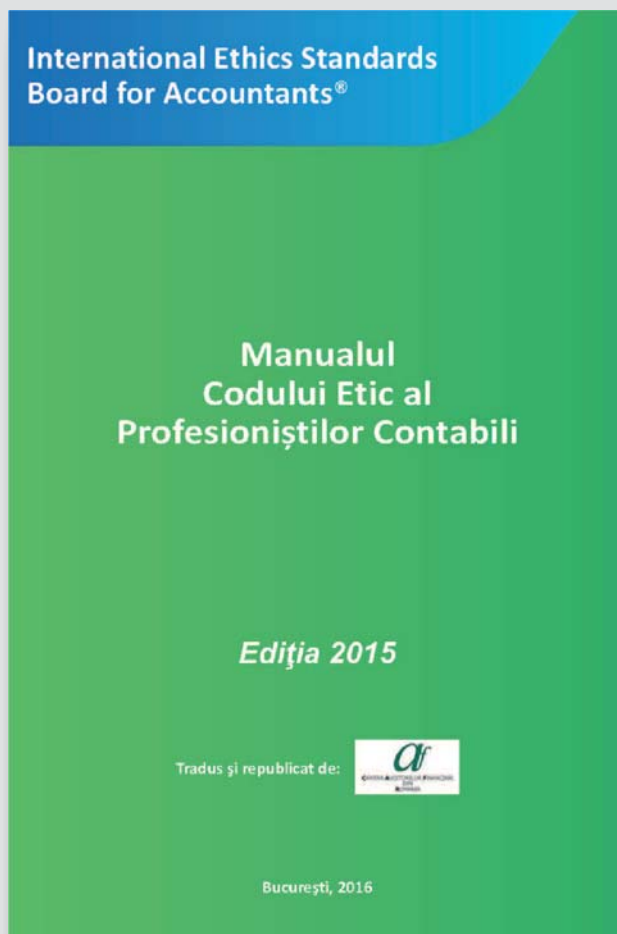
Analizând multitudinea de postări pe grupurile de „socializare” contabilă se constată un lucru extrem de grav. Reglementarea contabilă a trecut într-un plan marginal, suferind un veritabil exil. Totul este îngropat într-o problemă de natură fiscală care contaminează exponențial. Comportamentele profesionale sunt forțate să se adapteze la un mediu extrem de ostil. Suntem forțați să revenim pe tărâmul reglementării contabile abia în contextul auditării situațiilor financiare. Misiunile de audit financiar reușesc să readucă profesionistul contabil acolo unde îi este locul, decontaminându-l de poluarea fiscală pentru o anumită perioadă de timp și reamintindu-i care este adevărata sa menire: să se asigure că situațiile financiare prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile și cu politicile contabile descrise în notele la situațiile financiare. ♦

Bibliografie

- Legea societăților nr. 31/1990.
- Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, disponibilă la https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_2016.htm.
- Legea nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități.
- Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.
- Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 166 din 25 ianuarie 2017 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, precum și pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile.
- Ordinul nr. 210/2017 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.698/2015 pentru aprobarea formularelor de înregistrare fiscală a contribuabililor și a tipurilor de obligații fiscale care formează vectorul fiscal și pentru abrogarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.841/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului (o88) „Declarație pe propria răspundere pentru evaluarea intenției și a capacității de a desfășura activități economice care implică operațiuni din sfera TVA”.
- Ordinul nr. 605/2017 privind stabilirea criteriilor pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA, pentru aprobarea Procedurii privind înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată potrivit art. 316 alin. (12) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal a persoanelor impozabile, societăți, cu sediul activității economice în România, înființate în baza Legii societăților nr. 31/1990, supuse înmatriculării la registrul comerțului și pentru aprobarea Procedurii de anulare, din oficiu, a înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată potrivit art. 316 alin. (11) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal a persoanelor impozabile, societăți, cu sediul activității economice în România, înființate în baza Legii societăților nr. 31/1990, supuse înmatriculării la registrul comerțului care nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activități economice care implică operațiuni în sfera de aplicare a TVA.
- Ordonanța nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar.
- Ordonanța de Urgență nr. 3/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.
- https://static.anaf.ro/static/3/Anaf/20170201174738_120_com_1%20febr%202017.pdf
- https://static.anaf.ro/static/3/Anaf/20170203132752_cp_133_03.02.2017.pdf
- <https://www.facebook.com/groups/accountingallthetime/>
- <https://www.facebook.com/groups/1629623740664477/>
- <https://www.facebook.com/groups/461223925594/>
- <https://www.facebook.com/groups/grupcontabilitate/>
- <https://www.facebook.com/groups/678717078906464/>

Manualul Codului Etic al Profesioniștilor Contabili Ediția 2015

Sub egida *Camerei Auditorilor Financiari din România* și în urma acordului de traducere semnat cu Federația Internațională a Contabililor, începând cu luna februarie 2017 este disponibilă o nouă ediție, în limba română, a „Manualului Codului Etic al Profesioniștilor Contabili”.



Manualul poate fi achiziționat de la sediul CAFR din București și de la reprezentanțele noastre din Brașov, Cluj-Napoca, Iași și Timișoara sau poate fi comandat prin e-mail la adresa cafr@cafr.ro, ori la numărul de fax: +4031.433.59.40.

Manualul este disponibil în format tipărit la prețul de **30 lei**, precum și în format electronic (stick USB) la prețul de **40 lei**.



ISSN 2284-6697



9 772284 669006