

# Practici **de** Audit

Camera Auditorilor Financiari din România

Anul VI, Nr. 3(23)/2017

## INTERVIU

Gheorghe Ialomițianu,  
— prim-vicepreședinte al  
Consiliului Camerei Auditorilor  
Financiari din România

## PROVOCĂRI ȘI TENDINȚE INTERNAȚIONALE

Viitorul auditului:  
cum se preconizează și ce  
competențe trebuie  
să dețină auditorul?

Comitetele de audit  
din Europa Centrală și de Est  
în fața schimbării

Scepticismul profesional

## IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

Documentația –  
măsură a calității  
misiunii de audit financiar

QAN – Rețeaua pentru  
asigurarea calității

Modificări aduse Codului etic  
al profesioniștilor contabili –  
Secțiunea 225 *Răspunsul  
la neconformitatea  
cu legile și reglementările*



CAMERA AUDITORILOR FINANCIARI  
DIN  
ROMÂNIA



**Al V-lea Congres**  
**al profesiei de auditor financiar din România**  
**„Profesia de auditor financiar –**  
**experiențe, exigențe și provocări actuale”**  
București, 3 noiembrie 2017, Hotel Radisson Blu

### Agenda Congresului

#### Deschiderea lucrărilor:

- Mesaje din partea invitaților
- Moment festiv - Ziua Națională a Auditorului Financiar din România

**Sesiune plen 1:** *„Cerințe, scop și utilitate privind auditul financiar în contextul Directivei 56/2014”*

**Sesiune plen 2:** *„Valențe și limite privind supravegherea auditului statutar prin prisma prevederilor Directivei 2014/56/UE”*

#### Sesiuni pe ateliere

- **Atelier 1** – *„Integritate și independență – prezent și perspective în contextul socio - economic actual”*
- **Atelier 2** – *„Experiențe și exigențe privind auditul statutar în România”*
- **Atelier 3** – *„Riscurile în audit și raportarea financiară în contextul provocărilor actuale”*
- **Atelier 4** – *„Auditul financiar la IMM-uri – între oportunitate și necesitate”*

#### Închiderea lucrărilor Congresului, sesiune în plen

**Puteți citi pe larg despre eveniment**  
**în reportajul care va fi publicat în numărul 4/2017**  
**al revistei „Practici de Audit”.**



# SUMAR

ANUL VI, NR. 3 (23)/2017



## INTERVIU

**Nu trebuie să transformăm toți contribuabilii în evazioniști, numai de dragul de a aduce mai mulți bani la buget**

**Dr. Gheorghe IALOMIȚIANU,**  
*prim-vicepreședinte al Consiliului  
Camerei Auditorilor Financiari  
din România*

## PROVOCĂRI ȘI TENDINȚE INTERNAȚIONALE

**Viitorul auditului:  
cum se preconizează  
și ce competențe trebuie  
să dețină auditorul?**

*The future of audit: what  
does it look like and what  
skills do you need?*

**Hilde BLOMME,**  
*Director executiv adjunct al  
Accountancy Europe*



3

**Comitetele de  
audit din Europa  
Centrală și de Est în fața  
schimbării**

*Making a difference: audit  
committees in Central and  
Eastern Europe*

**Martin MANUZI,**  
*Director regional pentru Europa,  
ICAEW*



18

9

**Scepticismul profesional**  
*Professional scepticism*

**Antonis DIOLAS,**  
*Subject Manager Audit and  
Business Law – Professional  
Insights, ACCA*

37

## IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

**Documentația – măsură  
a calității misiunii  
de audit financiar**

**Alexandra MUTULESCU,**  
*Audit Assistant Manager,  
Soter&Partners*

42

**Rodica IACOB,**

*Departamentul Monitorizare, Control și Competență Profesională din cadrul CAFR*

**Modificări aduse Codului etic al profesioniștilor contabili –  
Secțiunea 225 Răspunsul la neconformitatea cu legile  
și reglementările**

**Daniela ȘTEFĂNUȚ,**

*Departamentul Etică, Conduită Profesională și Investigații din cadrul CAFR*



© 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 Sprianu, Adriana Lobdă, Monica Ștefan, Ana Dincă,  
Ana Morariu, Mirela Păunescu, 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](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](mailto: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**

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

# „Nu trebuie să transformăm toți contribuabilii în evazionişti, numai de dragul de a aduce mai mulți bani la buget”

- Avem o creștere economică nesustenabilă, care nu aduce mai mulți bani la buget.
  - Este o greșeală să declanșezi un război, în spațiul public, între guvern și mediul de afaceri.
  - Amânarea legii redevențelor – din lipsa de curaj a guvernanților.
- Trebuie să economisești în perioada de activitate pentru a putea răspunde la întrebarea «Cine o să îți plătească pensia ?»

**Fostul șef ANAF Gelu Diaconu a spus, recent, că a existat o comandă politică pentru controlul marilor firme de audit. Cum comentați?**

**Gheorghe Ialomițianu:** Eu consider că, în general, firmele, fie că sunt mari sau mici, trebuie controlate dacă sunt informații concrete că au încălcat legea. Nu trebuie să le verificăm având la bază criterii subiective.

De regulă, riscurile cele mai mari privind neconformarea sau declararea unor sume mai mici sunt la firmele mari și mai puțin la firmele cu activitate redusă. Dar nu trebuie să cădem dintr-o extremă în alta. Până acum, cei de la Anti-fraudă controlau firmele mici, iar acum au mers la firmele mari.

Fostul ministru de finanțe **Gheorghe Ialomițianu** consideră că avem o creștere economică nesustenabilă, care nu aduce mai mulți bani la buget. În opinia sa, unele măsuri propuse de guvernanți, precum split TVA, dividendele suplimentare de la companiile de stat, modificarea Pilonului II de pensii private sunt greșite. Domnul Ialomițianu spune că statul ar trebui să folosească mai mult piața de capital ca alternativă de finanțare, pentru a reduce dependența de bănci. În prezent, Gheorghe Ialomițianu este prim-vicepreședintele Camerei Auditorilor Financiari din România.





Dar orice control trebuie motivat, nu făcut de dragul de a-l face.

Totuși, ANAF și-a îmbunătățit activitatea în ultimul timp având o abordare corectă față de contribuabili. Sperăm să își mențină această poziție.

Dacă nu ai controlat anumite firme o perioadă lungă de timp și vrei să o faci la un moment dat, s-ar putea să se speculeze că, de fapt, este o comandă politică sau o dispută între concurenți.

### **Din cunoștințele dumneavoastră au existat astfel de controale la auditori până cum?**

Nu știu, dar eu nu am informații că aceste firme au încălcat legea. De exemplu, în 2011, când eu eram ministru de finanțe, am dispus verificări la firmele mari care și-au declarat obligații fiscale și au omis să le achite, care nu s-au conformat voluntar. Nu m-am dus spre firmele mici, ci spre cele mari. Ca să fie eficient un control, trebuie să atragi o sumă mai mare de bani la buget, trebuie să ai un bun raport între cost și beneficiu.

### **Am văzut, în ultima vreme, mai multe măsuri prin care se încearcă atragerea de bani la buget. Cum stăm cu bugetul?**

Deși în ultimul timp s-a înregistrat o creștere a gradului de colectare a veniturilor, totuși situația bugetară nu este una bună. Încasările bugetare sunt la un nivel mai redus față de veniturile estimate, mai ales în condițiile unei creșteri economice de 5,9%, față de prognoza de creștere de 5,2% care a stat la baza elaborării bugetului.

Creșterea de cheltuieli cu salariile și pensiile și controlul țintei de



deficit bugetar s-au realizat prin tăierea masivă a cheltuielilor cu investițiile, cu aproximativ o treime, ceea ce va avea o consecință foarte gravă în perioada următoare. Dacă se va continua cu această politică bugetară există riscul reducerii creșterii economice în perioada următoare.

Măsurile fiscale pe care le implementează actualul guvern stimulează consumul bazat pe importuri și nu pe producție. Din păcate și producția industrială se bazează pe foarte multe componente provenite din importuri. Din această cauză, vin mai puțini bani la buget și în buzunarele românilor.

Sigur că guvernul, prin ANAF, a intrat într-o situație disperată, pentru a aduce mai mulți bani la buget în vederea implementării programului de guvernare. Trebuie să recunoaștem că există și evaziune fiscală, dar nu trebuie să-i transformăm pe toți contribuabilii în evaziioniști, numai de dragul să aducem bani la buget.

Faptul că se controlează firmele mari este un lucru bun, dar numai dacă aceste verificări sunt justificate. Nu este în regulă să controlăm firmele mari și, printr-un abuz în aplicarea legii, să le stabilim plăți suplimentare.

