

Practici *de* Audit

Camera Auditorilor Financiari din România

Anul VII, Nr. 2(26)/2018

REPORTAJ

Conferința anuală
a Camerei Auditorilor
Financiari din România

IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

Auditul intern între
provocare și oportunități

Analiza erorilor constatate
în auditurile financiare
ale fondurilor europene
pentru cercetare desfășurate
la beneficiarii români în cadrul
programului cadru șapte

Verificarea evaluării
în cadrul operațiunii
de audit financiar

RUBRICA JURIDICĂ

Noul Regulament
de organizare și funcționare
a Camerei Auditorilor
Financiari din România

PROVOCĂRI ȘI TENDINȚE INTERNAȚIONALE

Rolul auditorului în lupta
împotriva fraudelor financiare,
corupției și spălării banilor



O nouă reprezentanță a **Camerei Auditorilor Financiari din România** este la dispoziția membrilor din zona Sud-Est – Constanța

În data de 29 iunie 2018 a fost inaugurată la Constanța cea de-a cincea Reprezentanță regională a **Camerei Auditorilor Financiari din România**, cele înființate anterior având sediile la Iași, Brașov, Cluj-Napoca și Timișoara.



„Astăzi se desfășoară un eveniment deosebit pentru auditorii din zona Constanța, dorința de a funcționa aici o reprezentanță a CAFR a existat încă de la înființarea Camerei, iar acum s-a realizat și acest deziderat. Este a cincea reprezentanță din teritoriu a CAFR, acest lucru înscriindu-se în strategia pe care a avut-o Camera încă de la început, respectiv aceea de a fi cât mai aproape de membrii săi și de a facilita interacțiunea dintre organele de conducere, executivul Camerei și membrii.”

Dr. **Ciprian Teodor Mihăilescu**,
președintele CAFR

Puteți citi un reportaj mai amplu despre acest eveniment în următorul număr al revistei.

SUMAR

ANUL VII, NR. 2 (26)/2018



REPORTAJ

**Conferința anuală a
Camerei Auditorilor
Financiari din România,
21 aprilie 2018**



IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

**Auditul intern
între provocare
și oportunități**

Mugur ȘERBAN,
*Camera Auditorilor Financiari
din România*



3

**Analiza erorilor
constatate în
auditurile financiare
ale fondurilor europene
pentru cercetare
desfășurate la
beneficiarii români
în cadrul programului
cadru șapte**

Alexandru BOCEAN,
*European Research Council
Executive Agency*

23



16

**Verificarea evaluării
în cadrul operațiunii
de audit financiar**

Adrian VASCU,
Senior Partner, Veridio

41

RUBRICA JURIDICĂ

**Noul Regulament de
organizare și funcționare
a Camerei Auditorilor
Financiari din România**

Alice Magdalena PETCU,
*Camera Auditorilor Financiari
din România*

44

PROVOCĂRI ȘI TENDINȚE INTERNAȚIONALE

Rolul auditorului în lupta împotriva fraudelor financiare, corupției și spălării banilor

Accountancy Europe

48



© 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

**Laura Vorniceanu, Adriana Lobdă, Monica Ștefan,
Ana Dincă, Ana Morariu, Andreia Stanciu, Gheorghe Rusu,
Clemente Kiss, Daniel Botez**

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

Anca Țiura

– senior editor

Cristina Radu

– secretar de redacție

Nicolae Login

– prezentare grafică
și tehnoredactare

Rodica Iacob

Adrian Popescu

Diana Săndulescu

Daniela Ștefănuț

Alice Magdalena Petcu

Cristina Simion

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**

Conferința anuală a Camerei Auditorilor Financiari din România

In data de 21 aprilie 2018, la Hotel Caro din Capitală, s-a desfășurat Conferința anuală a Camerei Auditorilor Financiari din România. Au fost prezenți 408 membri cu drept de vot, conform normelor aprobate de Cameră, membrii Consiliului CAFR, ai Comisiei de Auditori Statutari, auditori de onoare.

De asemenea, au participat reprezentanți ai unor instituții publice și organizații profesionale, precum și ai mediului academic cu care Camera Auditorilor Financiari din România colaborează pentru dezvoltarea profesiei, precum: Ministerul Finanțelor Publice (MFP), Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS),

Ministerul Fondurilor Europene, Banca Națională a României (BNR), Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării anilor (ONPCSB), Institutul Național de Administrație (INA), Camera Consultanților Fiscali (CCF), Uniunea Profesiorilor Libere din România (UPLR), ACCA România, Uniunea Națională a Evaluatorilor din România (ANEVAR), Uniunea Națională a Practicienilor în Insolvență și Reorganizare (UNPIR), Academia de Studii Economice din București.

Lucrările Conferinței au fost deschise de dr. **Ciprian Teodor Mihăilescu**, președintele Camerei Auditorilor Financiari din România, care a adresat tuturor celor prezenți la acest eveniment un călduros salut din partea Consiliului Camerei.



În continuare au fost transmise mesaje din partea instituțiilor și organizațiilor profesionale invitate la Conferință, din care reproducem câteva pasaje semnificative.

Mesaje de salut



Prof. univ. dr. **Cristiana Doina Tudor**,
președinte – Autoritatea pentru
Supravegherea Publică a Activității
de Audit Statutar

„Îmi face o plăcere deosebită să fiu împreună cu dumneavoastră la acest eveniment important. Vreau să transmit din partea instituției pe care o reprezint un mesaj către cooperare, parteneriat, deschidere, prietenie, pentru că rațiunea și scopul principal pentru care existăm este servirea interesului public prin promovarea și sprijinirea profesiei. Doresc să vă informez asupra activității noastre de până acum. După cum se cunoaște, ASPAAS a fost înființată prin Legea 162/2017, am demarat activitatea efectivă începând cu luna ianuarie 2018, când a fost numit președintele instituției noastre. A fost un început de an deosebit de intens, în acest moment suntem aproape la zi, și sper ca, până la finalul acestei luni să începem să construim, să venim cu proceduri și norme, cu reglementări care să contribuie la bunul mers al profesiei. Pentru acest lucru, ne vom baza în primul rând pe sprijinul colegilor din conducerea CAFR și pe cel al dumneavoastră, specialiștii profesioniști.

Avem o colaborare foarte bună cu instituții internaționale similare, suntem membri ai Comitetului European al Autorităților de Supraveghere, unde ne bucurăm de sprijin pentru a pune bazele reglementărilor. De asemenea, organismul din Statele Unite

ale Americii ne-a oferit ajutorul și suportul, invitându-ne să ne alăturăm unui într-un proiect care are la bază optimizarea activităților de investigare și inspecție pentru asemenea organisme de supraveghere.

Dorim să contribuim la bunul mers al lucrurilor, suntem deschiși colaborării și mulțumim membrilor conducerii Camerei că au arătat aceeași intenție.

Vă asigur că suntem alături de dumneavoastră și urez mult succes lucrărilor Conferinței de astăzi”.



Alexandra Lazăr,
director – Direcția legislație și reglementări
contabile din cadrul Ministerului Finanțelor
Publice

„Suntem într-o zi de bilanț în care se vor analiza rezultatele anului încheiat și se vor stabili obiective pentru viitor. Acest eveniment este un prilej pentru colaborare între organismul profesional și membrii CAFR, între CAFR și instituțiile statului și organismele profesionale. Se știe că, în ceea ce privește activitatea dumneavoastră vi se impune un anumit nivel de competențe, este nevoie de informații și, aici nu mă refer doar la standardele de audit și de contabilitate, ci și la legislația care se aplică. Vorbim și de deontologie în relația dumneavoastră cu clienții, dar nu trebuie uitat că acel raport de audit de cele mai

multe ori nu rămâne doar la societatea auditată, ci ajunge și la alte autorități și este foarte important ce este menționat în acest raport. Spre exemplu, o opinie de audit cu rezerve valorează mai mult decât o opinie de audit care nu reflectă realitatea.

De asemenea, este esențial dacă realitatea prezentată în raport este cu adevărat cea reală, este nevoie de discuții pro și contra, nu întotdeauna trebuie să fim toți pe aceeași lungime de undă. Este important însă ceea ce rezultă din dezbateri și ce ne propunem să facem.

Doresc succes lucrărilor Conferinței”.



Marius Vorniceanu,

*reprezentant al Curții de Conturi, membru al plenului ONPCSB, a transmis un mesaj din partea președintelui **Daniel Marius Staicu***

„Mulțumesc pentru invitația care mi-a oferit prilejul de a fi alături de dumneavoastră la lucrările Conferinței anuale a Camerei Auditorilor Financiari din România.

Prin activitățile derulate în anul 2017, CAFR a demonstrat că este un membru activ în sistemul de reglementare și supraveghere în domeniul prevenirii spălării banilor și al finanțării terorismului. Este evident că, aceste activități au fost circumscrise obiectivului general al CAFR și anume, acela de a oferi servicii de audit financiar de o înaltă calitate, în interesul publicului, în general și al comunității de afaceri, în special.

Conferința de astăzi creează premisele necesare consolidării relațiilor noastre de cooperare și reprezentă,

totodată, un forum de discuții și schimb de idei cu privire la cele mai bune practici ale profesiei dumneavoastră.

Apreciam în mod deosebit suportul acordat de Camera Auditorilor Financiari din România în organizarea în cursul anului 2017 a acțiunilor de formare profesională a auditorilor financiari în ceea ce privește obligațiile impuse de Legea 656/2002 și, sperăm că și în cursul anului 2018 aceste sesiuni vor continua cu sprijinul dumneavoastră.

Menținerea acestor eforturi comune se impune și în perioada următoare dacă avem în vedere necesitatea implementării de către instituțiile competente ale sistemului românesc de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului a Directivei UE 2015/849 a Parlamentului European și a Consiliului din 20 mai 2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului.

Totodată, evaluarea națională a riscurilor de spălare a banilor și de finanțare a terorismului, inclusiv instituirea unui mecanism pentru a coordona răspunsul național la riscurile menționate sunt sarcini impuse României ca stat membru al UE.

Vă felicit pentru eforturile depuse la nivel național în vederea reducerii fenomenului de spălare a banilor și finanțare a terorismului, prin intermediul profesiei de auditor financiar și vă urez succes în activitate și la lucrările Conferinței de astăzi”.

Adrian Vascu,

președinte – Uniunea Profesiiilor Liberale din România

„CAFR este în board-ul UPLR de mulți ani, este cea mai longevivă organizație, ceea ce este un lucru foarte bun. Ceea ce dorim să facem la UPLR, în anul centenarului, este unirea organismelor profesionale și vom încerca acest lucru având în vedere că profesiile sunt, fiecare, supuse diverselor presiuni. Astfel, intenționăm ca împreună să rezolvăm probleme comune. Spre exemplu, am început anul trecut cu Conferința legată de expertiza judiciară și vom continua această acțiune, pentru că se adresează mai multor categorii profesionale, aflate sub aceeași umbrelă. În prezent, în societatea românească rolul expertizei judiciare este teribil de important, dacă privim cel puțin, prin prisma prejudiciilor calculate. O altă temă pe care dorim să o lansăm printr-o Conferință nouă este cea legată de fiscalitatea profesiilor libera-



le, având în vedere că este o diversitate foarte mare între noi, ca profesie, în acest moment. De asemenea, dorim ca ceea ce facem la UPLR să ajungă la oameni, la membri, sub formă de beneficii. Un alt proiect deosebit de ambițios este intenția de a întreprinde demersuri pentru a avea o lege cadru a profesiilor liberale și ne propunem să încercăm acest lucru.

Mult succes lucrărilor Conferinței de astăzi”.



Dan Manolescu,

președinte – Camera Consultanților Fiscali

„Mă bucur să fiu astăzi alături de dumneavoastră la acest eveniment important. Îmi doresc și, sunt convins, că apropierea organizațiilor profesionale liberale, cel puțin din zona economică, să o facem sub umbrela UPLR, avem deja o serie de proiecte comu-

ne în acest sens. Spre exemplu, vom participa împreună cu reprezentanții CAFR, în cursul acestei luni, la un eveniment organizat de Universitatea de Vest din Timișoara, cu scopul promovării profesiilor liberale în rândul studenților. Considerăm că procesul de educație este deosebit de important și trebuie să îl realizăm împreună atât pentru tinerii care își caută o carieră, cât și pentru persoanele care lucrează în diverse companii și care, de multe ori, încă au ezitări în a înțelege clar cu ce se ocupă fiecare dintre profesiile pe care le reprezentăm și când trebuie să apeleze la fiecare dintre noi. Cred că ține de noi, profesioniștii, să ne educăm clienții în a apela la astfel de servicii.

Credem că modificarea substanțială a legislației fiscale, cu care ne confruntăm, necesită o serie de evenimente care să disemineze în rândul tuturor contribuabililor aceste modificări.

Vă doresc succes lucrărilor Conferinței”.



Dana Ababei,

*președinte – Asociația Națională
a Evaluatorilor Autorizați din România*

„Vă mulțumim pentru ocazia de a fi astăzi alături de dumneavoastră și ne exprimăm disponibilitatea de a continua bunele relații dezvoltate pe parcursul anilor. Chiar dacă profesiile noastre sunt înrudite, profesia de evaluator autorizat și cea de auditor financiar necesită calități, competențe și calificări diferite și cred că numai printr-o bună colaborare și respect reciproc vom putea crea sinergii care să ne ajute pe toți.

Vă dorim o zi plină de realizări”.



*Prof. univ. dr. **Pavel Năstase**,
președinte – Institutul Național
de Administrație*

„Sunt onorat să fiu prezent alături de dumneavoastră la acest eveniment. Ca un scurt istoric, vreau să vă spun că cele două mandate pe care le-am îndeplinit ca membru al Consiliului Camerei, mi-au dat ocazia să învăț foarte multe lucruri practice, eu venind de la catedră. Am realizat că, într-adevăr, practica este cea mai bună școală. În aceea perioadă am creat metodologii de recunoaștere de către Cameră a programelor de masterat care sunt în domeniul auditului financiar.

Institutul Național de Administrație este o școală care pregătește funcționarii publici și funcționarii din administrația publică, școală care a fost reînființată de curând. Vă propun ca, pentru punctele de conexiune care există între cele două instituții să demarăm programe de pregătire în acest domeniu, pentru că și administrația publică are nevoie de specialiști în domeniul auditului financiar.

Vă mulțumesc și vă doresc succes”.

*Prof. univ. dr. **Vasile Răileanu**,
Academia de Studii Economice din București,
a transmis un mesaj din partea rectorului
prof. univ. dr. **Nicolae Istudor***

„Academia de Studii Economice din București manifestă deschidere în ceea ce privește colaborarea cu profesiile liberale, inclusiv cu CAFR și suntem preocupați de pregătirea profesională a absolvenților noștri în această direcție. În același timp, suntem

preocupați de pregătirea profesională a auditorilor, prin activitățile desfășurate de colegii noștri care sunt membri ai Camerei și, în ultima perioadă, am participat la conferințele anuale ale profesiilor liberale.



Dorim succes lucrărilor Conferinței”.



***Stan Tîrnoveanu**,
prim-vicepreședinte Uniunea Națională
a Practicienilor în Insolvență din România*

„Considerăm că unitatea este cel mai important element în cadrul profesiei, în cadrul UPLR, pentru că numai uniți putem să arătăm elementele de valoare pe care le au profesiile liberale. Breslele au fost întotdeauna un motor pentru evoluția societății și credem că putem fi asimilați breslelor și, chiar putem aduce un ajutor.

În prezent avem pe agenda de lucru noua directivă europeană din domeniul insolvenței privind cadrele de restructurare preventivă – „A doua șansă”, iar în cadrul acestui proiect am propus punerea mai bine în valoare a concluziilor la care ajungeți dumneavoastră, profesioniștii în audit financiar, în activitatea pe care o desfășurați. Sunt diverse state care au proceduri de avertizare mult mai formale, pentru că dacă un debitor intră în stare de insolvență, odată instalată această stare, puține lucruri se mai pot face.

Doresc succes lucrărilor Conferinței”.

Concluzia care s-a desprins din mesajele adresate de către reprezentanții instituțiilor și organizațiilor invitate la Conferință a fost aceea că, numai împreună, organismele profesionale din România vor reuși să obțină mult mai multe beneficii pentru profesiile liberale decât ar putea obține individual.

Prezentarea documentelor Conferinței

Conform ordinii de zi, după mesajele adresate de invitați, Conferința a continuat cu prezentarea documentelor și, în cele ce urmează vom reda, succint, principalele idei cuprinse în prezentările documentelor.

Președintele Camerei, dr. **Ciprian Teodor Mihăilescu** a prezentat plenului Conferinței Raportul de activitate al Consiliului Camerei Auditorilor Financieri din România pentru anul 2017, din care menționăm câteva aspecte importante.





„A fost un an în care principalul reper l-a reprezentat **intrarea în vigoare a Legii nr. 162/2017**, lege care ne schimbă în mod fundamental modul în care ne vom derula activitatea atât noi ca organism profesional, cât și ca auditori.

Am încheiat anul 2017 cu un număr de 4.467 de membri persoane fizice, 960 de persoane juridice membre și 1.661 de stagiați. Cifrele se păstrează relativ constante, nu sunt variații mari, însă, acestea fiind în minus, constituie un aspect care ne determină să ne gândim cum am putea face profesia mai atractivă pentru noile generații, cum putem atrage în rândul nostru noile talente, astfel încât profesia să-și păstreze relevanța și în viitor.

Legat de Legea nr. 162/2017 este foarte important de reținut că CAFR reprezintă la nivel național autoritatea competentă care organizează, coordonează și autorizează desfășurarea activității de audit financiar în România, altul decât cel statutar. Practic, ca urmare a intrării în vigoare a acestei legi avem o schimbare de paradigmă în ceea ce privește competențele CAFR. Astfel, nu mai avem competențe pe un set întreg de atribuții și de activități legate de auditul statutar. Ca urmare a implementării Directivei 2014/56/CE de modificare a Directivei 2006/43/CE, privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate privind activitatea de audit statutar, aceste competențe au fost transferate organismului de supraveghere, respectiv ASPAAS, constituită tot prin această lege.

Dorim ca prin tot ceea ce facem, împreună cu dumneavoastră și cu organismul de supraveghere, care ne-a asigurat de toată deschiderea către colaborare, să ne menținem profesia în vârful elitei profesiei contabile. Acest lucru depinde în primul rând de noi atât cei care reprezentăm organismul profesional, cât și de dumneavoastră.

Din statistica a ceea ce s-a întâmplat în anul 2017 menționăm cele șapte ședințe de Consiliu, au fost emise 121 de hotărâri ale Consiliului, din care o bună parte dintre ele au fost emise și prin vot electronic, au fost emise 130 de ordine ale președintelui CAFR, au avut loc 30 de întâlniri cu auditorii, s-au realizat 305 inspecții de calitate, iar ca membri noi, ni s-au alăturat 110 persoane fizice și 27 persoane juridice.

Această scădere este urmarea faptului că, după data de 15 iulie 2017, validarea auditorilor în vederea autorizării și înscrierii în registru a fost puțin amânată, ca urmare a tranziției de la fostul organism de supraveghere – CSIPPC la actualul ASPAAS.

Alt reper important al anului 2017 a fost **al V-lea Congres al Profesiei de Auditor Financiar din România**, care a fost un eveniment de excepție.

Toate ecurile interne și internaționale au relevat că a fost o manifestare de o înaltă ținută profesională, cu o calitate deosebită a materialelor prezentate, cu o organizare impecabilă. La acest eveniment au participat mai mult de 300 de membri ai Camerei, multe organisme profesionale din plan internațional precum IFAC, Accountancy Europe, FIDEF. În urma acestui eveniment constatăm că ștacheta pentru viitorul Congres s-a ridicat foarte sus, și dorim să fim la înălțime și la următoarea ediție a Congresului profesiei.

În ce privește **zona de reglementare**, față de cadrul legal anterior, membrii Consiliului CAFR răspund pentru abaterile administrativ disciplinare săvârșite în exercitarea funcțiilor și atribuțiilor pe care le dețin atât din punct de vedere material, cât și din punct de vedere al actului administrativ care se va emite în cazul unei eventuale sancțiuni. Ca urmare, avem o responsabilitate în plus, trebuie să avem o conduită cât mai profesionistă în tot ceea ce întreprindem.

Altă modificare importantă generată de această lege este referitoare la anumite sancțiuni pentru entitățile care nu își consolidează guvernanta corporativă, sistemele interne de prevenție și de administrare a riscului. Astfel, în prezent conform legislației, toate entitățile de interes public au obligația constituirii Comitetului de audit, sub sancțiunea unor amenzi destul de consistente, în cazul nerespectării acestei cerințe. Este important pentru noi ca auditori, pe lângă interacțiunea pe care trebuie să o avem cu Comitetul de audit, faptul că acest Comitet va avea un cuvânt de spus în numirea auditorului, conform legii. Este important de reținut faptul că, cel puțin un membru al acestui Comitet trebuie să dețină competențe în domeniul contabilității și auditului statutar, dovedite prin documente de calificare. Asta înseamnă că unii dintre membrii noștri vor putea face parte din aceste Comitete și, practic, vom avea parteneri de discuții în ceea ce privește competențele în audit, iar acest lucru va conduce la creșterea calității procesului de guvernanta corporativă în aceste entități și la creșterea calității muncii noastre.

Altă cerință importantă a legii este constituirea compartimentului de audit intern pentru toate entitățile care sunt supuse auditului statutar, exceptându-le pe cele care sunt de stat, la care se aplică Legea nr. 672, care face referire la auditul public intern, dar și aici

șeful acestui compartiment trebuie să fie tot auditor financiar.

Vizavi de acest aspect, Camera are o preocupare deosebită întrucât este o activitate pentru care suntem competenți și suntem interesați să dezvoltăm această zonă.

În ceea ce privește **atribuțiile ASPAAS care pot fi delegate către CAFR** potrivit art. 52 din Legea nr. 162/2017 acestea sunt:

1. Autorizarea ca auditori financiari a persoanelor fizice;
2. Autorizarea auditorilor financiari care au fost autorizați în alt stat membru al Uniunii Europene/Spațiului Economic European;
3. Autorizarea firmelor de audit;
4. Înregistrarea firmelor de audit autorizate în alt stat membru;
5. Retragera autorizării unui auditor financiar sau a unei firme de audit;
6. Organizarea examenului de competență profesională;
7. Organizarea testului de verificare a cunoștințelor pentru accesul la stagi;
8. Verificarea modului de desfășurare a stagiului de pregătire practică;
9. Organizarea programelor de formare continuă;
10. Înregistrarea auditorilor financiari și a firmelor de audit în Registrul public electronic;
11. Actualizarea informațiilor cuprinse în Registrul public electronic;
12. Traducerea și publicarea Codului etic;
13. Traducerea și publicarea Standardelor internaționale de audit;
14. Asigurarea respectării principiilor de etică profesională de către auditorii financiari și firmele de audit;
15. Efectuarea inspecțiilor pentru asigurarea calității la auditorii financiari și firmele de audit, care efectuează audit statutar la alte entități decât cele de interes public.

Legat de **pregătirea profesională**, având în vedere schimbarea legislației, acolo unde ASPAAS este competent, până nu avem instrucțiuni clare și o recunoaștere clară a anumitor programe, Camera nu va mai putea recunoaște adevărurile care atestă participarea la cursuri de pregătire profesională sau la diverse evenimente din domeniu.

Referitor la **accesul la profesie și pregătirea profesională**, în cursul anului trecut au fost două sesiuni de examen de competență profesională, respectiv cea din luna mai și cea din luna noiembrie.

În ce privește **controlul de calitate** anul trecut au fost derulate de către compartimentul de monitorizare 305 inspecții: 142 persoane fizice și 163 persoane juridice.

Există 295 de hotărâri de sancționare disciplinară și trei avertismente în scris. Legat de acest aspect, am hotărât să întărim disciplina în ceea ce privește plata cotizațiilor, îndeplinirea obligațiilor față de Camera și, pentru asta am demarat o analiză mai atentă a situațiilor celor care nu își respectă aceste obligații.

Referitor la **comunicarea** cu membrii noștri suntem activi în social media, avem pagină de Facebook și de LinkedIn, precum și cele două publicații, respectiv revistele Audit Financiar și Practici de Audit. Au avut loc evenimente la care CAFR a participat atât în calitate de organizator, cât și în calitate de invitat și, aici amintesc evenimentul din luna mai a anului 2017, organizat împreună cu ICAEW.

Legat de **activitatea internațională**, primul proiect foarte important este continuarea evaluării pentru aderarea Camerei ca membru definitiv la Proiectul Common Content și suntem foarte aproape de reușită, probabil la finalul lunii iunie a acestui an. Astfel, vom fi la egalitate cu organisme profesionale din Marea Britanie, Olanda, Germania, Franța – țări cu o mare tradiție în domeniul auditului și al învățământului aferent. Încercăm să ne aliniem la cele mai bune practici internaționale din domeniu. Proiectul Common Content este recunoscut de Comisia Europeană ca fiind vocea profesiei din Europa în ceea ce privește zona de învățământ.

De asemenea, Camera a participat la seminarii privind „Formarea formatorilor” organizate de Centrul pentru Reforma Raportării Financiare, iar acest lucru ne ajută ca, la rândul nostru, să avem trainerii cât mai buni, care să contribuie la creșterea calității programelor de pregătire profesională pe care le derulăm.

A fost încheiat un nou parteneriat cu ACCA în cadrul programului „National Auditing Bodies Emerging Europe”, pentru oferirea de condiții avantajoase pentru dobândirea calității de membru ACCA membrilor și stagiatorilor CAFR, dar și semnarea unui memorandum de recunoaștere a calității de auditor financiar cu ICAEW pe modelul ACCA.

Am continuat colaborarea cu organismele profesionale internaționale cu care avem încheiate acorduri de cooperare, prin răspunsuri la consultări, studii și chestionare solicitate de IFAC și de Accountancy Europe, precum și prin furnizarea de rapoarte periodice.

Un alt proiect strategic pentru Cameră este Rețeaua pentru Asigurarea Calității (QAN), proiect inițiat de organismul nostru profesional în urmă cu aproximativ trei ani. Pe parcursul a doi ani s-au desfășurat workshop-uri, training-uri pentru împărtășirea practicilor în domeniul calității pe care le au organismele profesionale membre, de încercare de aliniere la cele mai bune practici internaționale din domeniu. Acest proiect se desfășoară sub umbrela Accounting Profession Strategic Forum (APSF), organizat de către organismul profesional britanic ICAEW. Proiectul se concentrează pe creșterea calității controalelor derulate de către inspectorii noștri la auditorii care derulează misiuni de audit statutar. În prezent acest proiect este într-o fază de extindere și, menționez două aspecte foarte importante, respectiv, Banca Mondială este interesată de acest proiect, precum și faptul că CEAOB – organismul european de supraveghere dorește o întâlnire cu reprezentanții acestui proiect, ceea ce înseamnă că și în această zonă începem să devenim vizibili, iar ceea ce facem noi aduce valoare activității de monitorizare și control.

Dintre provocările anului 2018, pe primul plan se situează obținerea delegării de la ASPAAS pentru toate activitățile pe care le derulăm în acest moment. Dorim să dezvoltăm activitățile pentru care suntem autoritate competentă, să creștem calitatea misiunilor de audit, să menținem relevanța profesiei în viitor prin găsirea celor mai bune metode de a atrage și de a păstra cele mai noi talente în profesie.

În același timp, dorim să aducem inovația și tehnologia în profesie, precum și sporirea nivelului și a varietății competențelor membrilor noștri.”



Florentina Șuşnea, vicepreședinte al Consiliului a prezentat situațiile financiare anuale ale CAFR la 31 decembrie 2017.

Au fost prezentate următoarele documente: bilanțul la 31 decembrie 2017 (patrimoniul Camerei cuprinzând evoluția activelor, evoluția capitalurilor proprii, a datoriilor și a provizioanelor), contul de profit și pierdere la data de 31 decembrie 2017 (situația veniturilor și a cheltuielilor).

„Concret, veniturile totale ale Camerei în anul 2017 au provenit în cea mai mare parte din cotizațiile membrilor (cca. 88%), din taxe de înregistrare (cca. 4%), din alte venituri din activitățile fără scop patrimonial (cca. 6%) și din activitatea economică (cca. 2%) din totalul veniturilor Camerei.

Cheltuielile Camerei au reprezentat cheltuieli privind: stocurile, în proporție de 2%; lucrări și servicii executate de terți, în proporție de 38%; de personal, 45%. Alte cheltuieli au fost generate de: cotizații și contribuții la organisme interne și internaționale în proporție de 7%, iar cheltuielile cu amortizări, provizioane și ajustări pentru depreciere/pierdere de valoare, în proporție de 4%. În cursul anului 2017 cheltuielile privind activitățile economice au reprezentat cca. 1% din totalul cheltuielilor Camerei.”

Informațiile financiare au fost publicate pe site-ul Camerei iar o parte dintre acestea au fost preluate și în Raportul de activitate pe anul 2017 al Consiliului CAFR, postat integral pe site.



Ana Dincă, președinta Comisiei de Auditori Statutari a CAFR a prezentat raportul comisiei de auditori statutari

„Este o mare responsabilitate, pe care ne-am asumat-o, să fii auditorul auditorilor, o elită profesională în care trebuie să îți îndeplinești misiunea așa cum prevăd standardele.

A fost un an dificil din punct de vedere al reglementărilor, noua reglementare în domeniul auditului aduce diverse modificări în ceea ce privește competențele pe activități. Pe de altă parte, avem un Consiliu format în cea mai mare parte din practicieni, iar acesta este un beneficiu care pe noi, ca auditori, ne-a ajutat foarte mult în înțelegerea muncii și activității noastre.

În altă ordine de idei, având în vedere că piața de audit se strânge, există un impact major pe care l-am adus la cunoștință Consiliului. Astfel, auditul voluntar, pentru care noi în acest moment suntem autorizați, respectiv auditul comandat de grupuri sau auditul pe IFRS, nu este recunoscut din punct de vedere fiscal de către ANAF. Ca urmare, există un impact negativ în acest domeniu.

În plan intern, s-a schimbat politica contabilă, care a fost stabilită printr-un OMF din anul 2007. Am remarcat întârzierea de zece ani în trecerea de la contabilitatea de cash, la cea de angajament. Această schimbare de politică aduce multe modificări în cifre și în prezentări. Pe partea de venituri, a trebuit să facem o reconciliere între evidențele operative, care nu se regăsesc în același sistem cu evidențele contabile. În acest sens, am solicitat multe informații pentru că trebuie să prezentăm o imagine fidelă.

În aceste condiții, munca noastră de audit a fost bazată pe riscuri, care au rezultat din această conjunctură, iar testele au fost teste de detaliu pe toate secțiunile și rezultatele care au fost prezentate sunt datorate, în mare parte auditorilor.

În concluzie, în opinia noastră, situațiile financiare, după preluarea ajustărilor, prezintă în mod fidel sub toate aspectele semnificative poziția financiară a CAFR la 31 decembrie 2017 și performanța sa în conformitate cu Ordinul MFP 1969/2017. Am desfășurat auditul conform standardelor de audit, am descris în detaliu care sunt responsabilitățile noastre, și cele ale entității auditate”.

Florentina Șuşnea, vicepreședinte al Consiliului a supus atenției Conferinței proiectul Bugetului de Venituri și Cheltuieli pentru anul 2018

„În ce privește veniturile, s-a pornit de la venitul total realizat în anul 2017. Astfel, s-a bugetat o ușoară creștere provenită din cotizațiile variabile, creșterea în sumă absolută fiind de 583.545 lei și o diminuare pe partea de cotizații fixe de 119.953 lei. Această diminuare a avut drept cauză faptul că în cursul exercițiului financiar trecut, o parte dintre membrii Camerei au fost sancționați pentru neplata cotizațiilor. Veniturile din activități fără scop patrimonial înregistrează o ușoară creștere. Pentru anul 2018 am preconizat o diminuare a veniturilor provenite din taxele de înregistrare, întrucât am considerat că vom organiza un singur examen de competență profesională în cursul anului.

Nu am mai bugetat nimic la capitolul „Alte venituri”, întrucât cele din anul trecut au fost veniturile din sponsorizările pentru Congres. Veniturile din activități economice sunt bugetate prudent, cu o ușoară scădere.

La partea de cheltuieli totale am prevăzut o ușoară scădere, inclusiv la capitolul cheltuieli și servicii, întrucât au fost renegociate aproape toate contractele de prestări servicii. Și la capitolul „Impozite și taxe locale” este bugetat strict debitul, de aceea și aici este o reducere semnificativă.

Există o creștere preconizată legată de cotizațiile la organismele naționale și internaționale, inclusiv contribuția CAFR la bugetul ASPAAS. O altă creștere preconizată a cheltuielilor este generată de deschiderea reprezentanței regionale de la Constanța”.



Conf. univ. dr. **Gheorghe Ialomițianu**, prim-vicepreședinte al Consiliului a prezentat programul de activitate al Consiliului pentru anul 2018.

„Programul de activitate al Consiliului este foarte important și depinde de două aspecte: perspectiva financiară și o bună colaborare cu ASPAAS, cu care dorim să fim parteneri. În acest sens, trebuie să ajutăm organismul de supraveghere să elaboreze proceduri clare și transparente.

Principala noastră preocupare pentru anul în curs este legată de **obținerea delegării** de la ASPAAS pentru cât mai multe activități și pe o perioadă cât mai lungă, pentru a putea permite definirea unei strategii a Camerei prin creșterea calității, prin inovație, sporirea nivelului și varietății competențelor.

De asemenea, la fel de importantă este **păstrarea relevanței profesiei** în contextul schimbărilor legislative și a progresului tehnologic, precum și dezvoltarea activităților pentru care CAFR este autoritate competentă. Nu în ultimul rând, pentru a sprijini activitatea membrilor noștri, dezvoltarea unui software pentru gestionarea unui dosar de audit figurează pe agenda noastră de priorități.

În ce privește **comunicarea** considerăm că trebuie să fim mai prezenți și mai vizibili în spațiul public. Dacă dorim să fim recunoscuți trebuie să avem relații cu toate profesiile liberale, cu patronatele, cu IMM-urile astfel încât să se cunoască utilitatea profesiei noastre.

Referitor la **pregătirea profesională**, aceasta trebuie să fie continuă. Astfel, acțiunea ce va marca anul 2018 pentru sporirea nivelului de performanță

este înființarea Academiei de pregătire profesională a CAFR. Rolul acesteia va fi de a elabora și instrumenta programe de pregătire bazate pe teme de actualitate, precum: risc de management, management financiar, comunicare, auditul sistemelor IT, legislație fiscală și comercială și multe altele.

La nivelul UPLR se intenționează desfășurarea de programe comune de pregătire profesională, împreună cu CCF, cu ANEVAR, chiar și cu UNPIR. Colaborarea de acest tip este foarte utilă, întrucât profesioniștii liberali trebuie să se cunoască între ei și să fie bine informați asupra rolului și a importanței pe care le are fiecare dintre aceste profesii.

Prin competențele pe care le are, CAFR constituie un factor de echilibru al mediului economic, **calitate** pe care dorim să o menținem, prin participarea la rețeaua de asigurare a calității (QAN), prin creșterea calității actului profesional de monitorizare, prin asigurarea transparenței în ceea ce privește rezultatele inspecțiilor, prin extinderea abordării bazate pe gradul de adecvare a probelor de audit, precum și prin întâlniri cu departamentele de control din cadrul ASPAAS și ONPCSB.

Referitor la **colaborarea instituțională**, în plan intern, intenționăm să consolidăm și să dezvoltăm bunele relații de colaborare cu instituțiile publice, cu organismele profesionale, cu mediul academic și cu cel de afaceri. De asemenea, vom continua colaborarea și în plan internațional cu Banca Mondială, cu Comisia Europeană, cu organismele profesionale precum și cu forurile decizionale.

Reprezentanțele regionale ale CAFR trebuie consolidate, în sensul unui rol mult mai important, astfel încât membrii noștri să beneficieze de servicii



extinse și de o calitate tot mai crescută. De asemenea, așa cum a fost menționat anterior, dorim ca în cursul acestui an să deschidem la Constanța o nouă reprezentanță, care să vină în sprijinul auditorilor și stagiatorilor din județele, Tulcea, Constanța și Călărași”.

În continuarea lucrărilor Conferinței, dr. **Ciprian Teodor Mihăilescu**, a prezentat noul Regulament de organizare și funcționare a CAFR.



„Regulamentul de Organizare și Funcționare a fost publicat spre consultare pe site-ul Camerei, încă de la începutul acestui an. Au fost primite o serie de propuneri din partea dumneavoastră, iar o parte dintre ele au fost incluse în regulamentul. În ședința de Consiliu din luna februarie a fost aprobată o primă variantă care a fost înaintată la data de 1 martie organismului de supraveghere pentru obținerea avizului prealabil solicitat prin lege. La începutul lunii aprilie am primit de la ASPAAS o serie de propuneri de ajustare a ROF, conform analizei proprii efectuate, dintre care unele au fost incluse în noul regulament.

În ședința Consiliului din data de 17 aprilie, a fost aprobat ROF-ul, cu ultimele recomandări formulate de ASPAAS, variantă pe care astăzi v-o supunem analizei. Diferența față de varianta pe care ați avut-o în consultare publică este că, termenul pentru depunerea de către dumneavoastră a raportului de activitate a fost modificat de la 31 martie la 15 februarie. Această devansare vine și în sprijinul auditorilor statutar ai Camerei care nu vor mai fi nevoiți să aștepte ca membrii CAFR să depună rapoartele pentru a avea baza pentru recunoașterea cotizațiilor provenită



din cotizațiile variabile. Al doilea element care este diferit este acela că, în viitor nu va mai exista noțiunea de „Comisie de auditori statutar”, ci „Auditorii statutar ai Camerei”. Restul modificărilor țin de cerința ASPAAS de a se ține cont permanent de reglementările organismului de supraveghere, iar la activitățile pe care le derulăm să se menționeze sintagma „...în condițiile delegării”.

Conform ordinii de zi, dr. **Ciprian Teodor Mihăilescu** a supus atenției participanților la Conferință deschiderea Reprezentanței regionale de la Constanța, care să deservească auditorii și stagiarii din județele Tulcea, Constanța și Călărași.

Înainte de fi votate documentele Conferinței, președintele CAFR a solicitat în numele Consiliului, mandate pentru:

- posibilitatea ajustării Bugetului de Venituri și Cheltuieli pentru anul 2018, în funcție de realitățile care vor fi întâmpinate în derularea activității, ajustare care va fi făcută pe baza unei analize riguroase, strict acolo unde va fi nevoie.
- „negocierea” în numele Conferinței și al Camerei cu organismul de supraveghere condițiile delegării atribuțiilor.

*
* *

Toate documentele prezentate, precum și mandatele solicitate au fost aprobate de către membrii cu drept de vot participanți la Conferință și, pe marginea lor, au luat cuvântul o serie de auditori care au prezentat problemele cu care se confruntă și le-au supus atenției Consiliului CAFR pentru a fi analizate.

În încheiere, președintele CAFR a mulțumit tuturor celor prezenți pentru toate aspectele importante pe care le-au semnalat, pentru întrebările adresate și propunerile formulate și a amintit disponibilitatea membrilor Consiliului și a sa personală pentru dialog, pentru a găsi împreună cu membrii cele mai bune soluții la problemele care au fost identificate, în sprijinul profesiei.

De asemenea, **Laura Vorniceanu**, vicepreședinte al Consiliului a adresat participanților un mesaj într-o notă optimistă, în care a subliniat:

„Mesajul meu către dumneavoastră este acela de a avea o viziune pozitivă, de a vedea oportunitățile, mai ales pe cele care sunt aduse de noile reglementări, să încercăm să ne concentrăm mai puțin pe ceea ce nu putem face.

În acest sens, activitatea de audit intern care este reglementată reprezintă una dintre oportunitățile generate de noile reglementări și stă în puterea dumneavoastră, ca practicieni, să o realizați, să o creșteți și să o reprezentați. Aceste deziderate le puteți îndeplini prin atitudinea pe care o veți avea față de mediul de afaceri, prin promovarea și conștientizarea acestuia cu privire la această activitate. Pentru noi, ca profesioniști, este o piață extraordinară și trebuie să beneficiem de această oportunitate.



Încă un aspect pozitiv este faptul că în urma solicitărilor dumneavoastră, s-a reglementat în ROF posibilitatea de asociere a auditorilor și vă stăm la dispoziție pentru a vă sprijini în această acțiune.

În concluzie, problemele care se ivesc inerent, trebuie privite ca fiind provocări din care avem de învățat, ceea ce înseamnă evoluție și schimbare.”

A consemnat,
Cristina Radu
CAFR



Auditul intern între provocare și oportunități

Mugur ȘERBAN

Camera Auditorilor Financiari din România

De ce „Auditul intern între provocare și oportunități”? Simplu, pentru că este o provocare prin prisma frumuseții tipului de angajament, care vă permite să intrați în „bucătăria” clientului și să îi înțelegeți activitatea în profunzime, cu scopul de a aduce acea plusvaloare pe care entitatea o așteaptă de la un specialist.

Auditul intern este un tip de angajament ignorat de foarte multă vreme de mulți auditori financiari. Cauzele pot fi diverse, fie neînțelegerea a ceea ce înseamnă să livrezi un raport final în urma muncii efectuate ca auditor intern, fie din cauza temerii de a nu documenta corect angajamentul de audit intern în vederea monitorizării de către departamentul de control al calității, teama de a face un angajament diferit de ceea ce s-a făcut anterior, ori alte îngrijorări pe care cei din practică le cunosc foarte bine. Ca urmare a faptului că până de curând foarte puțini erau interesați de activitatea de audit intern, neavând nici cel mai mic interes de a contracta un asemenea tip de angajament, acum oportunitatea constă în faptul că noua legislație în domeniu introduce obligativitatea organizării auditului intern.

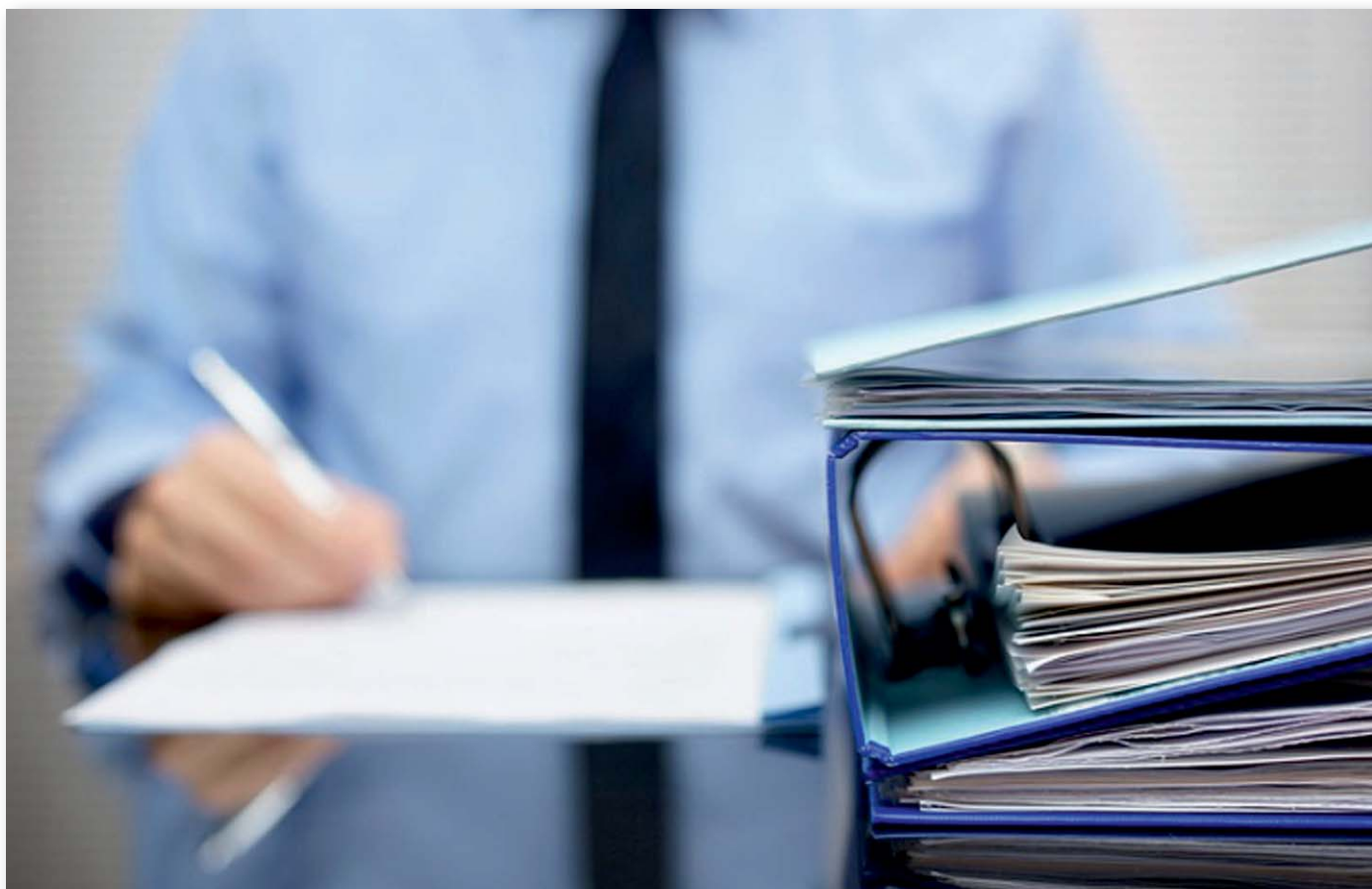
Reglementare

Așadar, mult așteptata lege care să reglementeze sancțiunea corespunzătoare pentru entitățile care nu respectă obligativitatea organizării activității de audit intern a fost publicată în Monitorul Oficial nr. 548 din 12 iulie 2017. „Potrivit art. 65 alin. (7) din Legea nr. 162/2017, **entitățile ale căror situații**

financiare anuale sunt supuse, potrivit legii, auditului statutar (respectiv entitățile de interes public definite conform art. 2 pct. 12 din Legea nr. 162/2017 și entitățile care îndeplinesc criteriile de mărime pentru auditare) sunt obligate să organizeze și să asigure exercitarea activității de audit intern. Totodată,

pentru entitățile de interes public se prevede obligația organizării unui comitet de audit, conform legii.“

Astfel, având suportul legal potrivit, auditorul financiar poate accesa acum o piață în care, până la data apariției Legii 162/2017, era aproape imposibil de negociat cu un potențial client. (Comunicatul CAFR cu privire la



„Auditul intern, obligatoriu la entitățile supuse auditului statutar” poate fi vizualizat pe site-ul Camerei la adresa <https://www.cafrr.ro/comunicate.php?id=468>.)

Investiție pentru beneficii viitoare

Această oportunitate creată va trebui gestionată cu mult profesionalism, deoarece este posibil ca majorității clienților pe care îi veți contacta să nu le fie foarte clar rolul funcției de audit intern. Veți putea avea o lungă și fructuoasă colaborare cu clienții dumneavoastră dacă veți livra rapoarte de calitate, la obiect, ușor de parcurs și de înțeles.

Auditorul financiar este profesionistul care va trebui să se adreseze companiilor de pe piața româ-

nească pentru a promova acest tip de business. Societățile care sunt obligate să își organizeze departamentul de audit intern, vor fi nevoite să înțeleagă că acest departament **nu reprezintă o cheltuială suplimentară ci o investiție**. Este o investiție prin care societățile, datorită rapoartelor emise de către auditorul intern, **își vor putea optimiza activitatea departamentelor, conducând la o diminuare a timpului necesar realizării sarcinilor alocate diminuând astfel costurile sau, la o identificare a deficiențelor existente în cadrul controlului intern, generând astfel economii de costuri, ceea ce conduce la o creștere a profitului**.

Beneficiile acestor optimizări pot constitui un real avantaj în fața competitorilor, precum: procese

îmbunătățite, o mai bună gestionare a riscurilor, un mediu de control eficient și, implicit, o mai mare eficiență în cadrul activităților cheie de guvernanță, risc și conformitate.

Provocarea este aceea de a determina factorii de decizie din compania pe care o auditați sau pe care urmează să o auditați, să înțeleagă ce anume fac auditorii interni și de ce munca efectuată de aceștia este atât de importantă pentru o organizație. Această provocare nu este doar pentru auditorii interni din plan național, ci și pentru profesia din întreaga lume, deoarece avantajele funcției de audit intern sunt greu de cuantificat și de vândut.

Acestea sunt doar câteva din elementele de marketing pe care le puteți folosi în negocierea rezul-

tatorilor pe care, potențialii clienți le pot obține dacă își vor organiza un departament de audit intern.

Auditul intern – definiție și rol

Exercitarea activității de audit intern se realizează în conformitate cu standardele internaționale pentru practica profesională a auditului intern emise de Institutul Auditorilor Interni din Statele Unite ale Americii și adoptate de CAFR, ceea ce înseamnă că primul element de la care pleacă înțelegerea misiunii de audit intern este însăși definiția sa din standard:

„...activitate independentă de asigurare obiectivă și de consiliere, destinată să adauge valoare și să îmbunătățească activitățile organizației. Ajută organizația în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o abordare sistematică și metodică care evaluează și îmbunătățește eficacitatea proceselor de management al riscurilor, control și guvernanta.

Auditul intern ajută organizația să își atingă obiectivele evaluând, într-o abordare sistematică și metodică, procesele sale de management al riscurilor, de control și de guvernare a organizației și făcând propuneri pentru a le consolida eficacitatea.”

Pe scurt, auditul intern este responsabil de efectuarea procedurilor de testare a eficienței și a efectivității controalelor interne implementate pentru atingerea obiectivelor companiei. Scopul auditului intern cuprinde toate

controalele financiare și operaționale folosite pentru a asigura productivitatea maximă a companiei.

Așteptări și rezultate

Auditorii interni sunt preocupați de toate aspectele organizației, cele prezente - atât financiare, cât și nefinanciare; se concentrează însă și asupra **evenimentelor viitoare**, ca urmare a revizuirii și evaluării continue a controalelor și proceselor. Auditorul intern va trebui să obțină o înțelegere foarte bună a **așteptărilor** pe care acționarii le au cu privire la **obiectivele** strategice pe care și le propun.

Este o concepție eronată aceea că activitatea auditorului intern este asociată cu examinarea situațiilor financiare, cu scopul formării unei opinii privind prezentarea

informațiilor în situațiile financiare. În sens larg, auditul intern este o metodologie utilizată pentru a crea o opinie sau o concluzie despre un proces, tranzacții sau alte informații în comparație cu anumite standarde sau criterii. Există o multitudine de motive pentru care o companie ar putea angaja un auditor intern. Spre deosebire de auditorul financiar, rolul auditorului intern nu este atât de bine înțeles în piața românească. Fiecare entitate va trebui să își identifice propriile nevoi de auditare și să le folosească astfel încât să corespundă rolului pe care îl va îndeplini funcția de audit intern.

Conducerea entității este responsabilă pentru implementarea controlului intern pe care îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de



eroare însă auditorul intern oferă un nivel de asigurare către management și comitetele de audit că aceste controale, care sunt relevante pentru audit, sunt implementate în societate, funcționează și sunt eficiente.

Odată cu trecerea timpului anumite funcții ale auditului intern s-au dezvoltat și au abordat aspecte mult mai complexe și nu doar o evaluare a controlului existent în companie. Alte tipuri de servicii pe care auditorul intern le poate contracta, nelimitându-se doar la evaluarea controalelor interne, ar fi:

- ➔ Revizuirea controalelor existente în implementarea unor proiecte mai mari, precum și în implementarea noilor sisteme IT. Acest lucru ajută compania să își gestioneze acțiunile corective în timp util;

- ➔ Auditarea eficienței și eficacității activităților companiei;
- ➔ Furnizarea de consultanță și asistență în gestionarea riscurilor companiei, control și alte aspecte asemănătoare;
- ➔ Emiterea de recomandări pentru îmbunătățirea controalelor interne: insuficiente sau ineficiente;
- ➔ Investigarea fraudelor sau a posibilelor fraude (inclusiv a celor imateriale);
- ➔ Efectuarea de reconcilieri între informațiile financiare și operaționale;
- ➔ Monitorizarea conformității cu standardele, legislația și directivele specifice industriei în care activează compania;
- ➔ Evaluarea modului în care procedurile și procesele din cadrul entității funcționează.