Faptul că situația bugetară nu este bună rezultă și din modul în

care s-a făcut prima rectificare bugetară din acest an. Pentru a face o rectificare pozitivă, guvernul a majorat accizele la carburanți și a decapitalizat firmele unde este acționar majoritar prin distribuirea rezervelor din perioadele anterioare sub formă de dividende. Această decizie poate avea consecințe negative pe termen lung deoarece firmele cu capital majoritar de stat își vor reduce activitatea din cauză că nu mai fac investiții și vor deveni vulnerabile dacă se va înregistra o situație similară celei pe care am avut-o în perioada 2008-2011, adică o criză financiară.

**Una din justificările autorităților a fost faptul că, oricum, aceste companii stăteau pe bani și nu și-au făcut investițiile.**

Soluția ar fi fost să le oblige, în calitate de acționar, să facă investiții, nu să le ia banii pe motiv că managementul a fost defectuos. Aceasta era soluția, pentru că investițiile creează locuri de muncă bine plătite și vor plăti mai mulți bani la bugetul de stat. Observăm consecințele negative ale faptului că statul nu efectuează investiții publice. Avem o creștere economică nesustenabilă, care nu aduce mai mulți bani la buget și nici bani în plus în buzunarele românilor.

**O măsură îndelung amânată a fost stabilirea unor noi redevențe. Care credeți că este motivul acestui blocaj?**

Lipsa de curaj din partea guvernanților. Din 2014 se putea modifica legea redevențelor și se încasau mai mulți bani la buget. Eu nu pornesc de la ideea că este o presiune din partea marilor companii. Se putea discuta cu

aceste companii și găsi o soluție corectă, o soluție care se aplică și în alte țări - îmbinarea unei redevențe fixe, cu o parte variabilă, în funcție de producție.

A fost o lipsă de curaj în abordarea acestei probleme.

Desigur, au fost multe declarații politice, dar deciziile au fost amânate.

Consider că soluția actualului guvern să mărească accizele nu a fost cea mai bună, pentru că efectele se văd: a crescut prețul carburanților și, în lanț, cresc și celelalte prețuri.

**Revenind la controalele ANAF, au fost anunțate verificări și la bănci și am văzut că 27 dintre acestea nu au plătit impozit pe profit în ultimii șase ani. Cum s-a ajuns în situația aceasta?**

Este o greșeală din partea guvernanților să iasă public spunând că băncile sau alte companii mari nu plătesc impozit.

Guvernul are pârghiile, prin ANAF, să le verifice și să le sancționeze din punct de vedere fiscal, dacă au încălcat legea. Nimeni nu a oprit ANAF să facă asemenea controale, se fac analize de risc, se selectează firmele pentru control și se supun controlului.

Cred că este o greșeală să declanșezi un război, în spațiul public, între guvern și mediul de afaceri. Trebuie să aplici legea. Cum mediul de afaceri solicită guvernului și altor instituții să respecte legea, și aceste instituții trebuie să ceară mediului de afaceri să respecte legea.

Banca Națională a României supraveghează băncile și, din

punct de vedere al legislației bancare, acestea respectă legea. Nu avem bănci în dificultate financiară, nu sunt probleme legate de garantarea depozitelor, nu avem probleme legate de creditarea companiilor și persoanelor fizice. Nu sunt probleme din punct de vedere al BNR. Credem că sunt probleme din punct de vedere al ANAF. Să meargă să le controleze și să le oblige să-și plătească impozitele în România. Avem legislația pentru asemenea controale. Sunt metode pe care ANAF le poate aplica pentru a obliga aceste firme să-și plătească impozitul în România. Eu am rețineri că vom dubla veniturile din impozitul pe profit dacă se va implementa directiva europeană care se referă la sancționarea mai drastică a firmelor care își transferă profitul în alte țări. Noi avem metodele de a sancționa aceste firme, iar rezultatele nu se văd.

**În mandatul dumneavoastră, la Ministerul Finanțelor au fost controale la bănci? Ce rezultate au avut?**

Nu rețin să fi avut probleme cu băncile. Au fost controale la multe firme, nu am avut semnale că nu avem voie să verificăm anumite firme, nu s-a întâmplat ca firmele să nu-și plătească impozitele.

Problema a fost cu societățile cu capital de stat.

Firmele la care se referea doamna ministru al Muncii **Olguța Vasilescu** că nu își plătesc obligațiile bugetare la stat, respectiv contribuțiile obligatorii, în principal, sunt companiile unde statul este acționar majoritar.

Este o situație delicată. Pe de o parte, companiile unde statul

este acționar majoritar solicită ajutor financiar, pe de altă parte, legea prevede ca aceste firme să-și plătească obligațiile fiscale. Toate guvernele au păsuit aceste companii pentru a nu avea probleme sociale. În momentul când le-ai blocat conturile, salariații ies în stradă și, atunci, sigur că se găsește întotdeauna un compromis.

**Ați declarat recent că băncile reprezintă un rău necesar, pentru că ne-au salvat în perioada de criză 2008-2009, dar ați spus că, totuși, ar trebui să ne îndreptăm și către piața de capital pentru finanțare. Cu toate acestea, Ministerul Finanțelor a decis ca următoarea emisiune de titluri de stat pentru populație să se facă prin Trezorerie și nu prin Bursă. De asemenea, s-au oprit listările.**

Da, România trebuie să se orienteze și către piața de capital, pentru a-și asigura finanțarea. Statul trebuie să încurajeze listarea unor societăți și obținerea de împrumuturi obligatate.

Suntem prea dependenți de bănci și, atunci, sigur că băncile își fac politica lor.

Dacă avem surse alternative de finanțare, eu cred că și băncile se orientează spre piață și își adaptează activitatea, ținând seama de specificul pieței.

Eu am spus că, în perioada de criză, eram dependenți de bănci. România avea credibilitate redusă pe piețele financiare, chiar și pe piața internă. A fost nevoită să încheie un acord cu Fondul Monetar Internațional, Comisia Europeană și Banca Mondială,

prin care România și-a câștigat credibilitatea pe piețele financiare. Din cauza credibilității reduse la începutul crizei, România avea dificultăți să se finanțeze chiar de pe piața internă. Prin creșterea credibilității României, am reușit ca, în 2011 și 2012, să ieșim pe piețele europene și pe piețele din Statele Unite.

În 2009 și 2010, băncile ne-au salvat prin finanțarea deficitului bugetar și a refinanțării datoriei publice. Sigur că exista posibilitatea de a ieși pe piața de capital, cu o emisiune de titluri, a fost o discuție cu băncile și am amânat lucrul acesta. Aveam o garanție că obținem împrumuturi de la bănci la dobânzi accesibile. A nu lansa emisiuni de titluri este o lipsă de curaj.

De asemenea, cred că e o greșeală că actualul guvern merge prin trezorerie, consider că trebuie să folosească Bursa de Valori. Dacă statul nu încurajează Bursa de Valori, atunci și ceilalți au o rețineră. Statul este cel care ar trebui să dezvolte Bursa de Valori, să încurajeze listarea firmelor și să nu le decapitalizeze. Atunci vom avea și o finanțare a economiei în condiții de normalitate.

**Cum considerați că stăm, în prezent, din punct de vedere al credibilității pe piețe, mai ales că ați pomenit că am putea să ne trezim din nou într-o situație cum am fost în 2008-2009, de criză?**

România în momentul de față este credibilă pe piețele financiare, își poate finanța deficitul bugetar și refinanța datoriile.

Mă îngrijorează trendul unor indicatori macroeconomici - evo-

luția deficitului de cont curent și a deficitului balanței comerciale.

Vedem că importurile au un ritm de creștere mult mai mare decât exporturile. În aceste situații, este nevoie de resurse financiare pentru a finanța importurile. Dacă lucrurile vor evolua în această direcție vor fi dificultăți în gestionarea serviciului datoriei externe. Vedem o creștere a inflației și a dobânzilor și o cerere mai mare a lichidităților pe piață. Situația de acum nu este alarmantă, dar direcția în care ne îndreptăm nu este una bună. Se pune problema ce vom face în viitor, dacă se va continua cu politica fiscală de creștere a cheltuielilor și de reducere a impozitelor, atunci vom înregistra un deficit major al balanței comerciale și al deficitului bugetar foarte mare și greu de finanțat. În această situație creditorii și investitorii vor fi mult mai atenți cu România. Condițiile de creditare vor fi mult mai dure și dobânzile vor fi mult mai mari comparativ cu această perioadă.

Ar fi păcat să ajungem în asemenea situație. Ar trebui ca politica fiscală să stimuleze producția, și nu consumul bazat pe importuri.

**Una dintre măsurile guvernului pentru eficientizarea încasărilor la buget a fost anunțarea TVA split, măsură criticată dur de mediul de afaceri. Cum vedeți măsura aceasta?**

În anul 2010, s-a discutat despre split TVA în Ministerul Finanțelor și, împreună cu colegii, am ajuns la concluzia că facem mai mult rău decât bine.