În ceea ce privește - *Furnizarea de consultanță și asistență în gestionarea riscurilor companiei, control și alte aspecte asemănătoare* - consilierea constă în a oferi orice tip de activitate consultativă care are rolul de a adăuga valoare și de a îmbunătăți procesele de guvernare, management al riscurilor și control ale organizației, **fără ca auditorul să își asume responsabilitatea conducerii.**

Atunci când un auditor se va întreba „Cum să auditez o societate care nu are un program de gestionare a riscurilor?”, poate propune el însuși, în urma analizei, măsuri de identificare, măsurare, monitorizare și administrare a riscurilor. Auditorul intern externalizat prin intermediul acestor angajamente de consultanță poate oferi acest suport managementului companiei.

Auditorul intern are obligația de a informa comitetul de audit și managementul că aceste activități esențiale lipsesc și că societatea se expune unui risc major, precum și faptul că riscul privind nerealizarea strategiilor și obiectivelor sale sunt, prin urmare, ridicate. Auditorul intern poate acționa ca mediator și prin intermediul serviciilor sale de consultanță pentru a ajuta societatea să adopte un management eficient al riscului.

Auditorul intern poate fi implicat în proiectele și procesele de lucru noi ale societății, încă din faza incipientă, în calitate de consultant, fără a se implica în luarea deciziilor. Auditorul intern are avantajul că, în cadrul activității sale de a obține vederea de ansamblu a întregii activități a companiei, înțelege impactul unei modificări în cadrul tuturor



departamentelor. Aceste modificări se referă, de exemplu, la fluxurile de lucru, la sistemele informatice, la cerințele legislative. Auditorul intern poate identifica și recomanda măsuri de control intern, încă din faza de dezvoltare a unor software-uri care să fie adaptate nevoilor specifice ale companiei.

Companiile pot folosi auditul ca pe un instrument pentru îmbunătățirea proceselor și procedurilor, pentru a crea acel *“tone at the top”* care **descurajează fraudă și responsabilizează managementul și angajații cu privire la rolul și responsabilitățile lor.**

Rolul auditului intern a evoluat foarte mult și importanța sa în cadrul unei companii s-a dezvoltat în ultimii ani. În cărțile de specialitate mai vechi, auditul intern era numit *„câinele de pază al managementului”* sau *„mâna dreaptă a managementului”*, pentru că era perceput ca având mai degrabă un rol de control; în zilele noastre activitatea de audit intern este mult mai complexă. Auditorul intern aduce valoare companiei nu numai prin opiniile independente și recomandările cuprinse în rapoartele de audit, ci poate participa ca invitat în cadrul diverselor întruniri și comitete, unde i se solicită opinia, fără însă a participa la luarea deciziilor. Auditorul intern poate reprezenta compania în cadrul acțiunilor de control al diverselor autorități, oferă suport auditorilor financiari în cadrul auditurilor anuale.

Este esențial pentru auditorul intern să înțeleagă foarte bine nu numai activitatea companiei pentru care lucrează sau pe care o consiliază, ci și **domeniul** în care aceasta activează, inclusiv

aspecte precum: legislația în vigoare pentru domeniul respectiv, factori macroeconomici care pot influența activitatea companiei, concurența, cota de piață etc.

După ce își clarifică locul în piață al companiei angajatoare/colaboratoare, auditorul intern trebuie să cunoască organizația în sine (organigrama, produsele, fluxurile de lucru, sistemele informatice folosite), pentru a putea înțelege activitățile interne, dar și obiectivele pe termen lung, mediu și scurt, pe care compania și le propune. Planul de audit intern trebuie să fie în strânsă legătură cu aceste obiective.

Avantajul auditorului intern este că el poate acționa pro-activ, semnalând managementului riscuri la care se expune compania, altele decât cele identificate în cadrul unei misiuni de audit financiar. Relația cu managementul și cu cel mai înalt nivel de raportare al companiei (Consiliul de Administrație), este **esențială** auditorului intern pentru a-și putea desfășura activitatea.

Această relație trebuie să se bazeze pe înalte standarde de profesionalism, ce pot asigura mediul de lucru în care auditorul intern poate livra un raport de calitate pornind de la determinarea misiunii și a viziunii, prin strategie, obiective și performanță, la determinarea riscurilor relevante și a apetitului la risc, a toleranțelor și a răspunsurilor. Organul de conducere, în mod obișnuit Comitetul de Audit, ar trebui să aibă autoritatea finală în concordanță cu răspunsurile la risc, mai ales atunci când riscurile sunt acceptate.

În comparație cu auditorul financiar, care este prezent în cadrul

companiei de câteva ori pe an, auditorul intern reprezintă o **resursă permanentă la care managementul poate apela de fiecare dată când este necesar.**

Prin strategia și planul de audit, auditorul intern descoperă **principalele riscuri la care este expusă compania**, riscuri identificate în momentul întocmirii planului de audit. Există însă situații în care **managementul poate solicita** auditorului intern să efectueze misiuni de audit ad-hoc sau cu caracter special, ca de exemplu, investigarea unei fraude sau suspiciuni de fraudă.

De asemenea, auditorul intern poate pregăti acțiunile de control al diverselor autorități având experiența pregătirii și documentării unei astfel de acțiuni. Această pregătire poate consta în: identificarea documentelor solicitate de autoritatea în cauză, livrarea acestor documente, dialogul permanent cu reprezentanții autorităților, fără a se implica în luarea deciziilor. În acest caz, auditorul intern acționează doar ca intermediar, cel mult ca un mediator.

Colaborarea între auditorul intern și auditorul financiar poate aduce beneficii importante. Astfel, auditorul intern pune la dispoziția auditorului financiar rapoartele sale de audit. Acolo unde auditorul intern consideră necesar, el poate analiza împreună cu auditorul financiar riscurile aferente unei anumite arii pe care auditorul intern urmează să o verifice. Standardul Internațional de audit ISA 610 definește modul în care cele două funcții de audit pot colabora, după cum urmează:

„Deși obiectivele funcției de audit intern a unei entități și ale auditorului său extern diferă, funcția poate efectua proceduri de audit similare celor efectuate de către auditorul extern în cadrul unui audit al situațiilor financiare. În acest caz, auditorul extern poate utiliza funcția în contextul auditului într-una sau mai multe din următoarele modalități:

- Pentru a obține informații relevante pentru evaluarea de către auditorul extern a riscurilor de denaturare semnificativă datorată erorii sau fraudei. În acest sens, ISA 315 prevede ca auditorul extern să înțeleagă natura responsabilităților funcției de audit intern, statutul său în cadrul organizației și activitățile efectuate sau care urmează să fie efectuate și să intervieveze persoanele adecvate din cadrul funcției de audit intern (dacă entitatea are o astfel de funcție); sau
- Cu excepția cazului în care îi este interzis sau parțial restricționat prin legi sau reglementări, auditorul extern, după o evaluare adecvată, poate decide să utilizeze activitatea care a fost efectuată de funcția de audit intern în decursul perioadei, ca substitut parțial pentru probele de audit ce urmează a fi obținute direct de către auditorul extern.”

Deși auditorul extern este limitat în a se folosi de munca auditorilor interni, mai ales în zonele unde auditorul extern folosește un raționament profesional pentru a își concepe procedurile de audit, cum ar fi auditarea conturilor semnificative în care sunt aplicate de către conducerea societății raționamente privind anumite estimări contabile, auditorul intern oferă asistență prin punerea la dispoziția auditorului extern a problemelor contabile identificate în timpul misiunilor efectuate.

Diferențele dintre auditorul financiar și auditorul intern

Auditorul financiar oferă o opinie independentă asupra unui set complet de situații financiare ale unei companii. Auditorul financiar oferă o asigurare asupra prezentării corecte a poziției financiare a organizației, dacă rezultatele operațiunilor pentru o anumită perioadă de timp sunt reprezentate cu exactitate și acuratețe și dacă situațiile financiare au fost afectate în mod semnificativ (adică, dacă acestea includ o denaturare care ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor situațiilor financiare). Abordarea auditului extern are în principal un **caracter istoric**, deși pot fi sugerate unele îmbunătățiri în recomandările auditorilor către conducere cu privire la viitor, pe baza analizei controalelor (asupra modului în care acestea pot denatura informațiile cuprinse în setul de situații financiare de la sfârșitul exercițiului financiar respectiv).

Misiunile de audit intern nu sunt anuale. Auditul intern este un

angajament care se derulează pe tot parcursul anului.

În timp ce rapoartele de audit extern sunt utilizate de investitori, clienți, creditorii și alte părți interesate, rapoartele de audit intern sunt utilizate de către management.

Auditorii interni pot oferi servicii de consultanță, în timp ce auditorii externi nu pot oferi servicii de consultanță companiei pe care o auditează.

Această diferențiere între cele două tipuri de audit vă poate fi utilă în răspunsul oferit clientului la întrebarea: „De ce am nevoie de un al doilea audit când deja există unul – auditul financiar?”.

Stă în puterea dumneavoastră să vă **convingeți** clienții de necesitatea organizării unui departament de audit intern, iar acest aspect va avea un impact direct în succesul acestui nou tip de business.

Aspecte finale

Conducerea companiei este responsabilă cu stabilirea tuturor proceselor ce au ca scop controlarea operațiunilor companiei. Aceste procese vor ajuta compania să identifice dacă :

- Acțiunile directorilor și angajaților respectă politicile, standardele, planurile și procedurile organizației, precum și toate legile și reglementările relevante;
- Resursele companiei sunt protejate în mod adecvat;

➔ Planurile, programele și obiectivele companiei sunt realizate.

Auditorul intern oferă o asigurare că procesele în curs de desfășurare pentru controlul operațiunilor în întreaga organizație sunt proiectate în mod adecvat și funcționează într-o manieră **eficientă**. Auditorul intern este, de asemenea, responsabil pentru raportarea către conducere și Comitetul de Audit a **adecvării și eficacității sistemelor de control intern** ale organizației, împreună cu idei, sfaturi și recomandări pentru îmbunătățirea acestuia.

Pentru a putea avea un impact pozitiv asupra companiei auditate auditorul intern va trebui să urmărească faptul că recomandările de mai sus vor fi implementate. Profesionistul în audit intern trebuie să aibă un proces de monitorizare a acestora pentru a valida planurile de acțiune sau să confirme cu conducerea companiei că a acceptat riscul de a nu implementa recomandările din raport.

În loc de concluzie, redăm câteva impresii ale unor practicieni în audit intern, precum și ale managementului implicat în colaborarea cu auditorii.

Cătălina Caragea,
Manager Antifraudă,
Patria Bank SA

„Auditorul intern devine o resursă cheie a oricărei organizații pentru că într-un ciclu de trei până la cinci ani evaluează toate procesele interne, înțelegând mecanismele prin care acel business se desfășoară, circuitele dintre fiecare unitate, precum și obligațiile de raportare și comunicare atât interne cât și externe.

De aceea, auditorul intern dobândește avantajul unic de a putea anticipa și evalua vulnerabilitățile organizației astfel încât, aplicând din timp măsurile necesare de remediere, expunerea la risc a organizației să fie controlată și redusă.

A scrie un raport de audit intern care să răspundă așteptărilor tuturor părților interesate dar care să sublinieze, în același timp, riscurile identificate, este o provocare pentru orice auditor.

De cele mai multe ori auditații vor susține că un risc care nu s-a materializat nu poate avea un impact major, în timp ce factorii de decizie vor dori să cunoască tocmai acele riscuri potențiale care pot fi prevenite din timp, îmbunătățind eficiența proceselor interne înainte ca, de exemplu, pierderi materiale să se înregistreze, procese ineficiente să funcționeze o perioadă îndelungată de timp sau autoritățile de supraveghere și de control să vină în inspecție.”

„Auditul intern este ca mirosul

de gaz: este rareori agreabil, dar poate de regulă să evite explozia.”, Jacques Renard - Teoria și practica auditului intern.

Andrei Constantinescu,
Chief Financial Officer,
Porsche Finance Group
România

„În calitate de Chief Financial Officer al Porsche Finance Group România, consider că auditul intern reprezintă o funcție cheie a oricărei companii.

Rolul auditorului intern depășește sfera activităților de control și verificare, nelimitându-se la asigurarea conformității cu procedurile interne și cu legislația în vigoare.

Prin aria largă de acoperire, prin atenția la detalii și, în același timp, asupra imaginii de ansamblu, prin independență și obiectivitate, auditorul intern poate avea un rol determinant în eficientizarea activităților unei companii.” ♦

Bibliografie

1. Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 548 din 12 iulie 2017.
2. OUG nr. 75/1999, aprobată prin Legea 133/2002, privind auditul financiar, cu modificările și completările ulterioare.
3. https://na.theiaa.org/standards-guidance/Public%20Documents/20_Questions_InternalAudit1.pdf
4. http://www.aair.ro/index.php?option=com_content&view=article&id=110&Itemid=113&lang=ro
5. http://www.aair.ro/index.php?option=com_content&view=article&id=33&Itemid=177
6. Standardele Internaționale de Audit (ISA)
7. Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern

Analiza erorilor constatate în auditurile financiare ale fondurilor europene pentru cercetare desfășurate la beneficiarii români în cadrul programului cadru șapte

Alexandru BOCEAN

European Research Council Executive Agency, Brussels, Belgium

Atenționare: *Opiniile exprimate în articol sunt strict ale autorului și nu pot fi în niciun caz considerate ca fiind o poziție oficială a Comisiei Europene.*

Introducere

Analiza erorilor constatate în auditul fondurilor europene pentru cercetare își propune evidențierea erorilor care conduc la un impact financiar privind proiectele desfășurate de diferiți beneficiari și finanțate din bugetul Uniunii Europene, prin prisma tipologiei și frecvenței de apariție a erorilor identificate în cadrul auditurilor efectuate de auditorii din cadrul Comisiei Europene, sau de auditori externi ca reprezentanți autorizați ai Comisiei Europene.

Analiza își propune o abordare calitativă prin definirea unor tipuri de erori în cadrul categoriilor de costuri, de a stabili categorii și sub-categorii de erori, dar și una cantitativă prin evidențierea frecvenței de apariție a diferitelor tipuri de erori identificate în cadrul auditurilor (realizând o

sortare din punct de vedere al frecvenței de apariție). Cercetarea prezentată în continuare, privind erorile identificate în cadrul auditurilor proiectelor europene care produc un impact financiar, nu își propune totuși să evidențieze în mod cantitativ acest impact în cadrul populației analizate, dar prezintă în capitolul imediat următor al acestei lucrări o dimensiune cantitativă și relevantă a impactului financiar pentru întregul domeniu de cercetare, realizând și comparații cu alte domenii tematice din cadrul politicilor UE. De asemenea, trebuie subliniat că nu trebuie subestimat nici un tip de eroare pentru că impactul financiar poate fi semnificativ în cazul când eroarea devine recurentă.

Cunoașterea tipurilor de erori se presupune a fi utilă în special pentru beneficiarii finanțărilor

care pot evita apariția acestora. În mesaje formulate de către Comisia Europeană și adresate cercetătorilor, inovatorilor, participanților și coordonatorilor de proiecte din cadrul programelor cadru europene aflate în derulare, se subliniază că auditorii de la Curtea Europeană de Conturi și de la Comisia Europeană continuă să descopere erori în declarațiile de costuri emise de către participanții la proiectele europene. Aceste greșeli conduc la ordine de recuperare și implică o sarcină administrativă considerabilă pentru beneficiarii finanțărilor, dar și pentru serviciile Comisiei Europene. Acest proces este deranjant și costisitor și, în plus, prejudiciază reputația programelor cadru ale UE și de cercetare în general. Multe dintre aceste erori ar putea fi evitate cu ușurință de către beneficiarii finanțărilor, acordând mai multă atenție regulilor de bază ale programelor și pregătirii declarațiilor de cheltuieli [Message to researchers. (2016)].

Misiunea de audit trebuie organizată și desfășurată având în vedere conformitatea cu regulile cuprinse în actele legislative relevante elaborate de către UE și de către statele membre. Erorile sau neconformitățile constatate cu ocazia controalelor și auditurilor¹, sunt consecința directă a nerespectării acestor reguli de către beneficiarii² finanțării. Considerând doar cazurile care exclud nerespectarea regulilor din motive de fraudă (cu caracter de intenție), se poate spune că erorile comise de beneficiari în gestionarea fondurilor europene se datorează în mare măsură necunoașterii regulilor privind eligibilitatea costurilor declarate spre rambursare sau interpretării greșite a acestor reguli. Baza legală pentru auditul fondurilor europene o reprezintă regulamentele relevante ale UE³ precum și alte documente cum ar fi: acorduri de finanțare, încheiate între Comisia Europeană și beneficiarul finanțării, decizii ale Comisiei Europene, alte acte emise de statele membre care în cadrul unui management partajat cu UE privind fonduri europene, stabilesc răspunderea contractuală a entităților beneficiare de finanțare din bugetul UE⁴. Regulamentul financiar general al UE privind normele financiare aplicabile bugetului general al UE [Financial regulation]⁵ conține prevederi generale care

se regăsesc în mod detaliat în regulamente specifice programeelor multianuale finanțate de UE și în documentele care stabilesc acordarea finanțării UE unui beneficiar.

1. Contextul cercetării

Este necesar să fie precizat contextul privind subiectul analizei referitoare la erorile constatate în cadrul auditurilor asupra proiectelor europene din domeniul cercetării. Pentru aceasta vor fi explicate noțiunile de eroare, neregularitate și fraudă în accepțiunea Comisiei Europene, precum și interpretarea acestor termeni în cadrul specific de management direct a fondurilor europene care cuprinde și fondurile destinate cercetării și dezvoltării tehnologice:

1.1. Noțiunile de eroare, neregularitate și fraudă

Utilizarea termenilor de eroare, neregularitate și fraudă a cunoscut o evoluție în timp. Astfel, după cum se precizează într-o lucrare [Young (2002), p. 4], termenii utilizați inițial au fost doar doi și anume, eroare și neregularitate, probabil pentru că termenul de fraudă era considerat prea dur pentru a fi menționat în literatura de specialitate. Profesioniștii contabili evitau termenul

de fraudă și clasificau denaturările din declarațiile financiare în două categorii: erori și neregularități. Diferența dintre cele două noțiuni nu are legătură cu acuratețea cifrelor raportate, ci cu caracterul accidental sau de intenție al denaturării identificate. Erorile au o natură accidentală, în timp ce neregularitățile au o natură de intenție. În mod tehnic se putea face o distincție între neregularitate și fraudă prin faptul că o neregularitate poate deveni fraudă atunci când cineva s-a bazat pe corectitudinea declarațiilor financiare în detrimentul său. Totuși, termenii de neregularitate și fraudă au fost des utilizați cu un caracter sinonim.

Tendința actuală din literatura de specialitate este de a înlocui termenul de neregularitate cu cel de fraudă. Astfel, standardele actuale de audit folosesc termenul de fraudă și nu pe cel de neregularitate, ca de exemplu standardul ISA240 „Responsabilitatea auditorului privind fraudă în auditul declarațiilor financiare”.

Manualul procesului de audit pentru programul cadru 7 [FP7 Audit Process, p. 41] prezintă trei tipuri de constatări de audit și anume: neregularități, erori și constatări calitative.

Neregularitățile sunt distorsiuni efectuate de către o persoană din managementul beneficiarului,

¹ Diferența între control și audit poate fi explicată prin exemplul unei agenții de plăți agricole care efectuează controale (verificări) administrative și pe teren pentru plățile pe care tot ea le efectuează. Un audit presupune o persoană sau o entitate independentă funcțional de agenția de plăți care efectuează aceste verificări.

² Participantul la proiectul finanțat de UE care este și beneficiarul finanțării prin semnarea acordului de finanțare și va fi numit în continuare (pentru simplificare) „beneficiar”.

³ În continuare se va folosi acronimul UE când este vorba de Uniunea Europeană.

⁴ Spre exemplu, acte legislative adoptate de către statele membre ale UE stabilind reguli pentru eligibilitatea costurilor pentru programele operaționale din cadrul fondurilor structurale.

⁵ Este vorba de Regulamentul 966/2012 adoptat de Parlamentul European și de Consiliul UE și care abrogă Regulamentul 1605/2002.

angajați, sau terțe părți, conducând la denaturări în declarația financiară. Definiția este foarte asemănătoare cu definiția fraudei din standardul ISA240 de la paragraful 11. Erorile se referă la greșeli neintenționate sau omisiuni în declarația financiară, cum ar fi greșeli matematice sau de redactare din înregistrările contabile care stau la baza declarațiilor financiare, interpretarea greșită a faptelor sau aplicarea greșită a politicilor contabile.

Anexa II la acordul de finanțare pentru programul cadru 7 (2007-2013) [FP7 Model Grant Agreement] oferă o definiție diferită pentru neregularitate față de cea din manualul procesului de audit, prin Art. II.10:

„«Neregularitate» înseamnă orice încălcare a unei dispoziții de drept comunitar sau orice nerespectare a unei obligații rezultate dintr-o acțiune sau omitere a beneficiarului care are sau ar avea drept efect prejudicierea bugetului general al Comunităților Europene sau a bugetelor administrate de acestea prin costuri nejustificate”.

De fapt, definiția neregularității din acordul de finanțare își are originea în Art. 153.2 al Regulamentului nr. 2342/2002 din 23 Decembrie 2002 conținând reguli detaliate pentru implementarea Regulamentului Consiliului (EC, Euratom) No. 1605/2002 cu privire la Regulamentul Financiar aplicabil bugetului general al Comunităților Europene [Regulation No. 2342/2002]. Art. 153.2 din acest regulament prezintă următoarea definiție:

„O eroare substanțială sau o neregulă este o încălcare a unei dispoziții a unui contract sau de reglementare care rezultă dintr-o acțiune sau dintr-o omisiune care cauzează sau poate cauza o pierdere bugetului comunitar”.

Aceași definiție a neregularității a fost preluată și de Art. 166.2 din Regulamentul 1268/2012 din 29 octombrie 2012 privind normele de aplicare a Regulamentului (UE, Euratom) nr. 966/2012 al Parlamentului European și al Consiliului privind normele financiare aplicabile bugetului general al Uniunii. De fapt, regulamentele 966/2012 și 1268/2012 sunt ambele incluse în lucrarea [Financial regulation] și înlocuiesc vechile regulamente 1605/2002 și 2342/2002.

Definiția pentru termenul de fraudă în accepțiunea Uniunii Europene, respectiv Comisiei Europene se regăsește în Convenția pentru protecția intereselor financiare ale Comunităților Europene [Council Act of 26 July 1995]. Din anul 1995 există această convenție care urmărește protejarea sub aspectul dreptului penal a intereselor financiare ale UE și ale contribuabililor săi. În timp, Convenția privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene a fost completată printr-o serie de protocoale care stabilesc o definiție juridică armonizată a fraudei și impun părților semnatare adoptarea unor sancțiuni penale pentru fraudă. Definiția fraudei ține cont dacă fraudă se referă la cheltuieli sau la venituri. Astfel, cele două definiții privind cheltuielile și respectiv veniturile sunt următoarele:

„Printre exemplele de fraudă privind cheltuielile se numără orice act intenționat sau omisiune precum:

- ➔ utilizarea sau prezentarea de declarații sau documente false, incorecte sau incomplete, care are ca efect încasarea sau reținerea necuvenită de fonduri din bugetul UE;
- ➔ nedivulgarea de informații, încălcându-se o obligație specifică, cu același efect sau
- ➔ deturnarea de astfel de fonduri în alte scopuri decât cele pentru care au fost inițial acordate.

Printre exemplele de fraudă privind veniturile se numără orice act intenționat sau omisiune precum:

- ➔ utilizarea sau prezentarea de declarații sau documente false, incorecte sau incomplete, care are ca efect reducerea ilegală a resurselor bugetului UE;
- ➔ nedivulgarea de informații, încălcându-se o obligație specifică, cu același efect sau
- ➔ deturnarea unui beneficiu obținut în mod legal (de exemplu, utilizarea abuzivă a unor plăți de impozite obținute în mod legal), cu același efect”.

Este de subliniat că în modelul de acord de finanțare pentru programul de cercetare Orizont 2020 (2014-2020) se menționează toți cei trei termeni adică: eroare, neregularitate și fraudă. Astfel în Art. 22.5.1 „Constatări în acest grant” se spune:

„Verificările, revizuirile, auditurile sau investigațiile care constată erori recurente, sau sistematice, neregularități, fraude, sau nerespectarea obligațiilor contractuale pot conduce la consecințe în alte granturi finanțate de UE sau Euroatom acordate în condiții similare (extensia constatărilor de la acest grant la alte granturi)”.

Am denumit cercetarea drept analiza erorilor și nu analiza neregularităților sau a fraudelor pentru că din experiența practică erorile sunt cele mai numeroase, în timp ce neregularitățile și fraudele sunt mai rar întâlnite. Pe de altă parte, o neregularitate poate fi identificată sub formă de eroare, pentru că acțiunea intenționată este mai dificil de dovedit. De asemenea, în statisticile Comisiei Europene care calculează rata de eroare rezultată în urma auditurilor din cadrul unui program cadru de finanțare (de exemplu, cel pentru cercetare), se folosește noțiunea de rată de eroare și nu cea de rată de neregularitate. În concluzie, în cadrul analizei calitative de față, putem considera eroarea ca fiind un termen de referință general, iar neregularitățile și fraudele drept cazuri particulare de erori. Totuși, Comisia Europeană întocmește și statistici privind neregularitățile raportate și, în aceste documente nu se folosește termenul de eroare, doar termenii de neregularitate și neregularitate raportată ca fraudă, în sensul definițiilor proprii Comisiei Europene menționate mai sus, care provin din Regulamentul de aplicare al Regulamentului financiar al UE [Financial regulation] și din Convenția pentru protecția intereselor financiare



ale Comunităților Europene [Council Act of 26 July 1995].

1.2. Ipoteze ale cercetării

Au fost propuse următoarele ipoteze de lucru (desprinse din practica de audit) privind analiza erorilor identificate în cadrul auditurilor desfășurate asupra proiectelor europene de cercetare.

1. Erorile din categoria costurilor de personal sunt mai frecvente decât cele din restul categoriilor de cost.
2. Erorile care conduc la ajustări financiare în favoarea Comisiei Europene sunt mai numeroase decât cele care conduc la ajustări financiare în favoarea beneficiarilor finanțării europene.
3. Declararea spre rambursare a taxelor neeligibile cum ar fi TVA, este mai des întâlnită în cadrul costurilor cu deplasări și subzistență.
4. Lipsa documentelor justificative este o eroare prezentă în toate categoriile de costuri.