Split TVA este o metodă de sancționare a contribuabililor care





nu-și plătesc obligațiile la buget - le declară, dar nu le achită. De ce să-i sancționăm pe acei contribuabili care își declară și își plătesc în mod corect obligațiile? Această metodă ar trebui să fie aplicată numai asupra contribuabililor care încalcă legea. Este frustrant să vezi că ți se aplică o metodă de sancționare atâta timp cât tu respecti legea. Mai mult decât atât, această metodă afectează foarte mult activitatea multor firme, prin reducerea cash flow-ului. Firmele au la dispoziție resurse financiare și nu le pot folosi până în momentul în care trebuie să își plătească obligațiile.

Totodată, metoda nu rezolvă în totalitate evaziunea din zona TVA. Firmele care nu-și declară TVA prin faptul că nu întocmesc facturi, nu sunt afectate de aceas-

tă măsură. Ideea este ca această metodă să se aplice acelor firme care încalcă legea. Se poate stabili lista acestor firme pe baza analizei de risc.

**O altă variantă prin care guvernul s-a gândit să atragă bani la buget a fost modificarea Pilonului II de pensii. S-a pomenit de o desființare, naționalizare, acum se vorbește de o modificare a Pilonului II. Cum vedeți această măsură?**

Pilonul II de pensii a fost înființat pentru a se reduce presiunea de pe Pilonul I. Avem un deficit foarte mare, de aproape 14 miliarde de lei, la Pilonul I. Scopul Pilonului II este să asigure sustenabilitatea sistemului de pensii.

Este o greșală să îl desființezi, pentru că vei avea un avantaj pe termen scurt, dar un dezavantaj pe termen lung. Sigur că Ministrul Finanțelor trebuie să găsească o soluție să compenseze suma de 7 miliarde de lei pe care o virează de la bugetul de asigurări sociale spre Pilonul II. Dar trebuie să ne gândim și pe termen lung să asigurăm sustenabilitatea sistemului de pensii. Propunerea actualului guvern ca Pilonul II să devină opțional este posibilă în următoarea situație: dacă guvernul propune un bonus celor care renunță la Pilonul II; și anume că vor primi o pensie suplimentară de 20-30%, față de pensia calculată pentru Pilonul I, atunci este posibil ca anumite persoane să renunțe la Pilonul II.

Este o greșală din partea Guvernului să spună toată ziua că

fondurile de pensii administrate privat sunt în dificultate. Există o lege care reglementează aceste fonduri și avem o instituție în subordinea Parlamentului care supraveghează modul de administrare a fondurilor private de pensii.

**Statul nu are cum să garanteze că, în viitor, din Pilonul I va putea să asigure pensiile respective, conform ideii dumneavoastră.**

Vreau să vă spun că pensiile se vor plăti în România și în condițiile în care bugetul de asigurări sociale va înregistra un deficit. Soluția de rezolvare va fi transferul de resurse de la bugetul de stat.

Dar dacă se dorește ca acest deficit să scadă, soluția este încurajarea Pilonului II de pensii private obligatorii și a Pilonului III de pensii private facultative. Adică, trebuie să economisești în perioada de activitate, ca să îți asiguri resurse pentru a avea o garanție că vei încasa pensia.

**Găsiți și ceva bun în măsurile actualei puteri?**

Creșterea pensiilor este un lucru bun. O metodă simplă și ușor de aplicat ar fi creșterea punctului de pensie. Faptul că au crescut salariile în sectorul bugetar reprezintă un alt lucru bun. Această creștere a fost umbrită de faptul că au crescut în primul rând salariile demnitarilor.

Totuși, trebuie să se asigure sustenabilitatea salariilor din sectorul bugetar. Nu cred că trecerea contribuțiilor obligatorii în totalitate în sarcina angajatului este soluția cea mai bună pentru a asigura sustenabilitatea sistemului

de salarizare bugetar. Nu trebuie să te uiți numai în grădina Ministerului Finanțelor când este nevoie de bani pentru implementarea unor măsuri. Se impune implementarea unor politici economice de către celelalte ministere pentru a asigura o creștere economică sustenabilă.

Eu nu știu de ce actualul guvern nu aplică măsuri din programul de guvernare, precum reindustrializarea, atragerea de fonduri europene și investiții publice.

Foarte mulți discută despre cum ar putea să fie făcută reindustrializarea. Ministerul IMM-urilor asigură fonduri pentru înființarea start-up-urilor. Ar fi bine ca autoritățile să discute cu marile companii, pe care unii le critică, și să identifice oportunități de afaceri. Atunci, multe firme mici, nou înființate, pot deveni furnizori ai acestor companii.

În jurul companiilor mari lucrează mii de firme. M-aș bucura ca acele multe firme care funcționează în jurul companiilor mari să fie din România. Atunci vom avea locuri de muncă bine plătite și bani mai mulți la buget.

**Ce părere aveți despre înființarea Fondului Suveran de Investiții?**

Este o soluție pentru a se asigura bani pentru investiții. Dacă s-ar înființa acest Fond Suveran de Investiții, nu vom mai avea situația să folosim pentru consum banii alocați pentru investiții.

Ar fi bine dacă, din Fondul Suveran de Investiții, s-ar asigura resurse pentru finanțarea economiei, pentru proiecte mari.

Există o temere ca acest Fond Suveran să nu fie cumva o măsură mascată de a privatiza companiile unde statul este majoritar și

care sunt dorite de foarte mulți investitori, să nu fie o măsură netransparentă de privatizare.

Dacă ar funcționa corect, în mod eficient, ar fi ceva extraordinar, pentru că ar asigura resursele pentru dezvoltare.

**Ce ne poți spune despre activitatea Camerei Auditorilor Financieri din România?**

Este un organism profesional înființat prin lege, este membru al Organismelor Internaționale din domeniul auditului financiar și al contabilității.

Toată legislația care reglementează activitatea auditorilor financieri este armonizată cu legislația europeană și internațională.

Eu cred că auditorii financieri împreună cu celelalte profesii liberale pot ajuta la funcționarea economiei și a instituțiilor statului. Dacă statul va încuraja aceste profesii liberale, s-ar reduce multe cheltuieli publice și birocrația.

Dezvoltarea pieței de capital se poate realiza și prin aportul auditorilor financieri, pentru că noi asigurăm credibilitatea informațiilor cuprinse în situațiile financiare întocmite de companiile care sunt listate pe piețele de capital și care doresc să își asigure finanțarea de pe aceste piețe.

Cred că mediul de afaceri ar trebui să considere organismele profesionale, inclusiv Camera Auditorilor Financieri din România, drept parteneri și nu structuri ale administrației publice.

*A consemnat,*  
**Adina Ardeleanu**

*Sursa: Ziarul Bursa, 16.10.2017*

# Viitorul auditului: cum se preconizează și ce competențe trebuie să dețină auditorul?



Hilde Blomme,  
Director executiv adjunct,  
Accountancy Europe



Accountancy Europe constată necesitățile profesiei de auditor financiar în vederea determinării unei reflecții asupra viitorului acesteia. În prezent auditorii externi sunt furnizorii principali de asigurare, dar este posibil ca situația să se schimbe. Prin urmare, profesia trebuie să-și reevalueze rolul în serviciile de audit și de asigurare. În schimb, poate să și ignore necesitatea de schimbare, să piardă din vedere nevoile diferitelor părți interesate și să se confrunte cu riscul de a deveni mai puțin importantă. Totodată, profesia poate să adopte schimbarea, să accepte o abordare mai inovatoare – uneori și mai autocritică – și să fie în prima linie la propunerea de noi idei.

Ca organizație-umbrelă pentru 50 de organisme profesionale europene de contabilitate, ne străduim să menținem importanța serviciilor de audit și de asigurare. Colaborăm cu factori de decizie internaționali și europeni

și punem în circulație publicații pe teme precum *Continuarea unei dezbateri strategice: viitorul auditului și al asigurării*<sup>1</sup> și *Menținerea atractivității profesiei de audit*<sup>2</sup>. Prezentăm mai jos acțiunile-cheie pe care le-am stabilit pentru viitorul auditului și al asigurării:

- răspundem necesităților părților interesate;
- încurajăm inovarea susținută de tehnologie;
- regândim pregătirea profesională în vederea asigurării competențelor corespunzătoare;
- menținem atractivitatea profesiei de auditor financiar.