2. Analiza erorilor din auditurile beneficiarilor români din PC7

Accesul la datele necesare pentru studiu a fost posibil ca urmare a solicitării înaintate de autor către serviciul relevant din cadrul Comisiei Europene, care a fost aprobată. Motivația prezentată de autor a fost utilizarea datelor pentru întocmirea unei teze de doctorat și publicarea de articole, dar, totodată, și posibilitatea de diseminare a rezultatelor studiului în cadrul campaniilor de informare organizate de către Comisia Europeană. Exemple de astfel de campanii organizate în România se pot găsi pe pagina de internet a Autorității Naționale pentru Cercetare Științifică [List of events (2009-2017)]. Datele necesare cercetării au fost obținute cu acordul Comisiei Europene, iar acordul pentru publicarea rezultatelor studiului în format anonimizat, a fost, de asemenea, obținut și este inclus în documentul intern al Comisiei

Europene cu numărul de referință ARES(2017)2411154. Informațiile prezentate în cadrul studiului de față respectă prevederile Regulamentului (UE) 2016/679 al Parlamentului European și al Consiliului din 27 aprilie 2016 privind protecția datelor, care poate fi accesat la adresa din ultima referință bibliografică.

În cadrul cercetării de față vor fi analizate erorile din cadrul auditurilor asupra unei anumite populații de beneficiari și care se desfășoară în următoarele condiții:

- ➔ Auditurile sunt efectuate de către auditori din cadrul Comisiei Europene sau de reprezentanți autorizați ai acesteia care sunt firme de audit externe; necesitatea ca o parte din audituri să fie efectuate de firme de audit externe derivă din faptul că unitățile de audit din cadrul Comisiei Europene dispun de resurse limitate de personal și nu ar putea realiza cu resurse proprii toate auditurile planificate.
- ➔ Auditurile sunt efectuate asupra unui beneficiar al unei finanțări sau asupra unei terțe părți legate de beneficiar; de remarcat că, în cazul în care raportul de audit efectuat asupra unei terțe părți evidențiază ajustări în favoarea Comisiei Europene responsabilitatea privind recuperarea prejudiciului cade în seama beneficiarului principal și nu în seama terței părți.
- ➔ Un audit asupra unui beneficiar poate cuprinde unul sau mai multe proiecte finanțate din același program

cadru, iar în cadrul unui proiect pot fi auditate una sau mai multe perioade de raportare; în general este auditat un număr de maxim trei proiecte și trei perioade de raportare; auditarea mai multor proiecte ale unui beneficiar este utilă în determinarea caracterului recurent sau sistematic al erorilor identificate; caracterul recurent sau sistematic al erorilor este mai dificil de apreciat dacă este auditat un singur proiect sau o singură perioadă de raportare; caracterul recurent sau sistematic al erorilor poate conduce la extensia concluziilor de audit și asupra altor proiecte neauditare ale aceluiași beneficiar.

Procesul de analiză a erorilor s-a desfășurat astfel:

- ➔ Populația supusă analizei include 31 de rapoarte finale de audit disponibile privind beneficiarii români, auditate în cadrul celui de al șaptelea program-cadru pentru cercetare al UE (2007-2013).
- ➔ Au fost examinate toate cele 31 de rapoarte finale de audit și au fost reținute pentru analiza erorilor 28 de rapoarte finale de audit în care au fost observate ajustări financiare; restul de 3 de rapoarte de audit nu conțineau ajustări financiare întrucât nu au fost identificate erori.
- ➔ A fost întocmit **Tabelul 1** care evidențiază erorile identificate cuprinzând detalii specifice privind erorile care evidențiază tipul de eroare; în cadrul analizei s-au identificat tipuri de erori care se pot regăsi în mai multe categorii de costuri și s-a încercat găsirea unei denumiri comune

ca de exemplu „lipsa documentelor justificative”; au fost identificate 190 de erori în cadrul celor 31 de audituri care formează populația analizată.

- ➔ Categoriile financiare în care au fost identificate erorile sunt cele de costuri directe, costuri indirecte, costuri de acces, venituri ale proiectului și dobândă la pre-finanțare; categoriile de costuri directe includ următoarele șase subcategorii de costuri: costurile de personal, costurile de subcontractare, costurile de deplasare și de subzistență, costurile consumabilelor, costurile echipamentelor durabile și alte costuri directe; este de preferat să se utilizeze termenul categorii financiare, deoarece, de fapt, două elemente nu sunt considerate categorii de costuri, ci mai degrabă categorii de venituri, acestea fiind venituri ale proiectului și dobânzi pentru pre-finanțare.

O primă clasificare a erorilor se poate face în funcție de impactul asupra ajustărilor propuse în raportul de audit. Astfel, în cursul analizei, erorile au fost marcate în mod specific pentru situațiile care implică un cost eligibil sau neeligibil și, respectiv, propun ajustări financiare în favoarea beneficiarului sau în favoarea Comisiei Europene. Din punct de vedere cantitativ rezultă un procent de 63,68 % pentru erorile care conduc la ajustări financiare în favoarea Comisiei Europene (în număr de 121 de erori) și un procent de 36,32 % pentru erorile care conduc la ajustări financiare în favoarea beneficiarului, (în număr de 69 de erori).

Tabelul 1. Erorile identificate în cadrul auditurilor privind beneficiarii români ai fondurilor UE în domeniul cercetării

Nr.	Descrierea erorii	Frecvența
1	Rata de schimb valutar greșită a fost utilizată	26
2	Erori legate de erorile din costurile directe prin utilizarea ratei forfetare pentru costurile indirecte	23
3	Costuri omise, costuri limitate sau costuri eligibile ale personalului nu au fost utilizate în calcul (de exemplu prime, contribuții sociale)	22
4	Taxe neeligibile au fost revendicate	19
5	Nu a fost posibilă o reconciliere cu documentele justificative	13
6	Eroare de clasificare în categoria corectă de costuri	13
7	Costurile nu au fost necesare, nu există o legătură cu proiectul	8
8	Lipsa documentelor justificative sau a dovezilor	7
9	Costuri estimate și nu reale	6
10	Costuri de natura costurilor indirecte au fost revendicate drept costuri directe	5
11	Costul echipamentului a fost revendicat în întregime în loc de suma amortizată corespunzătoare perioadei de utilizare la proiect	5
12	Costuri înregistrate în contabilitate dar în afara perioadei proiectului	4
13	Ratele orare nu au fost calculate luând în considerare costurile totale ale personalului pentru toate activitățile	4
14	Amortizarea a fost calculată incorect	4
15	Nu au fost declarate venituri ale proiectului	4
16	Ratele orare nu au fost calculate pe baza anuală	4
17	Înregistrarea incorectă a timpului de lucru și absența dovezilor alternative	3
18	Costuri revendicate de două ori	3
19	O rată forfetară greșită pentru costurile indirecte a fost aplicată	2
20	Timp de lucru la proiect solicitat în timpul absențelor	2
21	Calculul incorect al costurilor indirecte	2
22	Recalcularea costurilor de personal pe baza contractului de muncă și a orelor efective lucrate pe proiect	2
23	Pierderi la schimb valutar revendicate	2
24	Contracte de servicii încheiate cu părți afiliate	1
25	Dobânda la pre-finanțare nu a fost declarată	1
26	Costuri de subzistență revendicate pentru zile în exces	1
27	Valoare greșită a diurnei utilizate	1
28	Eroare de clasificare a activității	1
29	Dobândă la pre-finanțarea prea mare declarată	1
30	Costurile au fost acceptate ca eligibile pe baza dovezilor de legătură cu proiectul	1
Total erori		190

Sursa: Concepția autorului

În continuare vor fi analizate erorile în funcție de clasificarea și tipologia lor.

2.1. Erori care conduc la costuri eligibile

În urma analizei erorilor care conduc la costuri eligibile au fost identificate 15 tipuri de erori

care, în principiu, conduc la ajustări în favoarea beneficiarului.

Am precizat că, doar în principiu costurile eligibile în urma auditului pot duce la ajustări pozitive în

favoarea beneficiarului, din cauza următoarelor argumente:

- ➔ O reclasificare în cadrul costurilor directe, de exemplu din categoria „Alte costuri directe” în categoria „Consumabile”, nu are impact financiar.
- ➔ O reclasificare dintr-o categorie de costuri directe, de exemplu, din „Personal” în „Subcontractare” are de fapt un impact negativ pentru beneficiar, pentru că subcontractarea nu permite calcularea de costuri indirecte prin aplicarea ratei forfetare, deci costurile indirecte inițial eligibile trebuie deduse la reclasificarea în categoria subcontractare; o reclasificare inver-

să din subcontractare într-o categorie de costuri directe conduce într-adevăr la o ajustare în favoarea beneficiarului prin adăugarea costurilor indirecte care devin eligibile.

- ➔ Orice ajustare în favoarea beneficiarului poate fi implementată în funcție de bugetul disponibil care, în general, nu poate fi depășit.

Tipologia erorilor precum și frecvența lor de apariție, sunt prezentate în **Tabelul 2**.

Se observă că cea mai frecventă eroare este cea de omitere de costuri în cadrul declarațiilor de costuri trimise Comisiei Europene la sfârșitul fiecărei perioade de raportare a proiectului finanțat de UE.

Eroarea de costuri omise de la declarare poate fi urmarea unei erori umane dar, poate fi și datorată prudenței beneficiarului care dorește încadrarea în bugetul stabilit inițial și deci omisiunea are loc în mod conștient. Uneori, coordonatorul unui consorțiu în care un beneficiar este membru, îi sfătuiește pe beneficiari să nu depășească bugetul inițial. Cu toate acestea, auditorii recomandă declararea costurilor reale ale proiectului și atunci când identifică costurile eligibile omise, propun ajustări financiare în favoarea beneficiarului. Un alt motiv al costurilor omise este faptul că beneficiarii nu cunosc regulile de eligibilitate pentru costuri. Se consideră utilă furnizarea unor detalii privind eligibilitatea plăților cu bonusuri (prime), deoarece în multe cazuri aceste costuri sunt omise în cererea de rambursare de costuri, întrucât beneficiarul nu este sigur dacă acestea sunt eligibile sau nu.

Ghidul pentru problemele financiare pentru cel de al șaptelea program-cadru (PC7) (2007-2014) [Guide, (2014), pp. 62-63] oferă detalii privind eligibilitatea bonusurilor. Ca regulă generală, plata primelor (bonusurilor), care nu este o obligație a angajatorului, rezultată din regulamente sau din legislația națională privind munca sau din contractul de muncă și care se află la discreția angajatorului nu poate fi considerată o parte normală a remunerației, chiar dacă plata primelor este identificată pe statul de salarii. Uneori, eligibilitatea acestor plăți de bonusuri poate fi discutabilă, în special în ceea ce privește necesitatea proiectului. De exemplu, bonusurile pentru rezultatele obținute în timpul lucrărilor privind alte proiecte

Tabelul 2. Tipologia erorilor care conduc la costuri eligibile

Nr.	Descrierea erorii	Frecvența
1	Costuri omise, costuri limitate sau costuri eligibile ale personalului nu au fost utilizate în calcul (de exemplu, prime, contribuții sociale)	22
2	Erori legate de erorile din costurile directe prin utilizarea ratei forfetare pentru costurile indirecte	9
3	Nu a fost posibilă o reconciliere cu documentele justificative	8
4	Rata de schimb valutar greșită a fost utilizată	7
5	Ratele orare nu au fost calculate pe baza anuală	4
6	Eroare de clasificare în categoria corectă de costuri	4
7	Costuri estimate și nu reale	3
8	Amortizarea a fost calculată incorect	2
9	O rată forfetară greșită pentru costurile indirecte a fost aplicată	2
10	Calculul incorect al costurilor indirecte	2
11	Recalcularea costurilor de personal pe baza contractului de muncă și a orelor efective lucrate pe proiect.	2
12	Ratele orare nu au fost calculate luând în considerare costurile totale ale personalului pentru toate activitățile	1
13	Eroare de clasificare a activității	1
14	Dobândă la pre-finanțarea prea mare declarată	1
15	Costurile au fost acceptate ca eligibile pe baza dovezilor de legătură cu proiectul	1
Total erori		69

Sursa: Concepția autorului

sau pentru lucrările efectuate într-o perioadă anterioară începerii proiectului nu pot fi considerate drept costuri eligibile pentru proiectul UE.

În continuare, ghidul financiar menționat anterior prevede că, în cazul în care aceste plăți fac parte din salariul și din beneficiile obișnuite ale unui angajat, acestea pot fi considerate ca făcând parte din costurile obișnuite ale personalului. Aceste costuri trebuie să respecte criteriile de eligibilitate prevăzute la articolul II.14 din acordul de finanțare PC7, dintre care cel mai important criteriu va fi principiul economic și coerența cu practicile contabile uzuale ale beneficiarului.

Următoarele criterii cumulative trebuie verificate în ceea ce privește plata primelor pentru a le considera eligibile. Dacă unul dintre aceste criterii nu este îndeplinit, plățile bonus nu pot fi revendicate ca fiind costuri eligibile [Guide, (2014), p. 63]:

„1) primele trebuie incluse în regulile și/sau în practicile beneficiarului care precizează metoda de calcul, categoriile de salariați eligibili, valoarea maximă a primei etc.;

2) regulile de prime sunt utilizate pentru toate proiectele/activitățile de același tip;

3) plata primelor nu trebuie să conducă la un salariu excesiv în comparație cu condițiile de piață pentru un lucrător similar;

4) plata primei trebuie înregistrată în conturile beneficiarului drept costuri de personal și trebuie supusă impozitelor și contribuțiilor la asigurările sociale în conformitate cu legislația națională;

5) primele fac parte din remunerația brută a lucrătorului.”

Există diferențe importante în noul Program-cadru european pentru cercetare Orizont 2020 (2014-2020). Astfel, modelul adnotat de acord de finanțare pentru noul program definește noțiunea de remunerație suplimentară, care nu face parte din remunerația obișnuită a salariului și se acordă pentru muncă suplimentară și pentru competențe specifice, ceea ce conduce la o rată orară mai mare pentru anumite proiecte. Remunerația suplimentară poate include nu numai salariul suplimentar, ci și contribuțiile la asigurările sociale, taxele și alte costuri incluse în remunerație și care rezultă din acest salariu suplimentar. Remunerația de bază este descrisă în modelul de acord de finanțare adnotat în cadrul articolului 6.2.A [H2020 Programme, AGA, Art. 6.2.A] și în documentul privind aspectele financiare ale modelului de finanțare Orizont 2020 adnotat [Model Grant Agreement - Financial issues, (2017), p. 44]. Are următoarele caracteristici (cerințe de eligibilitate):

→ este limitată de nivelul maxim de remunerație plătit la proiecte naționale;

→ se acordă în cadrul unui sistem autorizat prin lege, în baza unui contract colectiv de muncă sau a unui contract individual de muncă;

→ este determinată pe baza unor criterii obiective stabilite în regulile interne ale entității.

Principala noutate din noul program-cadru este că remunerația suplimentară este eligibilă numai pentru organizațiile non-profit și are următoarele caracteristici (cerințe de eligibilitate) [Model Grant Agreement - Financial issues, (2017)]:

→ este determinată de proiecte specifice obținându-se un nivel mai ridicat de remunerație decât în proiectele naționale;

→ este plătită pentru muncă sau expertiză suplimentară;

→ face parte din practicile obișnuite de remunerare ale entității;

→ este determinat pe baza unor criterii obiective stabilite în regulile interne ale entității.

De asemenea, remunerația suplimentară eligibilă este supusă unui plafon stabilit la 8.000 euro pentru un angajat cu normă întreagă care lucrează exclusiv pentru acțiunea⁶ finanțată în cursul anului. Dacă angajatul nu lucrează cu normă întreagă, dar lucrează exclusiv la o acțiune pentru un an, remunerația suplimentară eligibilă va fi calculată ca proporțională („pro rata”) din 8.000 euro. Dacă angajatul nu lucrează exclusiv la acțiune într-un an, o rată orară se calculează

⁶ Acțiunea este denumirea pentru proiect folosită în noul program cadru Orizont 2020. Acțiunea este deci un termen sinonim cu cel de proiect.



prin împărțirea sumei de 8.000 euro la numărul de ore productive anuale corespunzătoare ocupării forței de muncă cu normă întreagă. Rata orară este apoi înmulțită cu numărul de ore lucrate la proiect.

A doua eroare legată de costurile indirecte este o eroare implicită care se produce ca o consecință a erorilor din categoriile de costuri directe, prin aplicarea unei rate forfetare pentru calculul costurilor indirecte și, prin urmare, nu poate fi evitată de către beneficiar. Este important ca beneficiarul să se concentreze pentru a preveni erorile din costurile directe, pentru a evita această eroare.

Eroarea lipsei de reconciliere cu documentele justificative în cazul costurilor eligibile identificate printr-un audit are, de fapt, un rezultat similar cu omiterea costurilor, însă a fost clasificată ca o eroare separată deoarece este considerată, în principal, o eroare umană accidentală reală și nu este neapărat o omisiune intenționată pentru evitarea

depășirii bugetului. Această eroare apare atunci când costurile declarate de beneficiar au valori diferite față de cele constatate în documentele justificative.

Eroarea este prezentă în principal în categoria costurilor de personal și se referă la reconcilierea cu salarizarea, contribuțiile sociale sau cu evidența timpului de lucru la proiect.

Eroarea referitoare la un curs de schimb valutar incorect apare foarte des, în principal, în categoriile de costuri de călătorie și de subzistență și în alte costuri directe. În general, este vorba despre o eroare de natură umană din cauza faptului că prevederile acordului de finanțare nu sunt bine cunoscute de beneficiar. De fapt, această eroare este cea mai frecventă eroare atunci când se iau în considerare toate tipurile de erori care duc la costuri eligibile și neeligibile. În cadrul celui de al șaptelea program cadru pentru cercetare al UE (2007-2013), în care un număr mare de proiecte continuă și în acest moment, există două situații în

care un beneficiar utilizează un curs de schimb specific și acestea sunt explicate mai jos [Guide (2014), p. 27]:

→ Prima situație este raportarea costurilor în cadrul situațiilor financiare în euro pentru beneficiarii care își păstrează conturile în alte valute decât euro; cursul de schimb valutar utilizat este cel publicat de Banca Centrală Europeană (BCE) (cu excepția cazului în care cursul de schimb pentru o monedă nu este publicat de BCE, atunci beneficiarul trebuie să utilizeze cursul de schimb publicat de Direcția Generală Buget a Comisiei Europene sau, în mod alternativ, în acest caz, beneficiarul poate utiliza practica sa obișnuită, adică rata de schimb a unei anumite bănci, cu condiția ca această practică să nu fie utilizată doar pentru subvenția UE). Atunci când se utilizează cursul de schimb al BCE, există două opțiuni: fie se utilizează cursul de schimb de la momentul înregistrării costurilor, fie se utilizează cursul de schimb din prima zi a lunii următoare sfârșitului perioadei de raportare;

→ A doua situație este conversia valutară din moneda în care costurile sunt suportate pentru moneda în care este ținută contabilitatea beneficiarului (de exemplu, înregistrarea costului unei facturi pentru o călătorie în străinătate); în acest caz, beneficiarul poate folosi practica sa contabilă obișnuită (de exemplu, cursul de schimb valutar al unei bănci).

Trebuie remarcat faptul că, eroarea legată de cursul de schimb

valutar este practic eliminată în actualul program cadru pentru cercetare (2014-2020), deoarece conversia se face automat de către un instrument informatic al Comisiei Europene în momentul în care beneficiarul prezintă situațiile financiare pentru perioada de raportare. Beneficiarul trebuie doar să introducă data de început și de sfârșit a perioadei de raportare în sistem, iar conversia va fi efectuată de instrumentul informatic.

A cincea eroare din clasament se referă la calcularea ratei orare a persoanei care lucrează la proiect la nivel anual și nu la nivel lunar sau la nivelul perioadei de proiect. Calculul la nivel anual oferă o cifră exactă pentru rata de eroare care ia în considerare plățile unice în anumite luni (de exemplu, prima de Crăciun). În acest fel, plățile unice sunt corect repartizate la nivelul perioadei proiectului. Eroarea se referă, în principal, la bonusurile plătite în anumite luni ale anului care nu au fost alocate proporțional cu lunile de lucru pe proiect în timpul perioadei de raportare. Această eroare apare deoarece perioada de raportare poate fi diferită de perioada corespunzătoare anului fiscal (care este de obicei un an calendaristic, dar nu întotdeauna). De exemplu, dacă un angajat lucrează timp de patru luni la un proiect european și în una din cele patru luni se plătește un bonus sau un salariu suplimentar, costurile de personal declarate pentru aceste patru luni (inclusiv bonusul sau salariul suplimentar) sunt, de fapt, supraevaluate. Procedura corectă de calcul a costurilor de personal pentru această persoană implică următorii pași:

- ➔ luarea în considerare a cheltuielilor anuale cu

personalul, inclusiv salariul brut, primele, contribuțiile sociale;

- ➔ luarea în considerare a orelor productive pe an;
- ➔ calcularea unei rate orare prin împărțirea costurilor anuale ale personalului la orele productive anuale și apoi multiplicarea ratei orare cu numărul de ore lucrate la proiect (în cele patru luni din exemplul de mai sus).

Această eroare poate duce la ajustări în ambele sensuri, adică fie în favoarea beneficiarului, fie în favoarea Comisiei Europene. În exemplul de mai sus a fost considerat cazul costurilor supraevaluate, dar poate fi cazul când salariatul primește o remunerație suplimentară în afara perioadei de patru luni, iar costurile sunt subevaluate, deoarece remunerația suplimentară nu a fost repartizată pe cele patru luni de lucru la proiect. Abordarea corectă este de a calcula o rată orară pe o bază anuală și de a o înmulți cu numărul de ore lucra-

te la proiect. Pentru noul program-cadru Orizont 2020, modelul de acord de finanțare adnotat specifică calcularea ratei orare pe bază anuală [H2020 Programme, AGA, Art. 6.2.A.1] utilizând abordarea prezentată anterior.

Următorul loc în clasament include erorile de clasificare care apar, de obicei, în perechi, întrucât într-o categorie costurile declarate de beneficiar nu sunt eligibile, dar sunt eligibile într-o altă categorie de costuri. În general, nu există impact financiar atunci când costurile sunt transferate de la o categorie la alta, cu excepția cazului în care costurile sunt transferate de la sau la subcontractare. Atunci când costurile sunt reclasificate de la subcontractare la o altă categorie de costuri directe, aceasta poate implica o ajustare în favoarea beneficiarului atunci când se utilizează o rată forfetară aplicată costurilor directe pentru calcularea costurilor indirecte. Atunci când costurile sunt transferate la subcontractare și se utilizează o cotă forfetară, ajustarea este în favoarea



Comisiei Europene. Acest lucru se întâmplă deoarece costurile de subcontractare sunt deduse din costurile directe la calcularea costurilor indirecte folosind o rată forfetară aplicată costurilor directe.

Pentru eroarea legată de costurile care nu au fost reale, fiind estimate, trebuie menționat faptul că primul criteriu de eligibilitate menționat la Art. II.14.1.a) [FP7 Model Grant Agreement], care este un articol dedicat eligibilității costurilor revendicate, din acordul de finanțare PC7, impune existența costurilor reale. Aceasta implică neacceptarea costurilor bugetate, estimate sau bazate pe o rată forfetară pentru costurile directe declarate de beneficiar. Cu toate acestea, există o excepție de la principiul costurilor reale, și anume, atunci când costurile reale nu sunt disponibile în momentul întocmirii situațiilor de cheltuieli. În acest caz, poate fi utilizată cea mai bună estimare disponibilă, spre exemplu, utilizarea estimărilor bazate pe perioada anterioară, cu condiția ca beneficiarul să trimită ajustări pe baza costurilor reale atunci când costurile reale sunt disponibile. Este recomandabil să se trimită ajustări la perioadele de raportare precedente, împreună cu cererile de cheltuieli legate de următoarele perioade de raportare. Această excepție este prevăzută în Ghidul pentru problemele financiare pentru cel de al șaptelea Program-cadru [Guide (2014), p. 35]. Erorile de acest tip se referă la utilizarea ratelor forfetare sau a sumelor forfetare pentru costurile directe, utilizarea costurilor medii de personal care nu au respectat prevederile art. II.14 [FP7 Model Grant Agreement] din acordul de finanțare, utilizarea orelor de

producție sau a orelor de proiect estimate și neactualizate, utilizarea alocării estimate a costului forței de muncă (de exemplu, contribuții sociale estimate), a echipamentelor sau a consumabilelor pentru proiectul auditat.

În ceea ce privește costurile de amortizare, ele pot fi subevaluate din cauza neincluzerii costurilor eligibile cum ar fi livrarea sau punerea în funcțiune a echipamentului sau, prin declararea amortizării pe o perioadă mai scurtă decât perioada în care echipamentul a fost utilizat pentru proiect.

Ratele forfetare pentru costurile indirecte greșit aplicate se referă la situațiile în care beneficiarul folosește o metodă diferită de cea convenită cu Comisia Europeană. Metodele disponibile în cadrul celui de al șaptelea program-cadru sunt rate forfetare de 7%, 20% sau 60% sau costuri indirecte reale, inclusiv o metodă simplificată pentru calculul costurilor indirecte reale. Trebuie remarcat faptul că cele două cazuri identificate arată că beneficiarii au folosit o metodă care, de fapt, nu era în favoarea lor respectiv o rată forfetară mai mică decât cea necesară.

Calculul greșit al costurilor indirecte poate apărea fie atunci când metoda este incorectă, fie, deși metoda utilizată este corectă, există greșeli aritmetice în calcul.

Următoarea eroare se referă la calcularea costurilor de personal solicitate spre rambursare, utilizând un număr de ore care nu concordă cu orele prevăzute în contracte sau înregistrate în foile de pontaj, iar numărul de ore utilizate nu este susținut de dovezi corespunzătoare și suficiente. De asemenea, în contractul de

muncă poate apărea o rată orară diferită de cea utilizată în calcul.

În cazul erorii de la poziția 12, auditorii pot identifica faptul că aceeași persoană a avut contracte cu rate orare diferite pentru activități de cercetare similare și o nouă rată orară este calculată de auditori ca o medie a ratelor orare utilizate în diferite proiecte.

Eroarea de clasificare a activității poate fi găsită atunci când costurile revendicate nu apar în categoria corectă de activitate, cum ar fi management, cercetare, demonstrație, alte activități. Problema este că, în cel de al șaptelea program-cadru, diferite activități pot avea rate de finanțare diferite, iar clasificarea greșită a costurilor în funcție de activități poate duce la erori la nivel de finanțare. Cu toate acestea, în actualul program-cadru, această eroare nu va fi identificată, deoarece nu mai sunt prevăzute activități diferite și există o singură rată de finanțare. Aceasta dovedește, de fapt, tendința de simplificare a normelor pentru programele de cercetare ale UE.

Problema dobânzii privind pre-finanțarea nu va mai fi întâlnită. Trebuie remarcat faptul că erorile din categoria de dobândă la pre-finanțare nu mai sunt o problemă începând cu 01.01.2013 pentru cazul programului cadru șapte, deoarece beneficiarii fondurilor UE nu mai sunt obligați să declare /ramburseze valoarea dobânzilor aferente pre-finanțării primite de la UE. Această practică a fost adoptată și în actualul Program-cadru (2014-2020).

Ultima situație cu un impact pozitiv asupra beneficiarului este atunci când auditorii permit costuri eligibile care nu au fost revendicate sau nu au fost acceptate de către controalele ex-ante

ale Comisiei Europene, pe baza dovezilor de legătură a costurilor cu proiectul auditat furnizate de către beneficiar în timpul auditului ex-post.

Este clar că anumite tipuri de erori, cum ar fi alocarea proporțională a bonusurilor salariale pentru perioada de raportare, erorile de calcul (inclusiv utilizarea unor rate de schimb valutar incorecte sau de ore productive incorecte), erorile de transcriere, erorile aritmetice pot duce fie la ajustări pozitive în favoarea beneficiarului, fie la ajustări negative în favoarea Comisiei Europene.

Pentru tipurile de erori care pot conduce la ajustări în ambele direcții, mai multe detalii vor fi furnizate în secțiunea următoare dedicată erorilor cu impact financiar în favoarea Comisiei Europene, care reprezintă de fapt majoritatea erorilor menționate mai sus.

2.2. Erori care conduc la costuri neeligibile

Au fost identificate 22 de tipuri de erori care conduc la costuri neeligibile și, prin urmare, în principiu, la ajustări în favoarea Comisiei Europene. Aceste erori precum și frecvența lor de apariție, sunt prezentate în **Tabelul 3**.

În **Tabelul 3** există mai multe erori identice sau similare, care au fost explicate în secțiunea anterioară, privitoare la erorile care determină costuri eligibile. Aceste erori sunt cele cu numerele 2, 3, 4, 7, 13, 15, 17, 20 din tabelul menționat. Prin urmare, accentul se va pune pe restul erorilor care conduc la costuri neeligibile.

În partea superioară a clasamentului se află eroarea legată de

taxe neeligibile revendicate. TVA neeligibilă este o eroare comună în categoria costurilor de călătorie și de subzistență care este prezentă într-un procent de 36,59% din toate erorile din această categorie de costuri. Trebuie remarcat faptul că, în cel de al 7-lea Program Cadru pentru Cercetare (2007-2013), chiar dacă beneficiarul nu poate recupera TVA, costurile nu sunt eligibile. În noul program-cadru

Orizont 2020 (2014-2020), TVA este eligibilă ca un cost suportat de beneficiar în cazul în care TVA nu poate fi recuperată. Această modificare face alinierea acordului de finanțare cu criteriile de eligibilitate stabilite pentru subvenții în Regulamentul financiar aplicabil bugetului UE [Financial regulation, p. 240, art. 126.3.c]. În ceea ce privește taxele neeligibile, cum ar fi taxe indirecte, accize și TVA,

Tabelul 3. Tipologia erorilor care conduc la costuri neeligibile

Nr.	Descrierea erorii	Frecvența
1	Taxe neeligibile au fost revendicate	19
2	Rata de schimb valutar greșită a fost utilizată	19
3	Erori legate de erorile din costurile directe prin utilizarea ratei forfetare pentru costurile indirecte	14
4	Eroare de clasificare în categoria corectă de costuri	9
5	Costurile nu au fost necesare, nu există o legătură cu proiectul	8
6	Lipsa documentelor justificative sau a dovezilor	7
7	Nu a fost posibilă o reconciliere cu documentele justificative	5
8	Costuri de natura costurilor indirecte au fost revendicate drept costuri directe	5
9	Costul echipamentului a fost revendicat în întregime în loc de suma amortizată corespunzătoare perioadei de utilizare la proiect	5
10	Costuri înregistrate în contabilitate dar în afara perioadei proiectului	4
11	Nu au fost declarate venituri ale proiectului	4
12	Înregistrarea incorectă a timpului de lucru și absența dovezilor alternative	3
13	Ratele orare nu au fost calculate luând în considerare costurile totale ale personalului pentru toate activitățile	3
14	Costuri revendicate de două ori	3
15	Costuri estimate și nu reale	3
16	Timp de lucru la proiect solicitat în timpul absențelor	2
17	Amortizarea a fost calculată incorect	2
18	Pierderi la schimb valutar revendicate	2
19	Contracte de servicii încheiate cu părți afiliate	1
20	Dobânda la pre-finanțare nu a fost declarată	1
21	Costuri de subzistență revendicate pentru zile în exces.	1
22	Valoarea greșită a diurnei utilizate	1
Total erori		121

Sursa: Concepția autorului

care pot fi identificate în facturi, există un document util publicat de Comisia Europeană care furnizează o listă a taxelor eligibile și neeligibile specifice anumitor țări ale UE [Eligibility of taxes].

Erorile privind costurile care nu au legătură cu proiectul auditat sunt importante deoarece o cerință a acordului de finanțare se referă la utilizarea fondurilor UE numai pentru atingerea obiectivelor proiectului și a rezultatelor sale așteptate (și nu în alte scopuri), într-un mod care este în conformitate cu principiile economiei, eficienței și eficienței conform art. II.14.1.e) din acordul de finanțare din cadrul PC7 [FP7 MODEL GRANT AGREEMENT]. Aceleași costuri nu pot fi declarate pentru rambursare în alte acțiuni sau proiecte.

Erori privind absența documentelor justificative apar, în principal, în categoria costurilor de călătorie și de subzistență. Lipsa documentelor justificative în această categorie de costuri poate fi cauzată de rambursarea acestor costuri de către alte instituții. De exemplu, această situație poate apărea atunci când o persoană care lucrează la un proiect UE este invitată să participe la o conferință organizată de o instituție diferită pentru a prezenta rezultatele proiectului, iar cheltuielile de călătorie, cazare și subzistență pot fi acoperite de organizatorul conferinței. În acest caz, documentele originale sunt păstrate de instituția care organizează conferința și, prin urmare, nu pot fi prezentate în timpul unui audit al proiectului UE.

Cazul costurilor indirecte solicitate drept costuri directe apare atunci când costurile se referă la articole de uz general care nu pot fi alocate direct proiectului. De

exemplu, costurile pentru materialele de birou (papetărie) nu pot fi considerate drept costuri directe, cu excepția cazului în care beneficiarul poate dovedi legătura directă cu proiectul UE. Legătura ar putea fi dovedită prin păstrarea unei evidențe privind utilizarea materialelor la diferite proiecte/activități.

Uneori, beneficiarii revendică spre rambursare costurile totale ale echipamentelor durabile pentru proiectul UE, ceea ce nu este în conformitate cu practicile lor standard sau cu normele naționale privind deprecierea. Această practică de revendicare a costului total al echipamentului poate fi considerată excesivă în conformitate cu art. II.14.3 (g) din acordul de finanțare PC7, așa cum se subliniază în Ghidul FP7 privind aspectele financiare [Guide, (2014), p. 66].

Costurile declarate care se referă la date în afara perioadei de raportare nu sunt eligibile. După cum se prevede în art. II.14. b) din acordul de finanțare din cadrul PC7 [FP7 MODEL GRANT AGREEMENT], costurile trebuie recunoscute pe parcursul duratei proiectului, cu excepția costurilor legate de întocmirea rapoartelor finale pentru ultima perioadă de raportare și costul certificatelor de audit privind situațiile financiare atunci când sunt solicitate în ultima perioadă de raportare, care poate apărea în termen de până la 60 de zile de la finalizarea proiectului sau de la data încetării acestuia înainte de termen, oricare dintre aceste date survine mai devreme. Costurile pentru bunuri sau servicii angajate în perioada proiectului sunt eligibile, chiar dacă plata se face mai târziu, după finalizarea proiectului. Se consideră că, costurile au fost suportate pe perioada

proiectului, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- beneficiarul folosește contabilitatea de angajamente;
- bunurile sau serviciile au fost livrate în perioada proiectului;
- costurile din facturile pentru bunuri sau servicii au fost înregistrate în sistemul contabil în perioada de proiect.

Această excepție este specificată în Ghidul pentru probleme financiare pentru cel de al șaptelea program-cadru (2007-2014) [Guide, (2014), p. 34]. Comisia Europeană poate solicita o dovadă a plăților pentru costurile solicitate, în cursul unui audit expost.

Veniturile nedeclarate (numite "receipts" în normele UE privind proiectele) realizate în cadrul proiectului sunt o eroare care rezultă din nerespectarea prevederilor art. II.17 din acordul de finanțare din cadrul PC7 [FP7 Model Grant Agreement]. Ar trebui luate în considerare trei tipuri de venituri:

- transferurile financiare sau echivalentele lor către beneficiarul finanțării de la terți;
- contribuții în natură de la terți;
- veniturile generate de proiect.

Primele două elemente (resurse) și anumite transferuri financiare sau contribuții în natură pot fi considerate venituri dacă au fost alocate în mod specific pentru proiectul UE de către terți. În cazurile în care aceste resurse nu sunt alocate în mod specific proiectului UE și sunt la discreția beneficiarului, acestea nu vor fi considerate venituri ale proiectului. Cel de-al treilea element, care

reprezintă veniturile din proiecte, poate rezulta din acțiunile întreprinse în timpul proiectului și din vânzarea activelor achiziționate în baza acordului de finanțare.

Regula privind veniturile se bazează pe principiul de non-profit prevăzut în Regulamentul financiar 966/2012 al UE în art. 125.4 „Principii generale aplicabile subvențiilor” [Financial regulation]. În cadrul celui de al șaptelea program-cadru, beneficiarul poate beneficia de cofinanțare până la 100% din costurile eligibile. De exemplu, în cazul în care finanțarea UE este de 75% din costurile eligibile și beneficiarul primește o cofinanțare de 25% de la o terță parte, nu există venituri ce trebuie declarate, atâta timp cât suma încasărilor nu este mai mare decât diferența dintre costurile eligibile și valoarea finanțării UE.

Eroarea cu numărul 12 din clasament se referă la înregistrarea incorectă a timpului în absența unor dovezi suficiente și adecvate. Cerințele minime privind înregistrarea de timp sunt menționate în Ghidul FP7 privind problemele financiare la pagina 56 [Guide, (2014)]. În absența înregistrării fiabile a timpului, beneficiarul poate furniza dovezi alternative care oferă un nivel de asigurare echivalent cu privire la timpul petrecut pentru proiect de către o anumită persoană. Criteriile de evaluare a dovezilor alternative sunt prezentate în modelul de acord de finanțare adnotat pentru actualul Program-cadru Orizont 2020 [H2020 Programme, AGA, Art. 18] și ar trebui să permită:

- ➔ identificarea persoanei care a lucrat la proiect;
- ➔ identificarea legăturii cu proiectul;

- ➔ cuantificarea timpului petrecut pentru proiect.

Erorile privind costurile declarate de două ori sunt, de obicei, erori de natură neintenționată, în lipsa unor dovezi care contravin această afirmație. Cu toate acestea, această constatare de audit dezvăluie deficiențe în controalele interne ale beneficiarului. Aceeași concluzie privind un control intern slab poate fi făcută și atunci când sunt solicitate ore de proiect pentru o persoană în timpul absenței sale.

Este util să revenim cu comentarii referitoare la erorile cu amortizarea prezentate în secțiunea anterioară privind costurile eligibile, de această dată cu accent pe erorile care duc la costuri neeligibile. Câteva exemple de costuri cu amortizarea echipamentelor durabile incorect calculate sunt prezentate mai jos:

- ➔ Amortizarea se calculează pentru o perioadă mai scurtă decât durata utilă normală a echipamentului, care nu este în conformitate cu practica contabilă a beneficiarului și cu Ghidul pentru problemele financiare pentru cel de al șaptelea program-cadru [Guide, (2014), p. 66].
- ➔ Calculul amortizării echipamentelor se efectuează ținând cont de data facturării ca dată de începere a calculului și nu de data ulterioară de punere în funcțiune a echipamentului.
- ➔ Costul amortizării este calculat incorect, prin utilizarea unei valori diferite față de valoarea reală a achiziției sau, dacă TVA este inclusă în valoarea achiziției echipamentului.

Pierderile din cauza fluctuațiilor cursului de schimb valutar nu sunt costuri eligibile conform art. II.14.3.e) din acordul de finanțare din cadrul PC7 [FP7 MODEL GRANT AGREEMENT]. Au existat cazuri în care contractele de muncă menționează salariul în lei și, de asemenea, în euro la cursul de schimb de la data semnării contractului. O clauză contractuală a furnizat plăți compensatorii persoanei care lucrează la proiect în caz de fluctuații ale cursului de schimb. Aceste plăți compensatorii au fost revendicate în situațiile financiare, deși reprezintă costuri neeligibile ca pierderi datorate fluctuației de curs valutar, în sensul articolului menționat mai sus.

Atribuirea de subcontracte părților afiliate nu este conformă cu articolul II.7.2 din acordul de finanțare al PC7 [FP7 MODEL GRANT AGREEMENT], care prevede acordarea oricărui subcontract pentru a obține cea mai bună calitate, folosind o procedură de licitație transparentă și o procedură de tratare egală a subcontractanților. În plus, ghidul FP7 privind problemele financiare nu este în favoarea acordării de subcontractare entităților afiliate beneficiarului, în timp ce se recomandă ca aceste entități afiliate să participe ca terțe părți legate de beneficiar în cadrul acordului de finanțare PC7 [Guide, (2014), p. 28].

Ultimele două erori se referă la erorile pentru alocații zilnice pentru subzistență (numite și diurne sau „per diem”). Într-un caz, alocația zilnică a fost solicitată pentru mai multe zile decât zilele reale de călătorie, iar în celălalt caz valoarea indemnizației zilnice depășește valorile stabilite de legislația românească.

2.3. Concluzii privind analiza erorilor din auditurile fondurilor europene pentru cercetare

Concluziile cercetării legate de analiza erorilor din auditurile fondurilor europene pentru cercetare, se pot evidenția prin analiza ipotezelor de lucru formulate privind confirmarea sau infirmarea acestora.

Ipoteza 1

Erorile din categoria costurilor de personal sunt mai frecvente decât cele din restul categoriilor de cost – se confirmă.

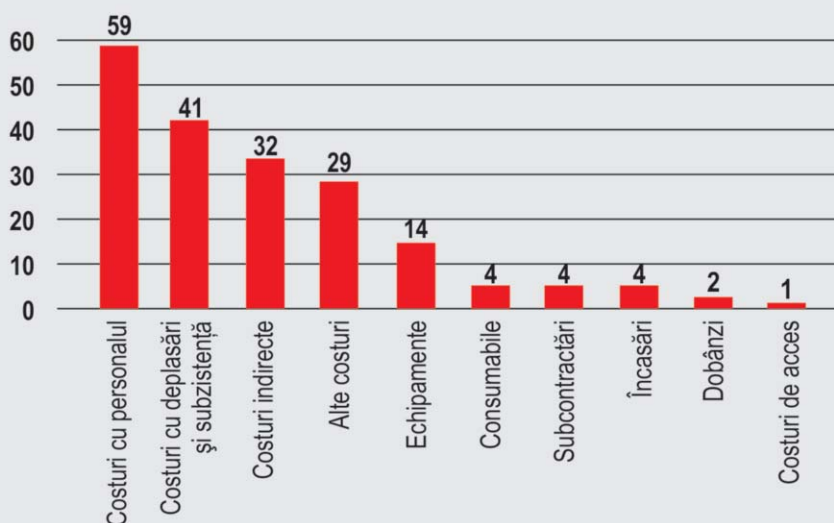
După cum se arată în **Figura 1**, frecvența erorilor din categoria costurilor cu personalul este cea mai ridicată în comparație cu alte categorii de costuri. Acest lucru se explică prin faptul că acest tip de cost este cel mai complex, cuprinzând cele mai multe elemente de cost și tranzacții. Este demn de remarcat faptul că graficul include și categoriile financiare ca dobânzile pentru prefinanțare și venituri (din proiecte) care nu sunt categorii de cost. Cu toate acestea, erorile din aceste categorii financiare sunt de obicei mai puțin frecvente.

Ipoteza 2

Erorile care conduc la ajustări financiare în favoarea Comisiei Europene sunt mai numeroase decât cele care conduc la ajustări financiare în favoarea beneficiarilor finanțării europene – se confirmă.

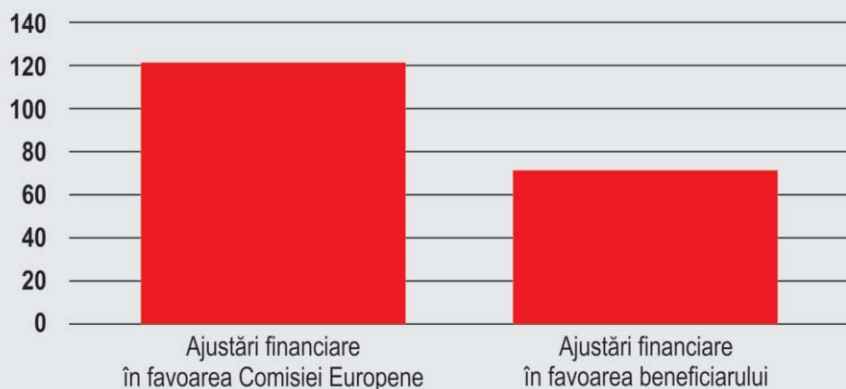
Din punct de vedere cantitativ dintr-un total de 190 de erori,

Figura 1. Frecvența erorilor în auditurile analizate



Sursa: Concepția autorului

Figura 2. Ajustări propuse în rapoartele de audit analizate



Sursa: Concepția autorului

rezultă un procent de 36,32 % pentru erorile care conduc la ajustări financiare în favoarea beneficiarului (în număr de 69 de erori) și un procent de 63,68 % pentru erorile care conduc la ajustări financiare în favoarea Comisiei Europene, (în număr de 121 de erori). Graficul privind numărul de erori funcție de sensul ajustării (în favoarea beneficiarului, respectiv a Comisiei Europene) este prezentat în **Figura 2**.

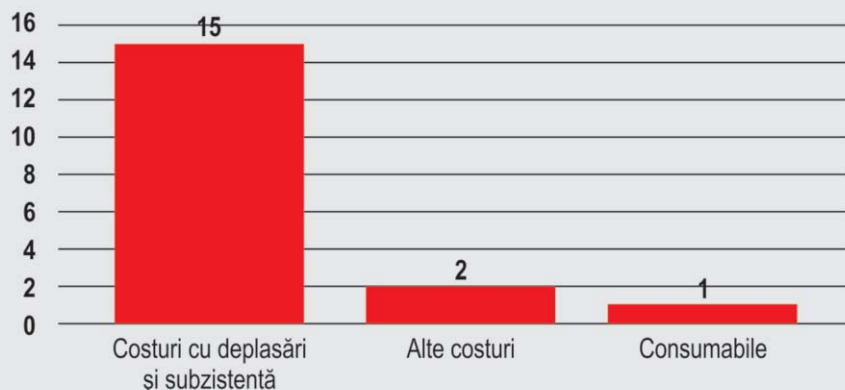
Ipoteza 3

Declararea spre rambursare a taxelor neeligibile cum ar fi TVA, este mai des întâlnită în cadrul costurilor cu deplasări și subzistență – se confirmă.

Figura 3 arată frecvența erorii cu TVA neeligibil în cadrul categoriilor de cost în care această eroare a fost prezentă.

În **Figura 3** se observă că cea mai mare frecvență a erorii cu

Figura 3. Frecvența erorilor cu TVA neeligibilă în categoriile de costuri



Sursa: Concepția autorului

TVA neeligibil declarat de beneficiari apare în categoria de costuri cu deplasări și subzistență. În general, în majoritatea cazurilor de TVA neeligibil, aceasta este identificată în facturile pentru cazare, pentru că, de obicei, prețul unui bilet de avion nu conține TVA. O cauză care poate explica prezența TVA neeligibilă în declarațiile de cost o poate constitui și faptul că persoana care depune un decont de cheltuieli este de fapt rambursată la nivel de cost total, inclusiv TVA sau alte taxe și persoana care întocmește declarația de cost pentru proiect, poate trece cu vederea faptul că suma rambursată persoanei care a efectuat deplasarea este posibil să conțină și TVA neeligibil. Este de observat, din nou, că în cadrul programului 7 de cercetare (2007-2013), (la care auditurile continuă putând fi lansate în termen de 5 ani de la finalizarea proiectului), TVA este neeligibilă în toate cazurile, fie că este sau nu recuperabilă de către beneficiar. Această regulă a fost modificată în noul program cadru pentru cercetare, unde doar TVA recuperabilă este neeligibilă.

Ipoteza 2

Lipsa documentelor justificative este o eroare care este cea mai prezentă în cadrul costurilor cu deplasări și subzistență – se confirmă.

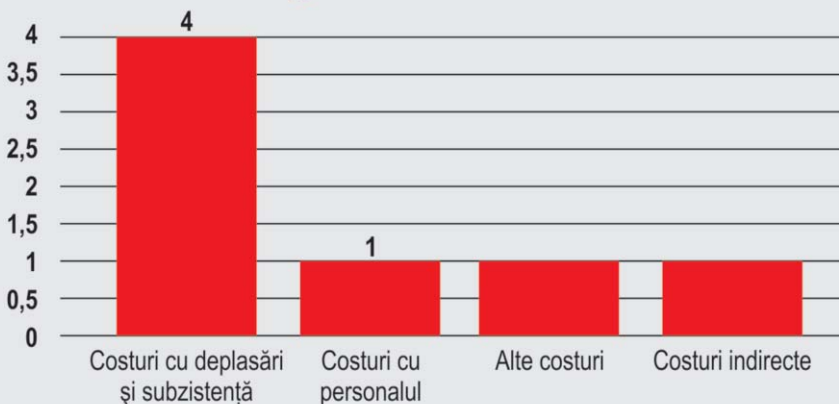
Pentru a verifica această ipoteză este necesar să analizăm erorile întâlnite în toate categoriile de costuri. Din **Figura 4** se poate observa că lipsa documentelor justificative este prezentă doar în cadrul a patru categorii de cost, dar este mai frecventă în catego-

ria de costuri cu deplasări și subzistență, confirmând ipoteza de cercetare.

Se poate face și o comparație între concluziile analizei curente și concluziile altor analize efectuate cu privire la erorile financiare identificate în programul cadru 7 pentru cercetare (2007-2013).

Astfel, nota pentru beneficiarii programului cadru 7 pentru cercetare și inovare [Note for beneficiaries] prezintă principalele erori financiare recurente identificate în desfășurarea programului. Este menționat în notă că, este în interesul beneficiarilor de granturi în al 7-lea program cadru, de a se asigura că cererile de rambursare a costurilor sunt lipsite de posibile erori. Lipsa erorilor va accelera în mod considerabil rambursarea costurilor eligibile ale proiectului și ar trebui să prevină rambursarea unei părți (sau chiar în totalitate) din contribuția financiară a UE, în cazul când sunt erori detectate în cursul auditurilor financiare. Aceste rambursări pot fi majorate cu daune lichidate, ceea ce reprezintă un stimulent mai mare pen-

Figura 4. Frecvența erorilor privind lipsa documentelor justificative în cadrul categoriilor de costuri



Sursa: Concepția autorului

tru a evita erorile de la bun început. De fapt, marea majoritate a erorilor provin din neînțelegeri ale regulilor sau o lipsă de atenție asupra detaliilor prevederilor acordurilor de grant și a ghidurilor asociate, prin urmare, cele mai multe erori pot fi evitate.

Documentul [Note for beneficiaries] face trimitere la Ghidul aspectelor financiare legate de programul cadru 7 unde sunt oferite mai multe informații despre posibile excepții sau cazuri neobișnuite [Guide, (2014)]. Acest Ghid rămâne documentul de referință pentru toate problemele financiare. Se speră că beneficiarii vor acorda o atenție deosebită erorilor prezentate atunci când pregătesc declarațiile de costuri. Se amintește de asemenea, de existența unui "Help Desk" (birou de ajutor) la care se pot adresa întrebări cu privire la programele de cercetare ale UE. Se poate accesa serviciul prin intermediul site-ului CORDIS (Community Research and Development Information Service - Serviciul Comunitar de Informații pentru Cercetare și Dezvoltare).⁷

Documentul enumeră zece dintre cele mai frecvente erori recurente, împreună cu unele note explicative:

1. Costurile declarate nu sunt substanțiale sau nu sunt legate de proiect;
2. Terțe părți și subcontractare;
3. Amortizare;
4. Modele de costuri indirecte;

5. Costuri indirecte - Costuri neeligibile sunt incluse în fondul de costuri indirecte;
6. Costuri de personal – calculul orelor productive;
7. Costuri de personal - declararea orelor lucrate în cadrul proiectului;
8. Costuri de personal – Utilizarea costurilor medii de personal,
9. Plata salariilor proprietarului/managerului de IMM;
10. TVA.

Unele dintre erorile de mai sus (erorile 8 și 9) nu sunt identificate drept erori în cadrul auditurilor efectuate asupra beneficiarilor români. Dorim să subliniem faptul că actualul program-cadru pentru cercetare (2014-2020) oprește utilizarea costurilor reale indirecte și promovează utilizarea pe scară largă a ratelor forfetare pentru costurile indirecte, care au fost prezente într-o bună măsură și în al șaptelea program-cadru pentru anumite subprograme și pentru anumite categorii de beneficiari (de exemplu, IMM-uri, centre de cercetare, instituții de învățământ). Această decizie face parte din strategia de simplificare a noului program-cadru pentru cercetare. Trebuie remarcat faptul că, la fel ca în cazul calculării dobânzii la pre-finanțare, calculul costurilor indirecte efective a necesitat mult timp petrecut de beneficiari și s-a caracterizat printr-o înclinație ridicată la calcularea greșită a costurilor indirecte, aceste aspecte fiind

identificate ulterior de auditurile ex-post. Deși erorile 8 și 9 nu sunt întâlnite la auditurile beneficiarilor români, trebuie remarcat faptul că au fost introduse modificări în modelul acordului de finanțare de către Comisia Europeană, chiar și pe parcursul celui de al șaptelea program-cadru (2007-2013) și, chiar cu caracter retroactiv, pentru a preveni ca aceste erori să se întâmple pe viitor.