## Răspundem necesităților părților interesate

Părțile interesate de profesia de auditor financiar provin din

medii diverse, precum întreprinderi mari (cotate sau nu), întreprinderi mici și mijlocii, și entități din sectorul public, în cazul cărora auditorii trebuie să colaboreze, de exemplu, cu managementul, cu persoanele responsabile cu guvernanta, cu investitorii, cu părțile interesate, precum și cu organismele de standardizare și de reglementare. Răspunsul auditorului la diversele necesități ale părților interesate ar trebui să fie echilibrat și adaptat – misiunea profesiei nu ar trebui, de exemplu, limitată la organisme de reglementare întrucât ar putea reduce percepția necesităților altor participanți pe piață și modul de abordare a interesului public general. De-a lungul timpului, auditul a fost efectuat pentru a deservi părțile interesate, manifestându-se un interes tot mai crescut din partea acestora, precum și intensificarea raportării auditorilor publici. Preconizăm că auditul se va concentra din ce în ce mai mult pe

<sup>1</sup> Accountancy Europe (anterior, FEE), (2016), *Continuarea unei dezbateri strategice: viitorul auditului și al asigurării*, [https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1601\\_Future\\_of\\_audit\\_and\\_assurance.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1601_Future_of_audit_and_assurance.pdf)

<sup>2</sup> Accountancy Europe, (2017), *Menținerea atractivității profesiei de audit*, [https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Keeping-the-Audit-Profession-Attractive\\_18.07.2017.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Keeping-the-Audit-Profession-Attractive_18.07.2017.pdf)



transmiterea de informații calitative și pertinente către investitori, precum și către un număr mare de părți interesate și, în final, către publicul larg.

În prezent auditorii contribuie la sporirea transparenței și la combaterea corupției. În societate se produc schimbări radicale în ceea ce privește cantitatea, disponibilitatea și accesibilitatea datelor. De asemenea, o comunicare mai deschisă va permite profesiei să informeze opinia publică cu privire la utilitatea și relevanța serviciilor de audit și de asigurare. În același timp, companiile nu ar trebui să privească auditul ca pe o constrângere pentru respectarea conformității.

Atunci când reflectăm asupra măsurii în care auditorii pot contribui favorabil în cazul întreprinderilor mari, constatăm că schimbările tehnologice au condus la un acces și la un interes sporit legat de aceste entități. În lucrarea privind *Viitorul raportării corporative*<sup>3</sup>, Accountancy Europe avansează ideea potrivit căreia publicul interesat de raportarea corporativă este din ce în ce mai mare. Ca atare, necesitățile în continuă creștere ale acestui public, atât din perspectiva unei raportări corporative, precum și din perspectiva asigurării, trebuie abordate adecvat. Informațiile financiare reprezentate, în continuare, pilonul central al profesiei, însă raportarea descriptivă și nefinanciară devine din ce în ce mai extinsă. Având în vedere importanța tot mai mare



pe care companiile o atribuie principalilor vectori financiari și indicatorilor de performanță (KPI), profesia ar trebui să depună eforturi pentru a răspunde acestor nevoi ale pieței. De asemenea, se preconizează o creștere a cererii pe piață pentru asigurare, din pricina obligației impuse de către UE întreprinderilor mari de a raporta și informații nefinanciare<sup>4</sup>. Utilizatorii de rapoarte corporative s-ar putea aștepta și la un grad sporit de transparență în ceea ce privește viabilitatea viitoare a entității. Așadar, orizontul de estimare actual de douăsprezece luni referitor la prezumția continuității activității ar putea ca pe viitor să nu mai fie adecvat obiectivului urmărit. Se poate preconiza ca managementul și/sau persoanele responsabile cu guvernanta să devină mai ferme în exprimarea ipotezelor luate în calcul în ceea ce privește continuitatea activității entității

și a așteptărilor prospective ale acestora. Auditorului i se poate solicita să pună la dispoziție asigurări cu privire la aceste ipoteze.

Întreprinderile mici și mijlocii (IMM-urile) au părți implicate și necesități diferite față de întreprinderile mari. Considerăm că auditul ar trebui să fie în continuare privit ca fiind un serviciu care adaugă valoare pentru această parte a pieței. Acționarii, băncile și creditorii, autoritățile fiscale, clienții, furnizorii și angajații apreciază informațiile referitoare la sănătatea financiară a întreprinderilor. Profesia deține numeroase alternative la ofertele sale de servicii în vederea asigurării unui confort adecvat, deși este nevoie să rămână agilă și adaptabilă atunci când efectuează audituri pentru IMM-uri și când furnizează alte servicii pentru acestea. Pentru a realiza acest lucru, este important să se recurgă la raționamentul profesional și să se utilizeze standardele într-un mod care să faciliteze aplicarea proporțională a procedurilor de auditare a întreprinderilor mici. Totodată, profesia trebuie să se asigure că activitatea de audit este adecvată scopului și adaptabilă la evoluțiile comerciale și tehnologice.

Observăm, de asemenea, consolidarea rolului viitor al profesiei de auditor financiar în susținerea entităților din sectorul public. Gestionarea finanțelor publice ar trebui să fie o prioritate pentru guverne, în special în Europa. Profesia poate asigura forme

<sup>3</sup> Accountancy Europe (anterior, FEE), (2015), *Viitorul raportării corporative – crearea dinamicii pentru schimbare*, <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/FEECogitoPaper - FutureofCorporateReporting.pdf>

<sup>4</sup> Pentru informații suplimentare, puteți consulta Accountancy Europe (anterior, FEE), (2015), *Directiva UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea*, [https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1512\\_EU\\_Directive\\_on\\_NFI.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1512_EU_Directive_on_NFI.pdf)

variate de asistență în acest sens: analiza deficiențelor în sistemele contabile și de control intern asupra datelor și raportării financiare, sprijinind evoluția, printre altele, a standardelor de raportare și de formare a personalului. Acesta este un domeniu în care profesia poate contribui în mare măsură la servirea interesului public.

## Încurajăm inovarea susținută de tehnologie

Inovarea informatică afectează profund toate industriile și sectoarele, iar auditul trebuie să se pregătească pentru o schimbare în ritm rapid. Conceptul de bază de realizare a auditului situațiilor financiare va rămâne același, dar tehnologia automatizează din ce în ce mai mult procedurile de audit. Calculatoarele vor prelua identificarea excepțiilor sau a anomaliilor, revizuirea tendințelor și testarea controalelor mai devreme decât ne-am putea imagina. Modalitatea în care se obțin probe se va schimba, fără îndoială, dar raționamentul profesional va rămâne elementul central: imaginați-vă un audit complet automatizat cu un sistem de certificare. Pentru Accountancy Europe, singurul lucru pe care tehnologia nu îl va prelua este raționamentul.

## Regândim pregătirea profesională în vederea asigurării competențelor corespunzătoare

Am analizat, de asemenea, competențele auditorului și

interacțiunea acestuia cu alți profesioniști. Ideea centrală privind competențele rezidă în dorința de a se adapta la situații noi. Competențele necesare pentru realizarea unui audit vor fi determinate tot mai mult de contextul în care se efectuează auditul: noile modele de afaceri, tehnologiile utilizate etc. Aceste tendințe pot face activitatea auditorului mai dificilă, dar și mult mai interesantă.

De asemenea, există o cerere din ce în ce mai mare pentru profesioniști specializați în profesia de auditor financiar, variind de la specialiști IT la ecologiști, dar și pentru persoane fără pregătire contabilă sau de audit. Acest lucru se datorează următorilor trei factori principali:

- ➔ tehnologia;
- ➔ creșterea complexității în raportarea financiară;
- ➔ noi servicii oferite de firmele de audit.

Firmele de audit și membrii Accountancy Europe iau măsuri în ceea ce privește atractivitatea profesiei de auditor financiar. Ca exemplu, membrii asigură o interacțiune din ce în ce mai puternică cu universitățile și înființează organisme ale tinerilor profesioniști.

Dezvoltările tehnologice influențează natura activității auditorului. Nu numai că auditorul trebuie să își dezvolte propriile competențe IT, dar și firmele de audit au început să includă tot mai mulți experți IT în echipa de audit, în vederea adaptării la schimbările din mediul de afaceri. „În prezent, fiecare companie este o companie de IT. Ce înseamnă asta pentru firmele de audit?”, se întreabă un partener

de audit din Țările de Jos.

Organismele profesionale, firmele și alte organisme implicate în educație și formare trebuie, de asemenea, să se asigure că modul în care viitorii auditori sunt educați și instruiți este încă adecvat scopului. Acest lucru va ajuta firmele mai mici să țină pasul cu schimbarea menționată mai sus. Competențele IT nu sunt singurele pe care trebuie să ne concentrăm în modificarea strategiei noastre de formare și instruire: etica (integritatea, obiectivitatea și comportamentul profesional), precum și capacitatea de a exercita scepticismul profesional în formularea unui raționament profesional întemeiat sunt încă elemente cheie ce țin de competențele auditorului pe viitor. În același timp, înțelegerea mediului de afaceri al clientului este extrem de importantă.

Profesia trebuie să adapteze programa de formare și modelul de recrutare pentru actualul mediu dinamic de afaceri și să includă mai multe persoane fără cunoștințe contabile pentru a crea echipe multidisciplinare.