Se pare că erorile identificate în auditurile proiectelor finanțate de UE pentru cercetare pot fi abordate în două moduri:

- ➔ Prin intervenția Comisiei Europene asupra temeiului juridic, în vederea îmbunătățirii și simplificării normelor; de exemplu, în cazul erorilor privind dobânzile la pre-finanțare, ratele de schimb, TVA, modelele de costuri indirecte, costurile medii de personal, salariile proprietarilor/managerilor IMM-urilor, noile norme pentru actualul program-cadru 2014-2020 (cu toate că unele măsuri de simplificare au fost adoptate chiar în cadrul programului-cadru precedent 2007-2013) au reușit să reducă sau chiar să elimine aceste erori.
- ➔ Prin campanii de informare organizate de Comisia Europeană împreună cu statele membre, în vederea abordării celorlalte erori, care nu pot face obiectul unor modificări ale temeiului juridic al programelor-cadru. ♦

⁷ http://cordis.europa.eu/guidance/helpdesk_en.html - cu observația că acesta este link-ul corect pentru serviciul Help Desk, cel din textul documentului [Note for beneficiaries] nu mai este valabil.

Bibliografie

1. Council Act of 26 July 1995 drawing up the Convention on the protection of the European Communities' financial interests (OJ C 316, 27.11.1995, pp. 48-57), disponibil on line la: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=URISERV%3A133019>, accesat la 23.02.2018.
2. Dinos Alevizopoulos, Jorge Campos Vallejo - Financial errors in FP7. How to improve the quality of financial statements?, disponibil on line la: <https://www.wesr.ch.com/business/paper-details/pdf-BU1H5H35WCUVT-how-to-improve-the-quality-of-financial-statements#page1>, accesat la 23.02.2018.
3. Eligibility of taxes and charges related to personnel under FP6 and FP7 - Presented per country and in alphabetical order, disponibil on line la: http://ec.europa.eu/research/participants/data/ref/fp7/89550/eligibility-taxes-charges_en.pdf, accesat la 23.02.2018.
4. Financial Regulation applicable to the general budget of the Union and its rules of application - Synoptic presentation and a selection of legal texts relevant to the budget, Luxembourg, Publications Office of the European Union, March 2014.
5. The FP7 Audit Process Handbook, disponibil on line la: <http://www.asktheeu.org/fr/request/1206/respone/4619/attach/2/Annex%202.pdf>, accesat la 23.02.2018.
6. FP7 Model Grant Agreement, disponibil on line la: http://ec.europa.eu/research/participants/data/ref/fp7/93135/fp7-core-ga_en.pdf, și http://ec.europa.eu/research/participants/data/ref/fp7/93289/fp7-ga-annex2_en.pdf, accesate la 23.02.2018.
7. Guide to Financial Issues relating to FP7 Indirect Actions, disponibil on line la: http://ec.europa.eu/research/participants/data/ref/fp7/89556/financial_guidelines_en.pdf, accesat la 23.02.2018.
8. H2020 Programme, AGA – Annotated Model Grant Agreement, Version 4.1 26 October 2017, disponibil on line la: http://ec.europa.eu/research/participants/data/ref/h2020/grants_manual/amga/h2020-amga_en.pdf, accesat la 23.02.2018.
9. HORIZON 2020, Model Grant Agreement - Financial Issues, disponibil on line la: http://eshorizonte2020.es/content/download/37899/544902/version/1/file/H2020_MGA_Campaign_Spain_03-2015.pdf, accesat la 23.02.2018.
10. Info Day Horizon 2020 Communication Campaign Friday March 4, 2016, University of Economic Studies Bucharest, Romania, disponibil la: http://events.ancs.ro/uploads/H2020_Communicati_on_Campaign_5964_agenda.pdf, accesat la 23.02.2018.
11. Info Day Horizon 2020 Communication Campaign Tuesday, March 21, 2017, Culture Palace Iasi, Romania, disponibil on line la: http://events.ancs.ro/uploads/H2020_Communication_Campaign_6806_agenda.pdf, accesat la 23.02.2018.
12. International Standard on Auditing 240 - The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements, disponibil on line la: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>, accesat la 23.02.2018.
13. List of event organised by The National Authority for Scientific Research from Romania³, disponibil on line la: http://events.ancs.ro/events.pp?lang=en_ accesat la 23.02.2018.
14. Message to researchers, innovators, participants and coordinators of European Union projects in the 7th Framework Programme and Horizon 2020; Note for beneficiaries in the 7th Framework Programme for Research and Innovation - How to avoid common errors identified in cost claims, disponibil on line la: <http://efmc.eu/wp-content/uploads/2016/03/Message-to-researchers-innovators-participants-and-coordinators-of-European-Union-projects-in-the-7th-Framework-Programme-and-Horizon-2020.pdf> și https://ec.europa.eu/research/participants/data/ref/fp7/104049/avoid-finance-errors_en.pdf, accesate la 23.02.2018.
15. Michael, R. Young – Accounting irregularities and financial fraud – Aspen law & Business, New York, 2002.
16. *** Rapoartele finale de audit privind beneficiarii români în cel de-al șaptelea program-cadru (2007-2013) – accesate de autor cu aprobarea Comisiei Europene și cu respectarea Regulamentului (UE) 2016/679 al Parlamentului European și al Consiliului din 27 aprilie 2016 privind protecția datelor, disponibil on line la: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX%3A32016R0679_ accesat la 23.02.2018.
17. Regulation No 2342/2002 of 23 December 2002 laying down detailed rules for the implementation of Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, disponibil on line la: http://ec.europa.eu/health/ph_programme/howtoapply/proposal_docs/finreg_ir2005_en.pdf, accesat la 23.02.2018.

Verificarea evaluării în cadrul operațiunii de audit financiar

Adrian VASCU
Senior Partner, Veridio

Inițial am dorit să intitulez articolul „Verificarea evaluării de către auditorii financiari” dar mi-am dat seama că formularea nu este 100% corectă, având în vedere că, chiar dacă este o acțiune întâlnită în cadrul procesului de audit, atunci când este necesară (re)evaluarea activelor, acțiunea propriu-zisă trebuie efectuată tot de către un evaluator autorizat care, suplimentar, trebuie să dețină și specializarea Verificarea Evaluării (VE). Că acest evaluator este chiar auditorul, sau un coleg din firma de audit, sau chiar un evaluator extern, situațiile pot fi diferite de la caz la caz. Cele mai întâlnite sunt primele două, deși nici a treia nu este de neglijat.

Afirmația de mai sus, referitoare la obligativitatea ca evaluatorii care verifică să dețină specializarea VE, derivă din standardul de evaluare SEV 400 care prevede la Art. 2 că: *„Verificările evaluărilor pot fi realizate numai de către evaluatori autorizați persoane fizice care dețin specializarea Verificarea evaluării (VE), dovedită cu parafa de verificator, conform legislației aplicabile în România, pe care îi vom numi în continuare Verificatori sau de către evaluatori autorizați persoane juridice care semnează certificarea din raportul de verificare împreună cu evaluatorii persoane fizice care dețin specializarea VE și care au participat la elaborarea acestuia”.*

O altă afirmație de mai sus se referă la verificarea evaluării „când este necesară realizarea (re)evaluării activelor”, făcând trimitere la periodicitatea cu care se realizează aceste rapoarte de evaluare, numite și evaluări pentru raportare financiară. Și de aici derivă o întrebare frecventă: *Evaluarea se realizează anual sau o dată la trei ani sau nu există o specificație certă în acest sens?*

Până la modificarea Codului fiscal, începând cu anul 2016, impozitul pe clădirile aflate în proprietatea persoanelor juridice se calcula pe baza *valorii de inventar* înregistrată în situațiile financiare, iar dacă această valoare nu era actualizată din trei în trei ani, cota de impozitare putea crește până la mai bine de 10 ori. Din acest motiv, majoritatea companiilor care dețineau în patrimoniu clădiri și-au realizat câte un raport de evaluare o dată la trei ani. Trebuiau respectate atunci reguli contabile, cum ar fi

obligativitatea evaluării unei întregi clase de active, iar valoarea impozabilă, respectiv valoarea de inventar, nu rezultă direct din rapoartele de evaluare, nefiind întotdeauna echivalentul valorii juste, respectiv a valorii rămase contabile. Depindea de modul de înregistrare în situațiile financiare decise de către managementul companiei.

După anul 2016 s-au schimbat regulile și valorile impozabile ale clădirilor au fost „decuplate” de valorile contabile. Această formulare îi aparține domnului **Filip Stoica**, auditor financiar și evaluator autorizat și reflecta fidel operațiunea ce a avut loc odată cu implementarea noilor reguli legate de impozitele pe clădiri. Regula cu modificarea cotei de impozitare la trei ani, dacă valoarea impozabilă nu a fost modificată, a rămas valabilă, cu mențiunea că nicio valoare fiscală nu se înregistrează în situațiile financiare. Același Cod fiscal cu noile lui reguli a reprezentat și reprezintă o provocare pentru autorități, contabili, auditori și, nu în ultimul rând, pentru evaluatori în a înțelege diferențele de abordare între noul sistem și evaluarea realizată anterior, care avea ca scop înregistrarea în situațiile financiare. De exemplu, o principală diferență constă în faptul că la evaluarea pentru impozitare nu se mai ține seama de deprecierea economică a clădirilor, acțiune obligatorie prin testul de depreciere în cadrul evaluării pentru raportare financiară.

În această situație legată de noile reguli, frecvența cu care se realizează evaluările pentru raportare financiară, care sunt supuse verificării în cadrul operațiunii de audit financiar, depinde de deci-

zia companiei și, nu de puține ori, a auditorului.

Aici avem un prim punct de legătură important între activitatea de evaluare și cea de audit financiar, în condițiile în care deciziile auditorilor de a „testa” nivelul de justete a valorii imobilizărilor, influențează piața evaluării.

Atunci când aceste rapoarte de evaluare sunt realizate, foarte probabil sunt supuse unui proces de verificare în urma căruia auditorul caută confortul necesar în a susține fără rezerve valorile juste ale activelor evaluate.

Acest proces de verificare este unul specific și voi prezenta în cele ce urmează opinia mea din perspectiva evaluatorului verificat și așteptările acestuia.

Astfel:

1. Operațiunea de verificare este una benefică atâta vreme cât este făcută profesionist.
2. Verificarea trebuie realizată de către un evaluator care, pe lângă că trebuie să dețină specializarea VE, trebuie să fie credibil și să își impună punctul de vedere prin argumente profesionale și nu prin „forța” conferită de poziția auditorului care, finalmente, va decide ce opinie de audit va emite și dacă este cu rezerve sau nu, în ceea ce privește valorile evaluate ale activelor.
3. De multe ori activitatea de verificare se realizează prin intermediul auditorului financiar și cu informarea clientului (cc) pentru că procesul să fie supus unui nivel ridicat de transparență. Altfel spus, întrebările adresate prin e-mail evaluatorului, precum și răspunsurile acestuia, sunt primite simultan de către toate părțile implicate.

Uneori aceste întrebări au un ridicat caracter teoretic, cum ar fi explicarea unor formule, situație care nu este cea mai plăcută pentru evaluatori. Operațiunea de verificare ar trebui să se mențină la nivelul verificării raportului de evaluare și nu al evaluatorului, dar uneori această „graniță” este dificil de identificat/respectat.

4. Cu cât discuția privind aspectele tehnice ale evaluării se poartă între evaluatorii din cele două părți, cu atât poate fi finalizată mai repede, mai ales dacă argumentele și neconformitățile identificate de către cei care verifică nu sunt de natura „opinia mea contra opiniei tale”. Altfel spus, este dificil de înțeles pentru un evaluator o afirmație a verificatorului de genul: *„Dacă eu aș fi făcut evaluarea aș fi luat în calcul o rată de capitalizare de 8,5% nu de 8%”*. Doar acest argument nu este demn de o verificare profesionistă, având în vedere că, pe de o parte intervine peste judecata evaluatorului și, pe de altă parte, are și efectul de a micșora valorile activelor (fiind o rată de capitalizare mai mare), ceea ce pare a fi în interesul prudenței auditorului.
5. Sunt și situații în care auditorii transmit clientului că în urma verificării ei consideră că valorile ar trebui să fie următoarele (transmițând o fișă de calcul cu valorile estimate intern). Este, după părerea mea, cea mai neetică intervenție posibilă, mai ales când aceste valori sunt propuse de către evaluatorii angajați ai auditorului. Pot înțelege că au identificat

neconformități și că ele trebuie înlăturate, dar prin argumente aduse evaluatorului.

6. Standardul de evaluare SEV 400 prevede la Art. 23, în sensul celor exprimate la punctul anterior că: *„În cazul în care obiectivul verificării include și exprimarea concluziei asupra valorii bunului evaluat în cadrul raportului supus verificării, verificatorul trebuie să analizeze care va fi utilizarea rezultatelor verificării și dacă aceasta respectă cerințele de independență a serviciilor. Astfel, în cazul în care verificarea este realizată în scopul auditării situațiilor financiare, iar concluzia asupra valorii bunului nu este destinată uzului intern al auditorului, verificatorul trebuie să fie independent față de auditor”*. Articolul susține cele prezentate anterior. Dacă opinia privind valoarea este exprimată astfel încât să ajungă la evaluator și la client, aceasta trebuie să fie realizată de către un evaluator independent de auditor și care își asumă valorile exprimate, fără a urmări ca acestea să influențeze opinia de audit.
7. De regulă, operațiunea de verificare se realizează după finalizarea raportului de evaluare sau după transmiterea raportului draft și necesită un timp care nu a putut fi estimat la semnarea contractului cu clientul și care pentru evaluator este un timp nefacturat. Am întâlnit auditori care au recomandat să facturăm clientului acest timp. Este corect teoretic, dar practic am întâlnit puțini clienți dispuși să plătească suplimentar, pentru că munca pentru care

au plătit nu a fost calitativ corespunzătoare. Pentru că așa se percepe dialogul dintre evaluator și auditor atunci când acesta se prelungeste și se finalizează cu modificări de valori.

8. Nu este exclus să existe și rapoarte de evaluare care conțin neconformități care au influențat rezultatul evaluării și menținerea acestora reprezintă un dezavantaj atât pentru client, cât și pentru evaluator. În aceste situații trebuie găsită calea prin care evaluatorul să îndrepte neconformitățile înainte ca raportul de evaluare să producă efecte. O soluție posibilă este ca ultima tranșă de plată a onorariului evaluatorului să fie condiționată de acceptarea raportului de evaluare de către client printr-un mecanism de verificare (chiar derulat corespunzător de auditor) care să respecte toate regulile verificării. Atât cele scrise, cât și cele nescrise.
9. Rolul operațiunii de verificare este de a conferi un confort suplimentar atât clientului, cât și utilizatorilor desemnați (în cazul nostru auditorii financiare). Această operațiune necesită, însă, pe lângă profesionalism, și mult tact. Nivelul de înțelegere al verificatorului trebuie să fie unul profund atât al evaluării, cât

și al rolului verificării și al modului de comunicare. Altfel, este extrem de simplu să găsești pricini și să afișezi o poziție de superioritate conjuncturală. O operațiune de verificare adecvată și eficientă, în spiritul a ceea ce înseamnă verificarea evaluării, este atunci când evaluatorul este convins prin atitudine și argumente de lucrurile care trebuie ajustate în raport și o face fără a i se impune acest lucru.

10. Nu în ultimul rând, toate eventualele discuții între evaluatori și auditori pot fi înlăturate dacă evaluatorii care își asumă contracte privind evaluarea pentru raportare financiară sunt pregătiți pentru acest domeniu, discută cu auditorul financiar înainte de demararea acțiunii de evaluare și își expun modalitățile de abordare a evaluării și preiau eventualele sugestii de la evaluatorii auditorului și, nu în ultimul rând, acceptă în contractele de prestări servicii cu clientul clauze care să dea confort atât clientului că va primi un raport de evaluare agreeat de utilizatorii desemnați, dar și clauze care să permită o tarifare suplimentară dacă, din motive obiective, procesul de verificare necesită un timp suplimentar, peste un interval standard stabilit de la bun început. ♦

În concluzie:

Verificarea evaluării în contextul operațiunii de audit financiar a intrat într-o eră nouă, în care necesitatea evaluării nu mai rezultă dintr-o lege, ci din realitatea practică a situației bilanțiere a clientului. Relația dintre auditor și evaluator poate și trebuie să fie una de sprijin reciproc, fiecare asigurându-și și păstrându-și nivelul de profesionalism și responsabilitate asupra a ceea ce face.

Noul Regulament de organizare și funcționare a Camerei Auditorilor Financiari din România

Alice Magdalena PETCU
Camera Auditorilor Financiari din România

Începând cu data de 23 mai 2018 a intrat în vigoare un nou Regulament de organizare și funcționare a Camerei Auditorilor Financiari din România.

Modificarea Regulamentului de organizare și funcționare a Camerei Auditorilor Financiari din România (ROF) precedent, aprobat prin HG nr. 433/2011 s-a impus ca urmare a prevederilor Legii nr. 162/2017, privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative (Legea nr. 162/2017).

Potrivit Legii nr. 162/2017 se stipula ca în termen de un an de la intrarea în vigoare a legii, respectiv până la data de 15 iulie 2018, să fie adoptat un nou ROF, care să cuprindă modificările aduse prin Legea nr. 162/2017 la Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cât și cu privire la desfășurarea activității de audit financiar la nivel național.

Față de varianta anterioară a ROF, care a fost adoptată prin hotărâre de Guvern, conform Legii nr. 162/2017, actualul ROF se aprobă prin hotărâre a Conferinței membrilor Camerei, cu avizul prealabil al Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS).

Astfel, în urma consultării publice a membrilor Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR sau Camera) și cu avizul ASPAAS, în cadrul Conferinței CAFR din data

de 21 aprilie a fost aprobat noul Regulament de organizare și funcționare a CAFR.

Hotărârea Conferinței CAFR nr. 2/2018 privind aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a CAFR a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 436/23 mai 2018 și a intrat în vigoare la data publicării.

Conform Legii nr. 162/2017, de la data intrării în vigoare a noului ROF, regulamentul anterior, aprobat prin HG nr. 433/2011 s-a abrogat.

Regulamentul de organizare și funcționare a CAFR reglementează principalele aspecte cu privire la statutul Camerei, organizarea și funcționarea Camerei, organele de conducere ale Camerei. De asemenea, noul ROF cuprinde și prevederi referitoare la statutul de membru al Camerei, la exercitarea profesiei de auditor financiar, cu excepția activității de audit statutar, la sistemul de control al calității și sistemul de investigații și sancțiuni desfășurate de către CAFR. ROF se aplică de către membrii CAFR, auditori financiari și firme de audit și de către stagiarii în activitatea de audit financiar.

În cea ce privește **statutul CAFR, Camera este organizația profesională de utilitate publică fără scop patrimonial, având calitatea de autoritate competentă care reglementează și monitorizează desfășurarea activităților de audit financiar în România, altele decât auditul statutar.**

Prevederile cuprinse în actualul ROF cu privire la **organele de conducere ale CAFR** nu au suferit modificări importante față de regulamentul anterior. Astfel, organele de conducere ale CAFR sunt: Conferința Camerei, Consiliul Camerei și Biroul permanent al Consiliului Camerei, prin ROF stabilindu-se atribuțiile pentru fiecare structură în parte.

Principala diferență față de regulamentul anterior este modalitatea de alegere a președintelui Consiliului Camerei și a membrilor Consiliului Camerei, care, conform actualului ROF se aleg în mod distinct în cadrul Conferinței CAFR.

Astfel, în cadrul Conferinței CAFR se aleg președintele Consiliului Camerei, membrii Consiliului Camerei, auditorii statutar ai Camerei și membrii Comisiei de disciplină a Camerei.

Orice persoană fizică, membră a Camerei, poate fi aleasă președinte al Consiliului Camerei, membru în Consiliul Camerei, auditor statutar al Camerei sau membru al Comisiei de disciplină, dacă îndeplinește cumulativ următoarele condiții de eligibilitate:

- a) are capacitate deplină de exercițiu;
- b) îndeplinește condițiile de bună reputație stabilite prin reglementările legale aplicabile;
- c) îndeplinește cerințele de pregătire profesională și a achitat Camerei cotizațiile fixe și/sau variabile de la dobândirea calității de membru al Camerei până la data depunerii candidaturii;
- d) nu a fost sancționată disciplinar de Camera sau de ASPAAS, după caz, în ultimii cinci ani anteriori datei depunerii candidaturii, printr-o hotărâre irevocabilă;
- e) nu este ales sau nu deține o funcție de conducere sau de execuție în cadrul unui organism profesional în domeniul financiar-contabil sau în cadrul ASPAAS;
- f) a respectat procedura de depunere a candidaturii;
- g) a deținut mai puțin de două mandate pentru structura pentru care își depune candidatura.

Consiliul Camerei este format din unsprezece membri, inclusiv președintele acestuia, aleși în cadrul Conferinței dintre auditorii financiari, pentru un mandat de trei ani. Atât membrii Consiliului Camerei, cât și președintele Consiliului Camerei pot îndeplini cel mult două mandate. Membrii Consiliului Camerei aleg din rândul lor membrii Biroului permanent al Consiliului Camerei.

Prin ROF se stabilesc atât atribuțiile pentru fiecare structură în parte, cât și modalitatea de revocare sau de încetare a calității de președinte al Camerei, sau de membru ales într-una din structurile CAFR.

Ca noutate față de regulamentul anterior, precizăm că, potrivit noilor prevederi în cazul în care locul pentru funcția de președinte al Consiliului Camerei rămâne vacant, se organizează alegeri noi. În schimb, în situația în care rămâne vacant un loc de membru al Consiliului Camerei, auditor statutar sau membru al Comisiei de disciplină, locul vacant se ocupă de următorul candidat în ordinea descrescătoare a numărului de voturi întrunit la Conferință.

Și în actualul ROF sunt cuprinse prevederi cu privire la constituirea la nivelul Camerei a unor „Comitete de lucru” în domenii specifice auditului financiar, precum și referitoare la acordarea titlurilor de „Auditor financiar de onoare” și „Președinte de onoare”, activitatea persoanelor desemnate fiind neremunerată.

Un capitol important din actualul ROF vizează **calitatea de membru al Camerei și drepturile și obligațiile membrilor CAFR**.

Astfel, dacă în urma modificărilor aduse prin Legea nr. 162/2017 autorizarea auditorilor financiari și a firmelor de audit se realizează de către ASPAAS, cu posibilitatea delegării acestor atribuții către CAFR, exercitarea profesiei de auditor financiar se poate face de către persoanele autorizate numai după înscrierea ca membru al CAFR și înscrierea în Registrul public electronic.

Camera are ca membri auditori financiari persoane fizice care, din punctul de vedere al dreptului de exercitare a profesiei, sunt activi sau non-activi, precum și firme de audit.

Atragem atenția că, față de reglementările anterioare, ca urmare a prevederilor Legii nr. 162/2017, nu se poate declara statutul de auditor financiar non-activ la cerere, fiind considerați auditori financiari non-activi numai persoanele care sunt incompatibile cu exercitarea activității de audit financiar, potrivit legii.

După autorizarea ca auditor financiar sau firmă de audit, persoana/entitatea în cauză solicită înscrierea ca membru al CAFR, urmând ca documentele solicitate la înscriere să se stabilească prin norme adoptate de Cameră.

Pe lângă Registrul public electronic al auditorilor financiari și al firmelor de audit, ținut de ASPAAS, atribuție care poate fi delegată către CAFR, **Camera ține un Registru al membrilor săi**, structurat pe următoarele categorii:

- auditori financiari activi;
- auditori financiari non-activi;
- firme de audit;
- auditori financiari din terțe țări.

În Registrul membrilor CAFR se menționează și modalitatea în care auditorii financiari, persoane fizice, își desfășoară activitatea din punct de vedere economic (persoană fizică autorizată, persoană fizică independentă sau alte forme de exercitare a activității din punct de vedere economic, prevăzute de lege).

Auditorii financiari și firmele de audit au, potrivit ROF, obligația de a comunica Camerei orice modificări intervin cu privire la datele și informațiile furnizate și sunt consemnate în Registrul membrilor CAFR.

Exercitarea profesiei de auditor financiar se face numai de către auditorii financiari sau firmele de audit care sunt autorizați/auto-

rizate în România, în condițiile legii, sunt membri activi ai Camerei, sunt înregistrați în Registrul public electronic al auditorilor financiari și firmelor de audit și îndeplinesc și respectă principiile de etică profesională.

Potrivit ROF, profesia de auditor financiar se exercită având la bază:

- i) viza anuală;
- ii) contractul de audit încheiat cu clientul;
- iii) documentația privind respectarea cerințelor prevăzute în standardele profesionale în domeniu. În acest sens, prin ROF se prevăd și condițiile solicitate auditorilor financiari pentru obținerea vizei anuale pe carnetul de membru al CAFR.

Totodată, Regulamentul de organizare și funcționare a CAFR cuprinde prevederi și cu privire la organizarea **sistemului de asigurare a calității activității de audit financiar**. Astfel, toți auditorii financiari și firmele de audit fac obiectul unui sistem de asigurare a calității, care se organizează și se desfășoară potrivit Normelor privind revizuirea calității activității de audit financiar și a altor activități desfășurate de auditorii financiari, emise de Cameră, pentru activitățile pentru care CAFR este competentă¹ potrivit OUG 75/1999, republicată, privind activitatea de audit financiar, cu modificările și completările ulterioare. De altfel, potrivit ROF, Consiliul Camerei are competența de a adopta Codul etic, Standardele internaționale de audit, revizuire, alte misiuni de asigurare și servicii conexe, norme pentru organizarea și monitorizarea programului de formare profesională continuă a membrilor săi, precum și alte norme cu privire la toate activitățile care pot fi desfășurate de către un auditor financiar, mai puțin pentru activitatea de audit statutar.