De aceea am colectat puncte de vedere despre atractivitatea și competențele profesiei de audit prin interviuarea a 21 de părți interesate deosebit de importante. Am discutat cu auditori (tineri), cu organisme de reglementare, cu investitori și cu reprezentanți ai mediului universitar și factori decizionali.

## Menținem atractivitatea profesiei de auditor financiar

Majoritatea celor interviuați consideră că cel mai bun mod de

a păstra atractivitatea profesiei de auditor financiar este de a promova realizările profesiei și de a expune beneficiile aduse societății. *„Faceți-i pe oameni să conștientizeze avantajele profesiei de auditor financiar: înveți multe din prima zi, cunoști o mulțime de oameni fascinanti și realizezi multe lucruri interesante“*, a menționat un tânăr auditor din Austria. În același timp, clienții, investitorii și societatea ar trebui să perceapă valoarea pozitivă a auditului.

De asemenea, există problema legată de menținere: nu numai că studenții și profesioniștii (tineri) trebuie atrași să aleagă profesia, ci și motivați să rămână în firmele de audit pentru a evita pierderea de cunoștințe și de experiență. Ratele ridicate de rotație a personalului debutant din firmele de audit constituie un motiv de îngrijorare pentru profesie și nu ar trebui neglijate. Firmele de audit se confruntă cu provocarea constantă de a gestiona fluxul de personal, mai ales în contextul în care creșterea economică actuală creează o gamă de oportunități disponibile oriunde pe piața muncii. Dar să nu privim doar aspectele negative, întrucât colegii noi care aleg profesia vin la o firmă de audit cu idei inedite, însă provocarea pentru firme este și de a păstra oameni potriviți.

Din interviurile noastre, am identificat cinci factori principali care influențează atractivitatea profesiei de auditor financiar:

→ procesul de autorizare: procesul prin care un auditor devine autorizat cuprinde mai multe etape și poate dura foarte mult. Este necesară găsirea unui echilibru între respectarea cerințelor de a adera la profesia de auditor

financiar și asigurarea că cei mai buni profesioniști nu sunt descurajați în a deveni auditori autorizați.

- reglementări mai stricte: o mai mare responsabilitate și o supraveghere mai atentă consolidează dimensiunea de interes general a profesiei. Cu toate că auditorii înțeleg că acestea fac parte din activitatea lor, ei constată că natura acestei activități se modifică treptat, concentrându-se mai mult asupra sarcinilor legate de supraveghere și asigurarea calității.
- mentalitatea legată de conformitate: provocarea intelectuală mult dorită poate fi percepută ca diminuată odată ce activitatea devine un simplu exercițiu de tip „bifați căsuța”. Raționamentul profesional și calitatea auditului trebuie să rămână pilonul central al activității noastre. *„Se pune un accent prea mare pe procesul de audit și se axează mai puțin pe rezultat. Trebuie găsit echilibrul perfect“*, a menționat o autoritate de reglementare din Regatul Unit al Marii Britanii.
- impactul tehnologic: generația milenară este foarte pricepută în utilizarea tehnologiei moderne. Tinerii profesioniști care optează pentru profesia noastră ar trebui încurajați să-și folosească aptitudinile tehnice și să le facă cunoscute și angajaților seniori. În plus, pe măsură ce firmele adoptă tehnologii pentru efectuarea anumitor proceduri, apar oportunități pentru domenii de activitate mai interesante și mai atractive.
- echilibrul între viața profesională și cea personală: profesia

de auditor financiar este recunoscută ca fiind foarte solicitantă ca volum de muncă, având un impact deosebit asupra vieții personale, în special în sezonul de vârf. Se pare că tinerii profesioniști își apreciază tot mai mult realizările personale și sociale. Această situație impune firmelor de audit să echilibreze balanța prin oferirea unei flexibilități sporite.

## Următoarele etape în pregătirea pentru viitor

Identificăm trei domenii în care este necesară continuarea eforturilor depuse în cadrul profesiei, în colaborare cu părțile implicate la nivel european, pentru audit și asigurare în secolul al XXI-lea:

- consolidarea angajamentului cu părțile interesate, ținând cont totodată de necesitățile și de așteptările acestora de la auditor;
- înțelegerea posibilităților pe care tehnologia le oferă pentru profesia de auditor financiar și dezvoltarea competențelor necesare pentru exploatarea acestor posibilități tehnice;
- adaptarea modului în care viitorii auditori sunt formați pentru un mediu în continuă schimbare.

Vom continua eforturile pentru viitorul auditului și pentru alte domenii-cheie pentru profesie. Ne concentrăm asupra posibilităților pe care noile evoluții le oferă profesiei contabile. Dar pentru a profita de acestea, trebuie să ne pregătim încă de pe acum. ♦



# The future of audit: what does it look like and what skills do you need?

**Hilde Blomme**, Deputy Chief Executive at Accountancy Europe

Accountancy Europe finds the audit profession needs to push itself to think about its future. External auditors are currently the primary providers of assurance, but this might not remain the case. Therefore, the profession needs to reassess its role in audit and assurance services. It can either ignore the calls for change, lose sight of the needs of its various stakeholders, and run the risk of becoming less relevant. Alternatively, the profession can embrace change, adopt a more innovative – sometimes also more self-critical – approach, and be at the forefront in proposing new ideas.

As the umbrella organisation for 50 European professional accountancy bodies, we work to keep audit and assurance services relevant. We engage with international and European decision-makers and issue publications on the topic such as Pursuing a strategic debate: the future of audit and assurance<sup>1</sup> and Keeping the audit profession attractive<sup>2</sup>. Below we set out our key actions for the future of audit and assurance:

- ➔ respond to stakeholders' needs
- ➔ encourage innovation driven by technology



- ➔ rethink education to ensure the right skillset
- ➔ keep the audit profession attractive

## Respond to stakeholders' needs

The audit profession's stakeholders come from diverse horizons, such as large entities (quoted or not), small and medium-sized entities and public-sector entities where auditors have to engage with, for instance, management, those

charged with governance, investors, shareholders, standard setters, and regulators. The auditor's response to these stakeholders' diverse needs should be balanced and adapted – the profession's engagement should for instance not be limited to regulators as this could reduce the perception of other market players' needs and the grasp of the broader public interest. Audit was historically performed to serve shareholders; with growing interest from diverse stakeholders and enhanced public auditor reporting. We foresee the focus of audit to be

<sup>1</sup> Accountancy Europe (previously FEE), (2016), *Pursuing a strategic debate – The future of audit and assurance*, [https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1601\\_Future\\_of\\_audit\\_and\\_assurance.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1601_Future_of_audit_and_assurance.pdf)

<sup>2</sup> Accountancy Europe, (2017), *Keeping the audit profession attractive*, [https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Keeping-the-Audit-Profession-Attractive\\_18.07.2017.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Keeping-the-Audit-Profession-Attractive_18.07.2017.pdf)

more and more on delivering qualitative and insightful information to investors as well as to a broader array of stakeholders and ultimately to the public at large.

Today, auditors help increase transparency and combat corruption. Radical changes are taking place in society concerning the quantity, availability, and accessibility of data. More open communication will also enable the profession to inform public opinion on the usefulness and relevance of audit and assurance services. Audit should not be regarded just as a compliance burden for companies.

When reflecting on what auditors can contribute to large undertakings, we find that changes in technology have led to increased access to, and interest in, corporate affairs. In our work on the Future of Corporate Reporting<sup>3</sup>, Accountancy Europe puts forth the idea that the audience for corporate reporting is growing. As such, the needs of this growing audience, both from a corporate reporting as well as an assurance perspective, have to be properly addressed. Financial information is still at the heart of the profession, but narrative and non-financial reporting is gaining momentum. Given the increasing importance that businesses give to non-financial drivers and key performance indicators (KPIs), the profession should strive to address these market needs. Market demand for assurance is

also expected to rise because of the EU imposing disclosures of non-financial information on large undertakings<sup>4</sup>. Users of corporate reports might also expect increased transparency on the future viability of the entity. Therefore, the current twelve-month horizon of the 'going concern' basis of accounting may no longer be fit for purpose in the future. Management and/or those charged with governance might be expected to be more vocal about their underlying assumptions on the 'going concern' of the entity, along with their forward-looking business expectations. The auditor could be asked to provide assurance over these assumptions.

Small and medium-sized enterprises (SMEs) have different stakeholders and needs than large ones. We think audit should still be seen as a value-added service for this part of the market. Shareholders, banks and lenders, tax authorities, customers, suppliers, and employees value insights into the financial health of businesses. The profession has a lot of alternatives in its service offerings to provide comfort at the right level, although there is a need to remain agile and adaptable when performing audits for, and delivering other services to, SMEs. To do so, applying professional judgement and using standards in a way that facilitates proportionate application of the procedures to audit the smallest entities is important. It will ensure that the

audit work remains fit for purpose and adaptable to business and technological developments.