¹ Art. 3. Alin. (3) din OUG 75/1999 lit. b-e:

„...b) auditul situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, în măsura în care acesta nu constituie un audit statutar, conform legii;

c) misiuni de revizuire a situațiilor financiare anuale, a situațiilor financiare consolidate, precum și a situațiilor financiare interimare;

d) misiuni de asigurare și alte misiuni și servicii profesionale, în conformitate cu standardele internaționale în domeniu și cu alte reglementări adoptate de Cameră;

e) audit intern, altul decât auditul public intern.”



În ceea ce privește capitolul dedicat sistemului de investigații și sancțiuni cuprins în ROF, atragem atenția că, sancțiunile care pot fi dispuse de CAFR s-au modificat, față de prevederile anterioare, pentru conformarea cu prevederile Legii nr. 162/2017 și cuprind:

- a)** avertisment public în care sunt identificate persoana responsabilă și natura încălcării, publicată pe pagina de internet proprie a Camerei;
- b)** penalitate disciplinară cuprinsă între două și șase salarii minime brute pe economie, pentru auditorii financiari;
- c)** penalitate disciplinară cuprinsă între 0,5% și 2,5% din cifra de afaceri anuală aferentă activității de audit statutar, pentru firmele de audit;
- d)** suspendarea activității cuprinsă între un an și trei ani, conform căreia îi este interzis auditorului financiar sau firmei de audit să efectueze una sau mai multe dintre activitățile pentru care Camera este competentă, așa cum au fost prezentate anterior.

De asemenea, prin ROF sunt prevăzute și faptele care constituie abateri disciplinare, astfel:

- a)** nerespectarea prevederilor Codului etic, ale Standardelor internaționale de audit, ale standardelor de audit intern și alte norme sau standarde profesionale adoptate de către Cameră;

- b)** desfășurarea activității de auditor financiar în condiții care au avut ca efect prejudicierea gravă a reputației profesionale;
- c)** încălcarea dispozițiilor prezentului Regulament, a hotărârilor și reglementărilor emise de Cameră, aplicabile activității desfășurate de către auditorii financiari, firmele de audit sau orice angajat, asociat/acționar, administrator ori partener din cadrul unei firme de audit;
- d)** nerespectarea cerințelor privind pregătirea profesională continuă (atât pregătirea profesională structurată, cât și pregătirea profesională nestructurată), stabilite prin programul de formare continuă a auditorilor financiari;
- e)** necomunicarea la termen a documentelor care implică modificări ale informațiilor cuprinse în Registrul public electronic al auditorilor financiari și firmelor de audit;
- f)** încălcarea prevederilor legale referitoare la independență, obiectivitate, conflicte de interese, competență profesională.

Totodată, prin ROF sunt stabilite categoriile de venituri ale CAFR, precum și alte aspecte cu privire la consecințele neachitării cotizațiilor de către membrii CAFR.

Nu în ultimul rând, în capitolul final al ROF, sunt prevăzute o serie de dispoziții finale și tranzitorii, dintre care menționăm prevederea potrivit căreia până la intrarea în vigoare a normelor emise de către Cameră în aplicarea ROF, reglementările emise de Cameră își păstrează valabilitatea, aplicându-se numai acele prevederi care nu sunt contrare Legii nr. 162/2017 și regulamentului emis și adoptat de Conferința CAFR.

Pentru mai multe informații puteți consulta Regulamentul de organizare și funcționare a Camerei Auditorilor Financiari din România, aprobat prin Hotărârea Conferinței CAFR nr. 2/2018, pe site-ul CAFR sau în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 436/05.06.2018. ♦



**ACCOUNTANCY
EUROPE.**

Rolul auditorului în lupta

**împotriva fraudelor financiare, corupției
și spălării banilor**

Material informativ

FACTS.

AUDIT & ASIGURARE
decembrie 2017

PUNCTE ESENȚIALE

Infrațiunile financiare aduc prejudicii și au implicații negative de amploare. Auditul efectuat cu privire la situațiile financiare (denumit în continuare „auditul”) poate contribui la contracararea efectelor de fraudă, corupție și spălare de bani.

Această publicație își propune să clarifice rolul auditorilor statuari în combaterea acestor activități ilicite. Rolul acestora este definit de standardele de audit și de legislația din domeniu. Aceste responsabilități derivă și din principii fundamentale de etică și scepticism profesional, principii pe care toți auditorii statuari ar trebui să le respecte.

Combaterea actelor de fraudă, corupție și spălare de bani trebuie să reprezinte un efort comun al tuturor părților interesate, inclusiv al liderilor din mediul de afaceri, al profesiei contabile, al autorităților de reglementare, al organismelor de standardizare și al reprezentanților din sectorul financiar. Solicităm o abordare și un angajament coordonat al tuturor actorilor cheie pentru a obține rezultate tangibile.

Introducere

Infrațiunile financiare aduc prejudicii și au implicații negative de amploare. Victimele variază de la persoane fizice ale căror economii sunt epuizate, la fonduri de pensii ale căror investiții își pierd valoarea. De asemenea, afectează întreaga societate în momentul în care guvernele sunt fraudate, spre exemplu, prin corupție sau evaziune fiscală.

Modul de operare a infractorilor evoluează rapid, cu progrese tehnologice care deschid noi posibilități, precum infraționalitatea cibernetică. Ca urmare, potențialele victime, inclusiv companiile, se confruntă cu riscuri nou apărute și trebuie să-și adapteze comportamentul și să gestioneze riscurile în consecință.

Atunci când infrațiunile financiare sunt denunțate în presă, rolul auditorului poate fi pus sub semnul întrebării. Prin această lucrare, Accountancy Europe își propune să clarifice rolul auditorului în combaterea infrațiunilor financiare, scrutând rolul auditorului statutar, care reprezintă una dintre multele părți colaboratoare în lupta împotriva infrațiunilor financiare.

Acest document informativ cuprinde șapte părți. În următoarea secțiune privind contextul, definim infrațiunile financiare și analizăm consecințele acestora pe baza cifrelor. Ulterior, oferim o perspectivă cu privire la modul în care ISA-urile abordează infrațiunile financiare și explicăm ponderea pe care o dețin în activitatea auditorului. Apoi, descriem, în trei părți principale, rolul auditorului statutar în (i) combaterea, (ii) depistarea și (iii) comunicarea și raportarea infrațiunilor financiare. Astfel, conchidem asupra modului în care auditorul contribuie la combaterea infrațiunilor financiare.

Context

Ce sunt infrațiunile financiare?

Infrațiunile financiare vizează actele de fraudă, corupție, dare și luare de mită, spălare de bani, utili-

zare abuzivă a informațiilor confidențiale etc. Nu există o definiție unică, acceptată internațional privind infrațiunile financiare. Organizații precum Fondul Monetar Internațional (FMI) sau Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) interpretează infrațiunile financiare în sens larg, fiind un termen generic pentru toate infrațiunile care nu se caracterizează prin violență și care rezultă în pierderi financiare.¹

În această publicație, infrațiunile financiare au o aplicare mai amplă, cuprinzând acte de fraudă, corupție și spălare de bani.

Definiția conceptului de fraudă

Frauda este definită de Banca Mondială ca fiind „[...]orice acțiune sau omisiune, inclusiv denaturare, care induce sau încearcă să inducă în eroare, cu bună știință sau din imprudență, o parte pentru a obține un beneficiu financiar sau de altă natură, sau pentru a fi exonerată de orice obligații.”²

Comitetul Internațional pentru asigurare și standarde de audit (IAASB) descrie fraudă ca fiind „o acțiune intenționată, comisă de una sau mai multe persoane din rândul conducerii, de persoane responsabile cu guvernanta, angajați sau terțe părți, recurgând la înșelăciune pentru a obține un avantaj necuvenit sau ilegal.”³ Deși fraudă este un concept juridic larg, ISA-urile emise de IAASB⁴ abordează doar actele de fraudă care rezultă din raportare financiară frauduloasă sau sustragere de active.

Definiția conceptului de corupție

Potrivit Băncii Mondiale, „o practică coruptă rezidă în oferirea, darea, primirea sau solicitarea, directă sau indirectă, a ceva de valoare în vederea influențării în mod necorespunzător a acțiunilor unei alte părți.”⁵ Această practică include atât corupția activă (oferirea sau darea de mită), cât și corupția pasivă (primirea sau luarea de mită).

¹ Pentru informații suplimentare legate de infraționalitatea financiară puteți consulta, de exemplu, publicația FMI Financial System Abuse, Financial Crime and Money Laundering – Background Paper (2001). <http://www.imf.org/external/np/ml/2001/eng/021201.pdf>

² <http://www.worldbank.org/en/about/unit/integrity-vice-presidency/what-is-fraud-and-corruption>

³ 2016–2017 Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

⁴ ISA 240 <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

⁵ <http://www.worldbank.org/en/about/unit/integrity-vice-presidency/what-is-fraud-and-corruption>

Definiția conceptului de spălare de bani

Prin spălarea banilor se înțelege conversia de bunuri dobândite ilicit în vederea camuflării provenienței ilegale a acestora, inclusiv complicitatea în săvârșirea unei infracțiuni.⁶

Frauda și corupția au fost incluse în categoria infracțiunilor principale, din care face parte și spălarea de bani. De exemplu, banii primiți ca mită pot fi transferați prin rețeaua financiară în așa fel încât să pară că provin din activități legale pentru ca băncile și alte instituții să nu aibă nicio suspiciune. Prin urmare lupta împotriva fraudei și a corupției este corelată cu cea împotriva spălării banilor.

Stabilirea daunelor

Infracționalitatea care afectează interesele financiare ale Uniunii Europene au implicații negative ample și trebuie tratate cu atenție deosebită.

Se estimează că actele de corupție implică costuri economice, la nivelul UE, de până la 120 de miliarde de euro, anual, ceea ce reprezintă puțin sub întregul buget al UE.⁷ Mai mult decât atât, corupția perturbă mediul de afaceri.⁸ Una dintre constatările studiului realizat de Eurobarometru privind corupția demonstrează că, la nivel european, mai mult de patru din zece societăți consideră corupția ca fiind un impediment în desfășurarea activității economice. Potrivit OCDE, corupția poate majora costul desfășurării activității cu până la 10%.⁹

Raportul adresat națiunilor privind fraudă și abuzul profesional: studiul global privind actele de fraudă din 2016 redactat de Association of Certified Fraud Examiners (ACFE – Asociația Inspectorilor Antifraudă Autorizați)¹⁰ estimează că pierderile financiare cauzate de infracțiunile financiare se pot ridica la aproximativ 5% din veniturile unei organizații în fiecare an. De asemenea, raportul relevă faptul că organizațiile mici sunt mult mai vulnerabile la

infracțiuni financiare decât cele mari. Într-adevăr, dacă suportă pierderi egale ca valoare, este posibil ca organizațiile mai mici să simtă și mai mult impactul. În plus, acestea dispun, de regulă, de mai puține resurse în combaterea acestei amenințări.

Infracțiunile financiare aduc atingere reputației organizațiilor implicate, putând afecta negativ valoarea de piață a acestora. Aceste organizații riscă să fie amendate sau sancționate de autoritățile competente.

Standardele internaționale de audit și infracțiunile financiare

Scopul auditului situațiilor financiare

Potrivit ISA-urilor¹¹, scopul auditului este de a spori gradul de încredere a utilizatorilor-țintă în situațiile financiare. În efectuarea unui audit, obiectivul unui auditor îl constituie obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la posibilitatea ca situațiile financiare, în ansamblu, să fie sau nu afectate de denaturări semnificative – rezultate fie din acte de fraudă, fie din erori. Acest lucru permite auditorului să exprime o opinie referitoare la măsura în care situațiile financiare oferă o imagine fidelă și corectă în conformitate cu cadrul de raportare financiară adoptat de entitatea auditată.

Pragul de semnificație

Conceptul de prag de semnificație se referă la importanța tranzacțiilor, a soldurilor și a erorilor din situațiile financiare. Acesta este exprimat ca un prag monetar. Pe baza ISA-urilor¹², denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate semnificative dacă se așteaptă ca acestea să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor în funcție de situațiile financiare.

⁶ Pentru o definiție mai detaliată, puteți consulta Directiva (UE) 2015/849 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:JOL_2015_141_R_0003&from=ES

⁷ *Raportul anticorupție al UE*, (2014) https://ec.europa.eu/home-affairs/sites/homeaffairs/files/e-library/documents/policies/organized-crime-and-human-trafficking/corruption/docs/acr_2014_en.pdf

⁸ *Stoparea corupției, OECD*, (2016) <https://www.oecd.org/corruption/putting-an-end-to-corruption.pdf>

⁹ <https://www.oecd.org/cleangovbiz/49693613.pdf>

¹⁰ <https://www.acfe.com/rtn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf>

¹¹ *ISA 200* <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

¹² *ISA 320*, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

Motivele istorice care stau la baza actualei abordări a misiunii de audit

Ca urmare a unei creșteri a volumului și a complexității tranzacțiilor financiare, auditul se bazează pe un model rezonabil de asigurare. În vederea aplicării acestuia, a fost introdusă „o abordare bazată pe riscuri” a activității de audit prin utilizarea ISA-urilor. Frauda este întotdeauna considerată a fi un risc semnificativ care necesită o atenție deosebită din partea auditorului.¹³

În planificarea activității de audit, auditorul aplică procedurile de evaluare a riscurilor. Acest fapt oferă auditorului o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor legate de denaturările semnificative. Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă se estimează, în mod rezonabil, că ele ar putea, fie individual, fie ca ansamblu, să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor situațiilor financiare.

Pe baza constatărilor de evaluare a riscurilor, ISA-urile¹⁴ solicită auditorului să aplice procedurile de audit în vederea abordării riscurilor în cazuri individuale de misiuni. Cu această abordare, auditorul își direcționează activitatea către aceste riscuri și domeniile în care este mai probabil ca actele de fraudă și erorile din soldurile de cont sau din tranzacții să rezulte într-o denaturare semnificativă a situațiilor financiare.

Modificările recente în standardele internaționale

În desfășurarea activității de audit, auditorul are responsabilități clare și bine definite referitoare la fraudă. Termenii de „corupție”, „infraționi financiare” și „spălare de bani” au fost special introduși în standardul ISA 250 (revizuit), în vederea alinierii acestuia la proiectul Consiliului pentru standarde internaționale de contabilitate (IESBA) privind neconformitatea cu legi și reglementări (NOCLAR).¹⁵

NOCLAR stabilește cerințe și oferă îndrumări auditorilor și altor contabili profesioniști cu privire la modul de a acționa în interes public în momentul în

care iau cunoștință de un act ilegal suspectat de către un client sau un angajator. Dispozițiile NOCLAR nu pot înlocui actele legislative naționale specifice care reglementează rolul auditorului. Această inițiativă vizează obiective tot mai ridicate de etică din partea auditorului și consolidează rolul auditorului în combaterea infraționilor financiare. Cu toate acestea, în ciuda obiectivului auditorului de a obține asigurarea rezonabilă care să indice dacă situațiile financiare sunt afectate de denaturări semnificative din cauza actelor de fraudă sau a erorilor, sau nu, depistarea infraționilor financiare nu reprezintă în sine scopul primordial al activității de audit.

Limitările inerente ale auditului

Din pricina limitărilor inerente ale activității de audit, nu se așteaptă ca auditorul să obțină asigurarea absolută potrivit căreia situațiile financiare sunt afectate de denaturări semnificative cauzate de acte de fraudă sau de erori. Limitările inerente ale auditului corelate cu aplicarea principiului de prag de semnificație reduc capacitatea auditorului de a depista actele de fraudă, în special în cazul în care impactul nu este relevant pentru situațiile financiare.

Potrivit ISA-urilor¹⁶, limitările inerente ale activității de audit sunt cauzate de:

➤ natura raportării financiare

Include, de exemplu, recurgerea la raționament în stabilirea estimărilor contabile care dă naștere la posibile inadvertențe. Este important de remarcat că incertitudinile referitoare la estimări nu pot fi eliminate prin aplicarea procedurilor suplimentare de audit.

➤ natura procedurilor de audit

Auditorul nu verifică toate tranzacțiile, dar utilizează metode de eșantionare pentru a selecta tranzacții și solduri pentru realizarea verificărilor de audit. Prin urmare, există riscul iminent ca procedurile de audit, deși derulate corespunzător, utilizând eșantioane reprezentative, să nu poată depista nicio denaturare semnificativă în situațiile financiare.

¹³ Pentru riscurile care necesită o atenție specială, consultați ISA 315 (revizuit). <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

¹⁴ ISA 330 <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

¹⁵ Mai multe informații despre proiectul NOCLAR al IESBA găsiți la <https://www.ethicsboard.org/responding-non-compliance-laws-and-regulations>

¹⁶ ISA 200 <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

O limitare a capacității auditorului de a obține probe de audit poate rezulta, de exemplu, din posibilitatea ca managementul sau alte entități să nu furnizeze informații complete și relevante pentru întocmirea situațiilor financiare sau așa cum a solicitat auditorul. Ca urmare, auditorul nu poate evalua corect exhaustivitatea informațiilor.

Procedurile de audit aplicate pentru colectarea probelor de audit pot fi ineficiente în detectarea unei denaturări intenționate cauzate de modele sofisticate, concepute pentru a disimula actele de fraudă, precum documentele falsificate furnizate auditorului.

➤ **necesitatea efectuării auditului într-un interval de timp adecvat și la un cost rezonabil**

Aceasta stabilește limita pentru auditor în ceea ce privește procedurile de audit efectuate. Auditorul trebuie să acorde prioritate sarcinilor esențiale pentru efectuarea eficientă a auditului.

ISA-urile admit că există și alte aspecte care afectează limitările inerente ale capacității auditorului de a detecta denaturările semnificative. Aceste aspecte includ:

- natura fraudelor, în special atunci când sunt implicați membrii personalului cu funcții superioare;
- existența și exhaustivitatea raporturilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate;
- apariția încălcării legilor și reglementărilor;
- evenimente sau condiții viitoare care pot determina o entitate să înceteze să își continue activitatea.

Pentru a contribui la atenuarea efectului acestor limitări inerente, sunt identificate proceduri specifice de audit în ISA-urile corespunzătoare.¹⁷

Scepticismul profesional

Menținerea scepticismului profesional, pe tot parcursul auditului, este foarte importantă în contextul

rolului pe care auditorul îl are în detectarea fraudei. Auditorul trebuie să rețină că riscul de a nu detecta o denaturare semnificativă care rezultă din fraudă este mai mare decât riscul de a nu detecta o denaturare cauzată de o eroare.¹⁸

Frauda este, de obicei, proiectată sofisticat și implică deseori coluziune. În general, autorii fraudelor vor depune eforturi mari pentru a ascunde acest lucru față de auditor. ISA 240 îl determină pe auditor să conștientizeze că riscul de a nu depista o denaturare semnificativă, care rezultă din fraudele comise de membrii conducerii, este mai mare decât unul din fraudă comisă de angajat. Acest lucru este urmarea capacității membrilor conducerii de a manipula registrele contabile, de a prezenta informații financiare frauduloase sau de a ignora controalele.

Cerințele etice

Pe lângă aplicarea ISA-urilor, auditorul trebuie să respecte cerințele etice aplicabile, inclusiv cele referitoare la independență. Aceste cerințe etice sunt incluse în legislația națională sau în standardele profesionale care se bazează, în general, pe Codul IESBA¹⁹. Aplicarea principiilor fundamentale de etică²⁰ este o condiție esențială în procesul de audit, în evaluarea critică a dovezilor de audit, inclusiv a presupuselor infracțiuni financiare comise de către un client.

Controlul calității pentru activitățile de audit

Firmele de audit trebuie să respecte cerințele de control al calității ISQC1²¹ pentru realizarea activităților de audit. Firmele de audit trebuie să dispună de un sistem intern de politici și proceduri de control al calității care să fie supus supravegherii publice, atunci când este cazul. Se asigură astfel că toate activitățile de audit sunt desfășurate în conformitate cu ISA-urile și cu alte cerințe aplicabile. Acest lucru garantează consecvența și calitatea în desfășurarea activității de audit.

¹⁷ ISA 240, ISA 550, ISA 250 (revizuit) și ISA 570 (revizuit).

¹⁸ ISA 240 <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

¹⁹ Facem trimitere la Părțile A și B din Codul IESBA <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>

²⁰ Integritatea, obiectivitatea, competența profesională și diligența, confidențialitatea și conduita profesională, conform Codului IESBA <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>

²¹ <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

Combaterea infracțiunilor financiare

Conducerea, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, este răspunzătoare pentru integritatea organizației și pentru prevenirea incidentelor legate de infracțiuni financiare care implică organizarea acestora.

Auditul contribuie la combaterea infracțiunilor financiare atunci când aplică următoarele proceduri:

- acceptarea unui client de audit;
- acordarea unei atenții deosebite entității și mediului în care acționează.

Acceptarea unui client de audit

Auditorii trebuie să respecte reguli și proceduri specifice odată cu acceptarea unui nou client sau cu reanalizarea raportului cu un client existent.

Standardele internaționale de audit

Standardele ISA²² solicită auditorului să accepte un nou client sau să continue raportul cu un client existent pe baza concluziilor procedurilor corespunzătoare. În cadrul acestui proces, auditorul trebuie să ia în considerare integritatea clientului. Aceasta se referă la orice indicații despre potențiala implicare a clientului în activități de spălare a banilor sau alte activități infracționale.²³

Sursele de informații privind integritatea clientului pot include comunicarea cu furnizorii de servicii de contabilitate existenți sau anteriori clientului, investigațiile în rândul angajaților și discuțiile cu alte terțe părți.

Auditorul trebuie să ia, de asemenea, în considerare aspecte semnificative care au apărut în timpul angajamentelor de audit actuale și anterioare, precum și

implicațiile acestora în demararea sau continuarea raportului existent.

Cu excepția cazului în care este interzis prin lege sau reglementări, auditorul succesor propus poate solicita auditorului predecesor să furnizeze informații referitoare la nerespectarea identificată sau suspectată a legilor și reglementărilor.²⁴

Directiva UE privind combaterea spălării banilor²⁵

Spălarea banilor și finanțarea terorismului, precum și asistarea în astfel de activități, sunt considerate infracțiuni de natură penală în toate statele membre ale UE.

Auditorul trebuie să îndeplinească obligațiile specifice care decurg din incriminarea acestor activități, așa cum a fost stabilit în Directiva UE privind combaterea spălării banilor. Directiva are drept scop consolidarea capacității de apărare a UE împotriva spălării banilor și a finanțării terorismului.

Auditorul trebuie să adopte măsurile de precauție privind clientela atunci când:

- acceptă un nou client sau își revaluează raportul cu un client deja existent;
- suspectează infracțiuni de spălare de bani sau de finanțare a terorismului comise de către un client;
- are îndoieli cu privire la veridicitatea datelor obținute anterior privind identificarea clientului.

Măsurile de precauție privind clientela includ:

- identificarea și verificarea identității clientului, a beneficiarului său efectiv și a fiecărei entități care acționează în numele clientului;
- evaluarea scopului și a naturii relației de afaceri;

²² ISA 220 și ISQC 1 <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

Notă: În conformitate cu noile cerințe din Codul Etic al Profesioniștilor Contabili (Codul IESBA) care abordează nerespectarea legilor și a reglementărilor, IAASB a făcut amendamente la ISA 250 și la alte standarde internaționale aplicabile. ISA 250 (revizuit) și amendamentele conforme la alte standarde intră în vigoare pentru audituri pentru perioadele care încep la 15 decembrie 2017 sau ulterior. În această publicație, se face referire la ISA 250 (revizuit) și se iau în considerare amendamentele conforme <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-NOCLAR-ISA-250-Revised-and-Related-Conforming-Amendments-Oct-2016.pdf>

²³ ISQC 1 <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

²⁴ Codul IESBA <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>

²⁵ Directiva (UE) 2015/849 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:JOL_2015_141_R_0003&from=ES

- monitorizarea continuă.

Firmele de audit nu pot stabili o relație de afaceri și nici nu pot continua o relație de afaceri deja existentă, dacă nu pot respecta cerințele de precauție privind clientela. De exemplu, firmele de audit nu pot accepta un client atunci când nu pot verifica beneficiarul efectiv al aceluși client. Cu toate acestea, există câteva excepții de la această regulă.

Auditorul trebuie să adopte măsuri sporite de precauție privind clientela în cazul unor riscuri ridicate. De exemplu, este necesară aprobarea conducerii superioare pentru acceptarea unui client care este o persoană expusă politic.

Identificarea beneficiarului efectiv poate fi mai ușor de realizat decât înainte. Statele membre trebuie acum să se asigure că informațiile despre beneficiarul efectiv sunt ținute într-un registru central. Firmele de audit vor avea acces la aceste registre conform cadrului de precauție privind clientela. Cu toate acestea, firmele de audit nu se pot baza exclusiv pe registru pentru a-și îndeplini obligațiile de precauție privind clientela.

Directiva privind combaterea spălării banilor este în curs de revizuire ca parte a răspunsului UE la scandalul „Panama Papers” și la atacurile teroriste din Europa în 2015 și 2016.

Înțelegerea entității și a domeniului acesteia de activitate, inclusiv a controalelor interne

Auditorul nu poate preveni direct apariția infracțiunilor financiare, dar poate adapta activitatea de audit pentru a crește șansele de detectare a acestora.

Prin acordarea unei atenții deosebite entității și domeniului acesteia de activitate, inclusiv controalelor sale interne, auditorul poate identifica domenii susceptibile de fraudă. Pe baza acestei înțelegeri, auditorul poate apoi să elaboreze proceduri de audit adecvate. Totuși, este de datoria conducerii să abordeze corespunzător o eventuală problemă.

Standardele internaționale de audit: înțelegerea entității și a domeniului acesteia de activitate

Pe baza ISA-urilor²⁶, auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sau eroare. Această evaluare se realizează prin obținerea unei înțelegeri a entității auditate și a mediului său, inclusiv a controalelor interne ale entității.

Auditorul trebuie să obțină²⁷, de exemplu:

- o înțelegere a modelului de afaceri și a domeniului de activitate ale entității;
- obiectivele entității pe termen lung;
- cadrul de reglementare și de raportare aplicabil companiilor;
- structurile de acționariat și de guvernanță;
- determinarea și revizuirea performanței financiare a entității.