We also see a future enhanced role for the profession in supporting public-sector entities. Management of public finances should be a key priority for governments, especially in Europe. The profession can offer various forms of assistance in this regard: analysis of deficiencies in accounting systems and internal control over financial data and reporting, supporting evolution in reporting standards, and staff training among others. This is an area where the profession can greatly contribute to the public interest.

### **Encourage innovation driven by technology**

IT innovation is profoundly affecting all industries and sectors and the audit needs to get prepared for fast-paced change. The core concept of an audit of financial statements will remain, but technology is more and more automating the audit procedures. Computers will take over the identifying exceptions or anomalies, reviewing trends and testing controls in a future closer than we may think. How evidence is obtained will undoubtedly change, but the professionals' judgement will remain at the core: just imagine a fully-automated audit with a certification system. For

<sup>3</sup> Accountancy Europe (previously FEE), (2015), *The Future of Corporate Reporting – creating the dynamics for change*, <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/FEECogitoPaper - FutureofCorporateReporting.pdf>

<sup>4</sup> For further information, please refer to the Accountancy Europe (previously FEE), (2015), *EU Directive on disclosure of non-financial and diversity information*, [https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1512\\_EU\\_Directive\\_on\\_NFI.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1512_EU_Directive_on_NFI.pdf)

Accountancy Europe, the thing that technology will not take over is judgement.

## Rethink education to ensure the right skillset

We have also looked into the auditor's skillset and his or her interaction with other professionals. The key idea regarding the skillset is the willingness to adapt to new situations. The skills needed for an audit will be more and more driven by the context in which the audit is performed: new business models, technologies used, etc. These trends may make the auditor's work more challenging, but also more interesting.

There is also a growing demand for specialised professionals in the audit profession, ranging from data specialists to environmentalists, and for individuals without an audit or accounting background. This is due to three main factors:

- technology
- increasing complexity in financial reporting
- new services that are provided by audit firms

Developments in technology impact the nature of the work of the auditor. Not only does the auditor have to further develop his own IT skills, but audit firms are also including more and more IT experts in the audit team in order to cope with changes in the business environment. *"Every company is an IT company nowadays. What does that mean for audit firms?"* asks an audit partner in the Netherlands.

Audit firms and Accountancy Europe's members are taking action regarding the attractiveness of the audit profession. For example, members are increasing their interaction with universities and are setting up young professionals' bodies.

Professional bodies, firms, and other bodies involved in education and training also need to make sure that the way future auditors are educated and trained is still fit for purpose. It will help smaller firms keep up with the pace of change discussed above. IT skills are not the only ones to focus on in changing our education and training strategy: ethics (integrity, objectivity, and professional behaviour) and the ability to exercise professional scepticism in making sound professional judgements are still key elements of the auditor's skillset in the future. Understanding the client's business environment is also paramount.

The profession needs to adapt its training curriculum and recruitment model to the current dynamic business environment and include more individuals from non-accounting backgrounds to develop multi-disciplinary teams.

That is why we gathered views on the attractiveness and skillset of the audit profession by interviewing 21 key stakeholders. We spoke with (young) auditors, regulators, investors, academics, and policy makers.

## Keep the audit profession attractive

Most interviewees thought that the best way to keep the audit

profession attractive is to promote the achievements of the audit profession and demonstrate what benefits it brings to society. *"Make people aware of the benefits of the audit profession: you learn a lot from the 1st day, you meet a lot of interesting people, and you do a lot of interesting things"* a young auditor from Austria mentioned. At the same time, clients, investors, and society should perceive the positive value of the audit.

There is also the retention issue: students and (young) professionals must not only be attracted to join, but also motivated to remain in the profession and audit firms to prevent the loss of knowledge and experience. High junior staff turnover rates in audit firms are a concern for the profession and should not be overlooked. Audit firms face the constant challenge of managing the outflow of staff, especially as today's economic growth creates more opportunities available elsewhere in the job market. It's not all negative, as new colleagues entering the profession bring fresh ideas to an audit firm, but the challenge for the firms is also about keeping the right people.

From our interviews, we identified five main factors influencing the attractiveness of the audit profession:

- The registration process: the process of becoming a registered auditor encompasses several phases and can be very lengthy. There is a need to find a balance between demanding requirements to join the profession and ensuring that the best professionals are not



discouraged from becoming registered auditors.

- ➔ Tougher regulation: greater accountability and scrutiny reinforce the public interest dimension of the audit profession. Although auditors understand this is part of the job, they notice that the nature of their work gradually changes, focusing more on tasks related to oversight and quality assurance.
- ➔ The compliance mind-set: the very desirable intellectual challenge might be perceived as diminished as work becomes a tick-the-box exercise. Professional judgment and audit quality needs to remain the central element of our work. *“Too much focus on the audit process instead of focus on the outcome – we need to find the right balance”* was mentioned by a regulator in the United Kingdom.
- ➔ Impact of technology: the millennial generation is proficient in the use of modern technology. Young professionals joining the profession should be encouraged to use their capabilities and share them with more senior staff. Also, as firms adopt technology to carry out certain procedures, there are opportunities for more interesting areas of work which are also more attractive.
- ➔ Work-life balance: the audit profession is known as very demanding in terms of work load with a high impact on personal life, especially in the peak season. Young professionals seem to



increasingly value their personal and social achievements. This imposes a new equilibrium on audit firms to achieve this balance, such as offering increased flexibility.

### Next steps to prepare for the future

We identify three areas where further work is needed within the audit profession in cooperation with stakeholders at European level to be prepared for audit and assurance in the 21<sup>st</sup> century:

- ➔ enhancing engagement with stakeholders while taking into

account their different needs and expectations of the auditor

- ➔ understanding the capabilities that technology offers for the audit profession and the skillset development required to harness these capabilities
- ➔ adapting how future auditors are educated for a changing environment

We continue our work on the future of audit and other key areas for the profession. We focus on the opportunities that new developments bring for the accountancy profession. But to seize them, we need to get prepared now. ♦



The ACCA logo is a red square with the letters 'ACCA' in white, bold, sans-serif font.

Think Ahead

# Parteneriat profesional

ACCA are onoarea de a fi partener al CAFR în numeroase și diverse proiecte care au drept obiectiv oferirea de avantaje reciproce membrilor noștri. Vă mulțumim pentru deschidere și interes.

Promovând împreună valoarea.



# Comitetele de audit din Europa Centrală și de Est în fața schimbării



**Martin Manuzi,**  
Director regional  
pentru Europa,  
ICAEW

Aduc comitetele de audit din Europa Centrală și de Est o contribuție practică la consolidarea raportării financiare și a procesului de audit statutar? Comitetele de audit joacă un rol fundamental în asigurarea gestionării eficiente a întreprinderilor, consolidând transparența și integritatea raportării financiare. Fiind responsabile cu sprijinirea consiliilor în îndeplinirea obligațiilor financiare și fiduciare pe care acestea le au față de acționari, comitetele colaborează cu auditorul statutar și cu managementul entității corporative.

Aduc comitetele de audit din Europa Centrală și de Est o contribuție practică la consolidarea raportării financiare și a procesului de audit statutar? Comitetele de audit joacă un rol fundamental în asigurarea gestionării eficiente a întreprinderilor, consolidând transparența și integritatea raportării financiare. Fiind responsabile cu sprijinirea consiliilor în îndeplinirea obligațiilor financiare și fiduciare pe care acestea le au față de acționari, comitetele colaborează cu auditorul statutar și cu managementul entității corporative.

În ultimul deceniu, rolul comitetelor de audit a devenit și mai pregnant în Uniunea Europeană, inițial datorită adoptării Directivei UE din 2006 privind auditul statutar și, de curând, datorită pachetului legislativ de

reformă a auditului la nivel european din 2014. Evoluția a fost deosebit de importantă în statele Europei Centrale și de Est, înființându-se, adeseori, comitete de audit ca urmare a aderării la UE, precum și a necesității de a respecta corpusul legislativ european. Această evoluție constantă face obiectul raportului comun întocmit de ICAEW și Deloitte – „Comitetele de audit din Europa Centrală și de Est în fața schimbării” publicat în vara anului 2017.

Bazat pe interviuri detaliate, realizate cu membrii comitetelor de audit din șapte țări din Europa Centrală și de Est (Bulgaria, Republica Cehă, Ungaria, Lituania, Polonia, România și Slovenia) și cuprinzând 35 de entități de interes public active în diverse sectoare, inclusiv un

număr mic de întreprinderi de stat, raportul prezintă o analiză detaliată a modului în care comitetele de audit își desfășoară activitatea, a felului în care își aduc contribuția și cum privesc viitorul. De asemenea, raportul oferă informații referitoare la câteva dintre problemele comune, încă existente, în contextul în care rolul comitetelor de audit este tot mai extins, determinat în mare măsură și de introducerea de noi cerințe statutare.

## 1. Funcționarea comitetelor de audit: competențe noi, mai multă comunicare

Comitetele de audit suportă influențe din partea managementului



tului, a auditorilor statutari și a consiliilor independente și au un rol decisiv în asigurarea unei raportări corporative riguroase, consolidând astfel încrederea în companii și în piețele de capital. Așadar, nu este deloc surprinzător că în ultimul deceniu s-au definit cerințe și recomandări tot mai detaliate, referitoare la tipul și la rolul comitetului de audit la nivel european și național. Comitetele de audit reflectă diversitatea mediului de afaceri și a obiceiurilor legate de guvernarea corporativă. Acestea pot funcționa pe structuri de conducere pe unul sau pe două nivele. În ceea ce privește structura, recurența întâlnirilor, colaborarea cu consiliul și cu managementul, nu există o soluție universală. Acest lucru este valabil pentru comitetele de audit din Europa Centrală și de Est care au participat la sondaj. Însă există și subiecte comune, în special referitoare la cerințele de schimbare în materie de competențe și timp impuse membrilor comitetului.

### **Membrii comitetului de audit: este nevoie de competențe noi și de mai mult timp**

*„Competențele solicitate se schimbă, bineînțeles. Sunt necesare mai multe informații despre control, audit și gestionarea riscurilor din partea membrilor comitetului de audit.” (România)*

*„Petrecem din ce în ce mai mult timp pregătindu-ne pentru reuniunile comitetului de audit; analizăm teme mult mai profund decât în trecut.” (Slovenia)*

Este evident că, pentru a fi un membru eficient al comitetului

de audit, competențele necesare se schimbă. Mulți respondenți au menționat necesitatea de experiență și cunoștințe aprofundate în raportarea financiară, audit și gestionarea riscurilor, pe lângă cunoștințele de specialitate dintr-un anumit sector de activitate. Acest fapt suscită întrebări asupra modului în care paleta cea mai bună de competențe poate fi stabilită și evaluată, în special dacă diferă de competențele esențiale. În același timp, există o tensiune între a avea prea mulți specialiști de raportare financiară și capacitatea comitetului de audit de a adopta o perspectivă mai amplă asupra problemelor care intră în competența sa. Membrii comitetului de audit trebuie să facă față unui cadru economic, informativ și de reglementare în continuă schimbare. Această situație impune existența unui grup divers de membri cu diferite competențe și experiențe - nu doar experți în domeniul contabilității și al auditului. Așa cum mai mulți respondenți au subliniat, este absolut necesar ca membrii comitetului de audit să aibă abilități interpersonale, o perspectivă independentă și dorința de a răspunde provocărilor.

Cerințele de schimbare în materie de competențe pentru membrii comitetului de audit au fost însoțite, în majoritatea cazurilor, de o creștere semnificativă a timpului pe care membrii îl dedică acestor cerințe. Frecvența reuniunilor diferă considerabil de la un comitet de audit la altul, astfel că unii respondenți participă lunar la reuniunile comitetului, iar alții doar o dată pe an. Cu toate acestea, majoritatea respondenților au conchis că participarea în calitate de membri ai comitetului de

audit reclamă cu cel puțin 50% mai mult timp decât alocau cu câțiva ani în urmă. Pentru unii dintre aceștia, timpul dedicat a înregistrat o creștere de peste 100%. În medie, respondenții noștri participă la reuniuni o dată la două luni, majoritatea expunând o prezență cât mai numeroasă. În unele cazuri, la reuniunile comitetului de audit, se mai adaugă și întrunirile informale.

Numărul reuniunilor *per se* nu este un indicator solid care să stabilească dacă timpul alocat este suficient pentru a permite comitetului de audit să își îndeplinească funcțiile de bază. Totuși, cei mai mulți dintre respondenții noștri sunt convinși că alocă mai mult timp pregătirii pentru reuniuni și participării la acestea. Această situație poate indica o creștere a responsabilităților comitetelor de audit, precum și nevoile funcționale în continuă schimbare și un context economic extern problematic. De asemenea, timpul este un factor care contribuie la consolidarea rolului pe care comitetele de audit îl joacă în asigurarea unei bune guvernări. Evoluția remarcată de mulți spre dezbateri ample, profunde și incitante a avut și, cel mai probabil, va mai avea un impact asupra timpului solicitat membrilor comitetului de audit. Și totuși, într-un caz izolat, s-a remarcat că experiența și competențele acumulate de membrii comitetului de audit au condus la o mai mare eficiență și la o reducere a timpului consacrat reuniunilor.

### **Colaborarea cu managementul**

*„Șeful departamentului de audit intern prezintă detalii cu privire la realizarea pla-*

*nului de audit în timpul fiecărei reuniuni a comitetului de audit. Șeful departamentului de conformitate, precum și șeful departamentului de raportare financiară prezintă trimestrial informații referitoare la rezultatele obținute în sfera de activitate și la întocmirea situațiilor financiare.” (Bulgaria)*

Comitetele de audit nu funcționează izolat. Cadrul de reglementare în schimbare a atras după sine responsabilități noi și sporite, în așa fel încât comitetele de audit să poată face recomandări consiliilor, sprijinindu-le să ia decizii potrivite în ceea ce privește procesul de raportare financiară, auditul statutar și eficiența controlului intern al calității și a sistemelor de gestionare a riscurilor.

Comitetele de audit trebuie să își mențină obiectivitatea și independența în colaborarea cu managementul. Conform celor mai bune practici, administratorii (și alți funcționari și/sau experți) care nu sunt membri ai comitetului de audit ar trebui să aibă dreptul de a participa la reuniuni, pe bază de invitație. În practică, respondenții noștri au prezentat o imagine de ansamblu contrastantă. În anumite companii, membrii consiliului sau managementul participă la toate reuniunile, în timp ce în altele, aceștia sunt invitați doar la dezbaterea anumitor puncte specifice ale ordinii de zi. În general, participă frecvent președinți, directori executivi, directori financiari, șefi ai departamentelor de audit intern și control intern. Printre participanți, se mai numără și auditori externi și/sau funcționari cu responsabi-

lități în materie de conformitate, gestionarea riscurilor sau chestiuni juridice.

În același timp, comitetele de audit au, în mod normal, dreptul de a se întâlni cu orice persoană relevantă din societatea din care face parte, inclusiv, și fără a se limita, la orice alt membru executiv al consiliului. Într-adevăr, cei mai mulți respondenți indică faptul că, deși există și excepții, comitetele de audit colaborează regulat cu diferite părți ale entității. Modalitatea și momentul în care are loc această interacțiune variază, de asemenea.

Având în vedere competența comitetului de audit, nu este deloc surprinzător că interacțiunea se realizează, în principal, cu personal din departamentele Financiar și Audit intern. Pot fi adăugate pe listă și alte departamente de conformitate, inclusiv echipele de control intern și juridic. Cel mai adesea, interacțiunea tinde să se realizeze în timpul reuniunii comitetului de audit și depinde de punctele specifice ale ordinii de zi.

Nivelul de interacțiune în timpul reuniunilor comitetului de audit nu este neapărat mulțumitor pentru toți participanții. Cel puțin un respondent a considerat oportună o flexibilitate mai mare de a intra în contact în cadrul unei entități, spre deosebire de nivelul mai limitat de interacțiune în cadrul unei a doua entități distincte. Colaborarea cu managementul și cu entitatea corporativă, în sens mai larg, depinde și de atitudinea proactivă a membrilor comitetului de audit în realizarea unei astfel de interacțiuni. Printre comitetele de audit care au participat la sondaj, nu există nicio practică uniformă, iar unele comitete descriu un nivel ridicat

de interacțiune cu personalul de conducere de nivel superior, nelimitându-se doar la reuniunile formale ale comitetului.

## Comunicarea cu acționarii

*„Misiunea noastră se limitează la întocmirea raportului anual și la participarea președintelui comitetului de audit la adunarea generală anuală.” (Bulgaria)*

*„Trei din patru reprezentanți din comitetul de audit provin din rândul acționarilor străini.” (Slovenia)*

Tipurile diferite de acționariat, precum și structurile corporative diverse vor determina forme distincte de interacțiune cu acționarii. Nivelul colaborării dintre comitetele de audit care au participat la sondaj și acționarii entităților variază de la frecvent și regulat la limitat și sporadic. Unii spun că nu interacționează cu acționarii. În cadrul firmelor cotate la bursă cu un număr mare de acționari, comunicarea tinde să se axeze pe publicarea raportului anual și pe participarea președintelui comisiei de audit la adunarea generală anuală pentru a răspunde la întrebări.