Exemple de proceduri de audit de obținere a unei înțelegeri a controlului intern al entității privind legile și reglementările referitoare la corupție

Auditorul obține o înțelegere a programului de respectare de către entitatea auditată a normelor împotriva corupției, inclusiv a existenței unui cod de conduită, a modului în care este aplicat și a metodei prin care este monitorizată eficiența acestuia.

Pe baza acestei înțelegeri, auditorul ar putea avea nevoie să evalueze procedurile interne specifice pentru verificarea intermediarilor, pentru gestionarea cadourilor pentru partenerii de afaceri sau pentru autorizarea facturilor intermediarilor și ale agenților.

²⁶ <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

²⁷ În iunie 2017, Comisia Europeană a publicat pentru prima dată raportul său supranațional de evaluare a riscurilor, care analizează expunerea produselor și a serviciilor financiare la riscurile de spălare a banilor și finanțare a terorismului. Analiza poate servi drept o sursă importantă de informații și pentru auditori. Identificarea sectoarelor, a operațiunilor și a teritoriilor cu potențial de risc s-ar putea dovedi utilă în înțelegerea de către auditor a entității auditate. Raportul poate fi consultat la adresa http://ec.europa.eu/newsroom/just/item-detail.cfm?item_id=81272

Controalele interne

Standardele internaționale de audit

În conformitate cu ISA-urile²⁸, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a controalelor interne ale entității relevante pentru audit²⁹. Acestea se referă, în principal, la separarea atribuțiilor, autorizare, prelucrarea informațiilor, evaluările rezultatelor și controalele fizice. Auditorul va evalua apoi modul în care aceste controale au fost concepute și, prin aplicarea unor proceduri adecvate de audit, va stabili dacă acestea funcționează eficient și dacă prezintă fiabilitate.³⁰

În cazul în care, la evaluarea riscurilor, auditorul a remarcat existența unui risc semnificativ, acesta trebuie să perceapă sensul controalelor efectuate de entitate pentru acest tip de risc.³¹ În cazul în care o entitate are o procedură de evaluare a riscurilor bine definită, auditorul evaluează gestionarea de către entitate a riscurilor, care ar putea include cazurile de fraudă și măsurile luate pentru reducerea acestor riscuri.³²

Auditorul trebuie să acorde o atenție deosebită sistemului informatic, inclusiv proceselor corespunzătoare de funcționare, relevante pentru raportarea financiară.³³ În plus, auditorul trebuie să acorde o atenție deosebită modului în care entitatea a răspuns la riscurile generate de sistemul informatic și să le ia în considerare atunci când evaluează riscul denaturării semnificative din situațiile financiare.

Infraționalitatea cibernetică reprezintă un risc major la care organizațiile și întreprinderile sunt tot mai vulnerabile. Este o activitate infracțională care afectează computere, rețele, programe și date. O încălcare a normelor de securitate cibernetică vizează adesea furtul de identitate sau de date, fraudarea tranzacțiilor, întreruperea funcționării sistemului etc. și cauzează daune financiare și de reputație, diminuarea încrederii investitorilor și sancțiuni normative. O abordare generalizată contribuie la dezvoltarea

mecanismelor de protecție. Entitățile ar trebui să aibă cunoștință de metodele de protecție împotriva infracționalității cibernetice pentru a-și adapta structurile de control. Auditorul trebuie să acorde o atenție deosebită standardelor de control intern ale entității și proceselor de evaluare a riscurilor. Auditorul este în măsură să avertizeze entitatea în cazul în care există deficiențe în acest sector.

Exemplu de încălcare a securității datelor și implicațiile acesteia pentru auditor

O entitate auditată a fost piratată, iar datele din sistemul contabil ar fi putut fi modificate. Nu există o copie de rezervă a datelor.

Auditorul va trebui să analizeze impactul pe care îl are acest incident asupra integrității situațiilor financiare și dacă trebuie întreprinsă vreo acțiune.

Corelația cu dovezile empirice

Constatările studiului global privind actele de fraudă realizat de ACFE³⁴ demonstrează un impact pozitiv al anumitor controale interne în combaterea infracționalității financiare. Prezența controalelor interne antifraudă și anticorupție este corelată cu pierderi reduse pentru organizații și detectarea mai rapidă a cazurilor de infraționalitate financiară. În urma studiului, următoarele controale s-au dovedit a fi cele mai eficiente:

Aceste constatări ar putea fi luate în considerare de auditor, în special în faza de planificare a auditului, odată cu evaluarea riscurilor. În cazul în care entitatea auditată dispune de controale eficiente pentru a preveni și detecta fraudă, riscul de fraudă poate fi redus substanțial.

²⁸ ISA 315 (revizuit) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

²⁹ Notă: Consultați ISA 315 (revizuit) pentru o prezentare a „controalelor relevante pentru audit”.

³⁰ Pentru detalii referitoare la testarea controalelor, consultați ISA 330.

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

³¹ ISA 315 (revizuit) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

³² Consultați ISA 330 pentru mai multe detalii <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

³³ ISA 315 (revizuit) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

³⁴ <https://www.acfe.com/rtn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf>

Zece dintre controalele cele mai eficiente privind reducerea pierderilor cauzate de fraudă sau corupție	Zece dintre controalele cele mai eficiente privind reducerea duratei actelor de fraudă sau de corupție
Monitorizarea/analiza proactivă a datelor	Audituri inopinate
Verificarea conducerii	Monitorizarea/analiza proactivă a datelor
Linie telefonică de asistență	Departament / serviciu specializat / echipă specializată
Autorizarea situațiilor financiare de către conducere	Linie telefonică de asistență
Audituri inopinate	Evaluări formale ale riscurilor de fraudă
Departament / serviciu specializat / echipă specializată	Verificarea conducerii
Rotația posturilor / vacanță obligatorie	Comitet independent de audit
Auditul extern al controalelor interne asupra rapoartelor financiare	Serviciu de audit intern
Formarea în domeniul prevenirii fraudelor pentru personalul de conducere / execuție	Auditul extern al controalelor interne asupra rapoartelor financiare
Formarea în domeniul prevenirii fraudelor pentru angajați	Autorizarea situațiilor financiare de către conducere

Depistarea infrafracțiunilor financiare

Depistarea fraudei intră în obligația conducerii entității, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta. De asemenea, este responsabilitatea acestora să se asigure că entitatea respectă legile și reglementările aplicabile.

Activitatea auditorului în acest context este foarte dificilă și necesită exercitarea corespunzătoare a scepticismului profesional. În final, este de competența instanței să stabilească dacă a fost comis un act infracțional.

Standardele Internaționale de Audit

Responsabilitățile auditorului în raport cu fraudă

Conform ISA-urilor, în activitatea de audit³⁵, auditorul este interesat de actele de fraudă care conduc la denaturări semnificative în situațiile financiare. Auditorul este responsabil pentru obținerea unei asigurări rezonabile că situațiile financiare, în ansamblu, nu conțin denaturări semnificative, ce pot apărea ca urmare a unei fraude sau a unei erori. După

cum s-a menționat deja, termenul de „fraudă” și responsabilitățile conexe ale auditorului menționate în ISA definesc actul de fraudă doar în corelație cu raportarea financiară frauduloasă sau sustragerea de active.³⁶

Importanța legilor și a reglementărilor în audit

Cerințele din ISA-uri³⁷ sunt concepute pentru a ajuta auditorul să identifice denaturările semnificative din situațiile financiare cauzate de fraudă și erori, inclusiv nerespectarea legilor și regulamentelor la care este supusă entitatea auditată. Legislația națională privind actele de corupție și spălarea banilor face parte din legile și reglementările care trebuie luate în considerare de auditor în acest context.

ISA-urile³⁸ disting două tipuri de legi și reglementări:

1. Cu efect direct asupra prezentării sumelor și informațiilor semnificative din situațiile financiare, cum ar fi legislația privind impozitele și pensiile. Pentru această categorie, auditorul trebuie să obțină dovezi de audit suficiente și adecvate cu privire la conformitatea cu legi și reglementări.

³⁵ ISA 240 <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

³⁶ ISA 240 <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

³⁷ ISA 250 (revizuit) și modificările corespunzătoare <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-NOCLAR-ISA-250-Revised-and-Related-Conforming-Amendments-Oct-2016.pdf>

³⁸ ISA 250 (revizuit) <http://www.ifac.org/publications-resources/isa-250-revised-consideration-laws-and-regulations-audit-financial-statements>

2. Fără efect direct: în acest caz, conformitatea cu legi și reglementări poate fi fundamentală pentru aspectele operaționale ale activității desfășurate, pentru capacitatea entității de a-și continua activitatea sau pentru a evita sancțiunile grave. Responsabilitatea auditorului cu privire la această categorie de legi și reglementări este limitată la proceduri specifice de audit care ajută la identificarea neconformităților care ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

Corupția și spălarea banilor sunt acte ilegale definite de legislația națională a statelor membre ale UE. Prin urmare, entitățile auditate se pot confrunta cu sancțiuni grave în caz de nerespectare a acestor legi și reglementări. Procedurile de audit specificate vizează identificarea acestei nerespectări.³⁹

Conform ISA-urilor⁴⁰, în cazul în care auditorul ia cunoștință de informații privind nerespectarea legilor și a reglementărilor, auditorul trebuie să înțeleagă natura actului și a circumstanțelor în care s-a produs. Auditorul trebuie, de asemenea, să obțină informații suplimentare pentru a evalua posibilele efecte asupra situațiilor financiare.

Standardele ISA⁴¹ au menționat legislația de combatere a corupției și a spălării banilor drept una dintre categoriile de legi care trebuie luate în considerare de către auditor atunci când evaluează conformitatea. Pe lângă acestea, o definiție nouă a neconformității indică acceptarea mitei ca exemplu de neconformitate. Atunci când auditorul constată neconformitatea cu legile anticorupție, indiferent de importanță, auditorul va lua în considerare impactul pe care îl are asupra altor aspecte ale auditului, în special atunci când se pune problema integrității conducerii.

Exemplu de investigații suplimentare în desfășurarea activității de audit

În timpul unui interviu cu auditorul, un angajat denunță modul în care un anumit contract cu o organizație din sectorul public a fost asigurat în mod avantajos pentru entitatea auditată. Această acțiune indică fraudă și corupție.

Auditorul trebuie să ia măsuri în urma acestor dezvăluiri. În cazul în care acuzațiile sunt justificate, auditorul poate examina în continuare contractul și înregistrările contabile legate de proiect sau conturile de cheltuieli specifice, precum și să desfășoare alte interviuri sau proceduri analitice.

Auditorul își propune să înțeleagă dacă și în ce măsură s-a produs o eventuală neconformitate cu legi și reglementări. Auditorul va comunica orice concluzie la nivelul corect al organizației, fie conducerii, fie persoanelor responsabile cu governanța, în funcție de circumstanțele specifice ale angajamentului.

Depistarea infrafracțiunilor financiare – corelația cu evoluțiile recente

Raportarea informațiilor nefinanciare

O cerință nouă pentru entitățile mari de interes public⁴² de divulgare a informațiilor nefinanciare⁴³ include raportarea cu privire la aspectele legate de corupție și luare și dare de mită. Auditorul trebuie să verifice dacă aceste informații sunt raportate de entitatea auditată, și anume să realizeze o detectare a existenței.

Informațiile nefinanciare sunt considerate tot mai importante de către diverse părți implicate, inclusiv investitori. Pentru a fi considerate informații pertinente și pentru a răspunde cererii de pe piață, ne putem aștepta ca raportarea informațiilor financiare să sufere o transformare în următorii ani. În acest proces, ne putem aștepta ca organizațiile să elabore-

³⁹ *Ibidem*

⁴⁰ *Ibidem*

⁴¹ *Ibidem*

⁴² Se aplică la entitățile mari de interes public cu mai mult de 500 de angajați. Domeniul de aplicare include aproximativ 6.000 de companii din toate statele membre UE. Mai multe informații puteți găsi la adresa https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1512_EU_Directive_on_NFI.pdf

⁴³ *Directiva UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea* <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>

ze criteriile pentru evaluarea performanțelor și controale interne referitoare la corupție și luare și dare de mită. Ultimul pas ar fi verificarea informațiilor raportate și a sistemelor de control existente de către un organism de certificare, punând la dispoziție noi mijloace de combatere a corupției și a dării și luării de mită.

Denunțarea

Conform studiului global privind actele de fraudă realizat de ACFE⁴⁴, denunțarea⁴⁵ este cea mai comună metodă de depistare a infracțiunilor financiare. Peste 39% dintre cazurile de infracțiuni financiare examinate în studiu au fost inițial descoperite datorită unei informații primite de la un denunțator.⁴⁶ Mai mult, constatările arată că este mai probabil ca organizațiile care dețin linii telefonice de denunțare să depisteze infracțiuni financiare decât organizațiile care nu dețin astfel de linii telefonice.

Ca o comparație, mai puțin de 4% dintre cazurile examinate au fost descoperite prin proceduri de audit. Această situație este în concordanță cu faptul că auditul nu este conceput doar pentru a depista infracțiunile financiare. Denunțătorii pot semnala infracțiunile financiare neînsemnate pe care auditorul nu le depistează din cauza lipsei de importanță, a limitărilor inerente sau a lipsei unei legături cu situațiile financiare.

Acest lucru subliniază importanța existenței unor mecanisme eficiente de denunțare și a unei legislații aplicabile în domeniu.

Comisia Europeană evaluează, în prezent, domeniul de aplicare a acțiunilor orizontale sau sectoriale suplimentare la nivelul UE pentru protecția sporită a

denunțătorilor. Acest lucru ar trebui să contribuie la protejarea economiei europene împotriva criminalității organizate, a fraudei, a corupției și a spălării banilor.⁴⁷

Impactul noilor tehnologii

Cu toate posibilitățile oferite de noile tehnologii în prezent, auditorii pot stabili să le utilizeze și în depistarea fraudelor în timpul auditului.⁴⁸

Comunicarea și raportarea infracțiunilor financiare

Auditorii joacă un rol esențial în comunicarea și raportarea infracțiunilor financiare.

Comunicarea

Standardele Internaționale de Audit⁴⁹

Auditorul trebuie să discute despre cazurile de fraudă identificată sau suspectată, sau despre nerespectarea legislației, cu conducerea și, dacă este cazul, cu persoanele responsabile cu guvernanta. Cu toate acestea, ISA-urile⁵⁰ subliniază faptul că înștiințarea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta ar putea fi restricționată sau interzisă, prin lege, în anumite cazuri. Motivul este că ar putea servi ca un avertisment pentru entitatea auditată și, prin urmare, ar prejudicia ancheta realizată de către o autoritate. Legislația poate, în anumite jurisdicții, să se opună denunțării.

Auditorul trebuie să evalueze efectul fraudei sau neconformității suspectate sau identificate asupra opiniei de audit, în conformitate cu ISA-urile. În anumite cazuri, auditorul poate considera că necon-

⁴⁴ *Raportul către Națiuni privind fraudă profesională și abuzul: studiul global privind actele de fraudă din 2016*; <https://www.acfe.com/rtnn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf>

⁴⁵ A se înțelege ca informații primite de la angajați, precum și de la clienți, furnizori și alte părți.

⁴⁶ Peste jumătate dintre aceste informații au fost primite de la angajați, care reprezintă, în general, punctul central al mecanismelor de raportare în majoritatea organizațiilor. Cu toate acestea, organizațiile, precum și auditorul trebuie să țină seama de faptul că 40% dintre informații au provenit de la persoane care nu erau angajate, ceea ce demonstrează necesitatea unui mecanism de raportare atât pentru sursele interne, cât și pentru cele externe. Studiul sugerează că promovarea mecanismelor de raportare către mai multe segmente de public ar putea avea drept rezultat obținerea mai multor informații și, prin urmare, reducerea riscului de infracțiuni financiare nedepistate.

⁴⁷ *Acțiuni orizontale sau sectoriale suplimentare la nivelul UE pentru protecția sporită a denunțătorilor*. http://ec.europa.eu/smart-regulation/roadmaps/docs/plan_2016_241_whistleblower_protection_en.pdf

⁴⁸ *ISA 330* <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

⁴⁹ Conform ISA 250 (revizuit) și ISA 240 <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

⁵⁰ *ISA 250 (revizuit) și ISA 240*.

formitatea identificată sau suspectată este un aspect cheie de audit care trebuie inclus în raportul de audit, în conformitate cu ISA-urile⁵¹.

Comunicarea aspectelor cheie de audit⁵² crește valoarea informativă a raportului de audit; îmbunătățește transparența și sporește înțelegerea atât a raportului de audit, cât și a aspectelor legate de entitatea auditată. Auditorul poate indica infrațiunea financiară ca fiind un aspect cheie în raportul de audit dacă acesta este perceput ca un risc-cheie de către auditor.⁵³

Raportarea

Dacă auditorul identifică sau suspectează neconformitatea comisă de către un client, acesta trebuie să stabilească dacă⁵⁴:

- legea, reglementările sau cerințele etice aplicabile necesită raportarea către o autoritate competentă din afara entității;
- legislația națională interzice raportarea către o autoritate, justificând că reprezintă o încălcare a principiului confidențialității între client și auditor.

Măsura în care un act constituie neconformitate nu poate fi stabilită de auditor. Acest aspect este decis, în cele din urmă, de o instanță sau de o altă autoritate competentă.

Legislația UE privind auditul și combaterea spălării banilor determină auditorul să raporteze infrațiunile financiare în anumite situații.

Legislația UE privind auditul⁵⁵

Auditorul statutar al unei entități de interes public este obligat să raporteze prompt autorităților competente orice fel de informații referitoare la un client care pot constitui oricare dintre următoarele elemente:

- o încălcare semnificativă a legilor, reglementărilor sau dispozițiilor administrative;
- o amenințare gravă sau o îndoială cu privire la funcționarea continuă a entității;
- un refuz de a emite o opinie de audit sau de a emite o opinie contrară sau cu rezerve asupra situațiilor financiare;
- orice informații suplimentare considerate necesare pentru o supraveghere eficientă a pieței financiare, astfel cum se prevede în legislația națională aplicabilă.

Acest tip de divulgare adresată autorităților competente de către auditorul statutar nu constituie o încălcare a niciunei restricții contractuale sau juridice referitoare la divulgarea informațiilor.

Directiva UE privind combaterea spălării banilor

Conform Directivei UE privind combaterea spălării banilor, auditorul are obligația de a raporta acțiuni suspecte comise de către un client la o unitate națională de informații financiare sau la un organism desemnat de autoreglementare. Activitățile suspecte includ atât tranzacții, tentative de tranzacții frauduloase și tipuri de tranzacții sau comportamente.

În activitatea de audit, auditorul nu este obligat în mod expres să investigheze cazuri de spălare de bani și de finanțare a terorismului, ci să comunice suspiciunea comiterii unor astfel de activități. Pragul de suspiciune este relativ scăzut; auditorilor li s-a solicitat deja să raporteze astfel de cazuri atunci când au motive întemeiate să suspecteze cazuri de spălare de bani și de finanțare a terorismului.

Conceptul pragului de semnificație utilizat în audit nu este aplicabil în contextul spălării banilor. Prin urmare, auditorul trebuie să țină seama de faptul că

⁵¹ ISA 701 <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

⁵² Aplicabil entităților de interes public conform Regulamentului privind auditul din 2014 pe care îl găsiți la adresa <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN> și aplicabil entităților cotate conform ISA 701 https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ISA-701_2.pdf

⁵³ Rapoartele de audit ale companiei Rolls-Royce din 2015 și 2016 includ exemple de răspunsuri ale auditorului la ancheta privind cazul de corupție în care compania a fost implicată. Raportul integral din 2016 poate fi citit aici <https://www.rolls-royce.com/~media/Files/R/Rolls-Royce/documents/investors/annual-reports/2016-annual-report.pdf>

⁵⁴ ISA 250 (revizuit) <http://www.ifac.org/publications-resources/isa-250-revised-consideration-laws-and-regulations-audit-financial-statements>

⁵⁵ Regulamentul (UE) nr. 537/2014 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014R0537>

o tranzacție de orice dimensiune poate face obiectul infracțiunilor de spălare de bani și de finanțare a terorismului. Banii pot fi spălați utilizând numeroase tranzacții cu valoare scăzută. Din acest motiv, auditorul nu poate considera că un raport nu este necesar doar pentru că valoarea individuală a unei tranzacții este mică.

Concluzii

Rolul auditorului statutar în combaterea infracționalității financiare, inclusiv a fraudei, prin desfășurarea activității de audit, este definit de standardele de audit și de legislația aplicabilă. Auditul poate ajuta la descurajarea potențialilor infractori și la descoperirea infracțiunilor financiare, chiar dacă acesta nu este principalul său obiectiv.

Auditul contribuie la combaterea infracțiunilor financiare după cum urmează:

- auditorul trebuie să alerteze persoanele responsabile cu governanța ale entității auditate și poate, de asemenea, decide să comunice incidentele de fraudă sau neconformitate din raportul de audit;

- dacă nu este interzis prin lege, auditorul poate considera oportun să raporteze cazurile de infracțiuni financiare unei autorități externe corespunzătoare;
- auditorul trebuie să raporteze suspiciunile unui client legate de spălarea de bani și finanțarea terorismului.

Combaterea cu succes a infracțiunilor financiare depinde de efortul comun al tuturor părților interesate, inclusiv al liderilor din mediul de afaceri, al profesiei contabile, al autorităților de reglementare, al organismelor de standardizare și al reprezentanților din sectorul financiar. Solicităm o abordare și un angajament coordonat al tuturor actorilor cheie pentru a obține rezultate tangibile.

Tehnologia oferă noi oportunități de combatere a criminalității financiare. În acest sens, profesia contabilă se angajează să dezvolte instrumente de analiză a datelor și noi seturi de competențe necesare pentru acest domeniu.

Traducere și adaptare,
Cristina Simion, CAFR





Avenue d'Auderghem 22-28, 1040 Brussels



+32(0)2 893 33 60



www.accountancyeurope.eu



@AccountancyEU



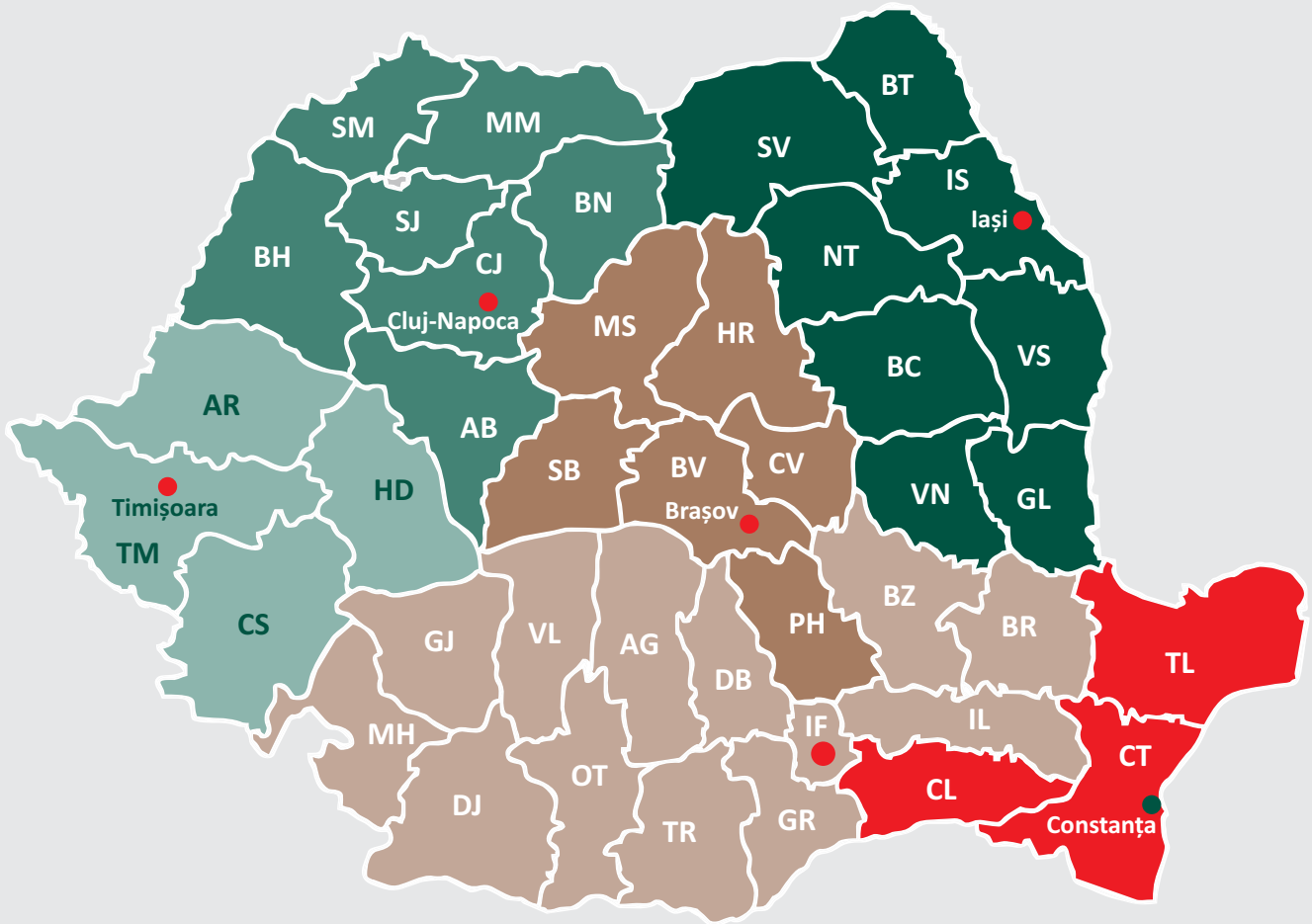
Accountancy Europe

Despre Accountancy Europe

Accountancy Europe reunește 50 de organizații profesionale din 37 de state care reprezintă aproximativ **1 milion** de contabili profesioniști, auditori și consilieri. Aceștia reconciliază cifrele pentru oameni. Accountancy Europe își transpune experiența zilnică pentru a informa cu privire la dezbaterile publice de orientare din Europa și dincolo de granițele acesteia.

Accountancy Europe apare în registrul de transparență al UE sub numărul 4713568401-18.

A fost inaugurată la Constanța cea de-a cincea Reprezentantă regională a
Camerei Auditorilor Financiari din România,
cele înființate anterior având sediile la Iași, Brașov, Cluj-Napoca și Timișoara.





ISSN 2284-6697



9 772284 669006