După cum au subliniat mai mulți respondenți, există uneori interacțiuni mai directe și mai frecvente cu un număr limitat de acționari. Acest lucru are loc, în general, prin intermediul consiliului. În câteva cazuri, interacțiunea se poate produce chiar în cadrul comitetului de audit, în cazul în care acționarul principal (sau reprezentantul) este, de asemenea, un membru al comitetului de audit. O situație care poate ridica probleme legate de independența comitetului de



și doar dacă este cazul. Comitetele de audit se vor strădui să facă o schimbare, însă lucrând separat. Comitetele de audit pot acționa mai eficient în cazul în care mediul corporativ general funcționează corespunzător.

### Evaluarea realizărilor

*„Noi nu evaluăm realizările comitetului. Dar dacă acționarii doresc acest lucru, o putem face.” (România)*

Evaluarea anuală a capacității și a eficienței tuturor comitetelor este o bună practică de guvernanță corporativă. În anul 2005, Comisia Europeană a recomandat comitetelor de audit să raporteze consiliului date privind activitatea și ceea ce au realizat, cel puțin de două ori pe an. Este posibil ca evaluările activității comitetelor de audit să se intensifice având în vedere modificările legislative introduse prin reglementările europene de audit din 2014, care autorizează în mod expres autoritățile competente să evalueze și să raporteze cu privire la performanța comitetelor de audit ale entităților de interes public - un punct ridicat în mod special doar de un singur respondent.

Acest aspect necesită atenție sporită în statele din Europa Centrală și de Est. Peste jumătate dintre acestea au declarat că performanța comitetelor de audit nu a fost revizuită. Chiar și atunci când performanța este evaluată, este de multe ori, un exercițiu informal, care se limitează, spre exemplu, la membrii comitetului de audit care își dau reciproc feedback. Alți respondenți au amintit comentariile puse la dispoziție consiliului trimestrial, semestrial sau anual și informa-

audit este cea a acționarului unic. Această situație poate fi deosebit de îngrijorătoare în cazul în care responsabilitățile-cheie, cum ar fi cele legate de procesul de raportare corporativă, numirea auditorului statutar sau achiziționarea de servicii de non-audit, sunt determinate de acționarul unic.

Potrivit celor mai mulți respondenți, comitetul din care fac parte are un nivel adecvat de implicare a acționarilor. Acest punct de vedere este exprimat de către respondenții care prezintă interacțiunea foarte limitată (sau aproape inexistentă) cu acționarii

entității, precum și de către cei care au o comunicare mai directă și mai frecventă. Deși acesta ar putea părea un domeniu în care există loc pentru îmbunătățiri clare, doar un număr mic de respondenți au considerat că dialogul ar putea fi mai frecvent, iar comunicarea mai directă. În mod ideal, comunicarea ar trebui să fie o cale cu două sensuri. Acționarii, care nu numai că primesc informații, ci se și angajează în dezbateri concrete, ar putea contribui la creșterea eficienței comitetului de audit. Cu privire la acest punct, respondenții noștri prezintă un interes limitat



țiile furnizate acționarilor prin intermediul raportului anual și al adunării generale anuale a comitetului de audit. Pentru entitățile care furnizează servicii financiare, aceste informații sunt tot mai mult partajate cu organismele de supraveghere competente. Unii au descris un proces de evaluare mai structurat. Acesta se poate baza pe chestionare, care, într-unul din cazuri, sunt puse la dispoziție de deținătorul grupului, sau pe feedback din alte surse, precum managementul intern și/sau auditorul statutar.

Având în vedere rolul tot mai însemnat al comitetelor de audit și noile cerințe legislative, se preconizează că aceste comitete de audit vor reflecta asupra necesității de a se baza pe autoevaluare, de a cere feedback de la cei cu care interacționează sau de a solicita asistența consilierilor externi în procesul de evaluare. La ultima variantă se pare că se va recurge mult mai târziu: niciunul dintre comitetele de audit consultate nu solicită, în prezent, (sau nu intenționează să solicite) asistența experților externi pentru a le înlesni evaluarea performanței.

Situația este similară atunci când trebuie să se evalueze calitatea auditului extern. În acest caz, majoritatea respondenților au afirmat că evaluarea calității auditului extern chiar este realizată de comitetul de audit din care fac parte. Dar, încă o dată, aceste evaluări par a fi, în general, destul de informale și/sau bazate, în principal, pe rapoarte furnizate de auditorul statutar. Pentru unii, acest lucru reflectă lipsa de criterii mai formale pe baza cărora să se evalueze calitatea auditului.

## 2. Schimbarea și domeniile de impact

Comitetele de audit au fost instituite pentru a avea un impact asupra modului în care companiile își desfășoară activitatea. Acestea au responsabilități majore în ceea ce privește guvernanta corporativă, jucând un rol esențial în asigurarea gestionării eficiente a entităților. Atribuțiile de bază ale comitetului de audit, inclusiv cele referitoare la monitorizarea raportării financiare și a procesului de audit statutar, sunt prevăzute în reglementările obligatorii și neobligatorii, precum și în anexa tehnică. Modul în care aceste atribuții sunt îndeplinite diferă, în special în funcție de responsabilitățile privind gestionarea riscurilor. În același timp, poate fi greu de evaluat dacă, și în ce măsură, comitetele de audit au un aport semnificativ în practică. Adesea, acest aspect reflectă natura comitetelor de audit, iar dezbaterile au loc în privat. Interviewați, respondenții noștri au apreciat, într-un număr impresionant (și, probabil, deloc surprinzător) că, în special atunci când este vorba de domenii principale de competență, comitetele de audit din care fac parte au o contribuție însemnată.

### Este gestionarea riscurilor o atribuție de bază?

*„Gestionarea riscurilor trebuie să se regăsească printre priorități mai vizibile decât în trecut.” (Republica Cehă)*

*„Comitetul de audit este responsabil de evaluarea eficienței și a eficacității sistemului companiei de gestionare a riscurilor.”*

*Activitatea de administrare a riscurilor presupune identificarea și gestionarea acestora.” (România)*

Deși majoritatea comitetelor de audit monitorizează activitățile de audit intern și de control intern, responsabilitățile legate de gestionarea riscurilor fluctuează. În cazul majorității entităților analizate, responsabilitățile legate de audit și de gestionarea riscurilor nu au fost repartizate între comitete de administrație distincte. Unii respondenți nu au avut nimic de obiectat, punctând că nu este necesară existența unui comitet de risc separat, având în vedere că responsabilitățile privind auditul și cele referitoare la gestionarea riscurilor se suprapun în mod sesizabil. În alte cazuri, situația actuală a fost descrisă explicit ca fiind o ilustrare a dezvoltării limitate a serviciilor de gestionare a riscurilor din cadrul entității. Desigur, competența și structura comitetelor de administrație sunt dinamice și evoluează în timp. Cel puțin un respondent a remarcat că, în prezent se are în vedere înființarea unui nou comitet de gestionare a riscurilor, care să funcționeze alături de comitetul de audit.

Cu toate că gestionarea riscurilor poate fi o disciplină relativ nouă pentru comitetele de audit din Europa Centrală și de Est, este îngrijorător faptul că un număr mic de respondenți observă că, indiferent de cerințele legislative aflate deja în vigoare, comitetul de audit nu are nicio responsabilitate pentru gestionarea riscurilor și pentru controlul intern.

Pe de altă parte, aproximativ o treime dintre respondenții noștri au indicat o situație în care responsabilitățile legate de gestionarea

rea riscurilor sunt repartizate între comitetele de administrație, în timp ce comitetul de audit are, așa cum era de așteptat, un rol mai mult de supraveghere. În aceste cazuri, comitetele de audit tind să se concentreze pe evaluarea nivelului de adecvare și de eficacitate a activităților și a proceselor unei entități legate de gestionarea riscurilor. Nu este întotdeauna clar ce riscuri sunt luate în considerare de către comitetele de audit: cele legate de procesul financiar sau o gamă mai largă de riscuri la care este expusă entitatea corporativă? Câțiva respondenți au menționat responsabilități specifice, cum ar fi monitorizarea activă sau evaluarea diverselor tipuri de riscuri, sau chiar stabilirea planurilor de reducere a riscurilor operaționale. Este posibil ca unii membri ai comitetului de audit să se simtă mai comod evaluând riscurile asociate „indicatorilor financiari” din sectorul serviciilor financiare decât cele din alte domenii.

Deși o mai mare repartizare a responsabilităților privind gestionarea riscurilor între comitetele de administrație ar fi privită ca o bună practică în materie de guvernare, aceasta poate adesea reflecta dimensiunea unei entități individuale, cu structuri corporative mai mari care necesită, mai degrabă, comitete de administrație mai specializate. Pentru entitățile de servicii financiare, acest aspect reflectă și cerințele legale modificate, așa cum remarcă unii dintre respondenții noștri. Repartizarea responsabilităților poate fi, mai curând, pe hârtie decât în practică: în câteva cazuri, respondenții indică repartizarea responsabilităților privind gestionarea riscurilor între comi-

tetele de audit și cele de risc, și remarcă, în același timp, că cele două comitete au componență similară.

### Un impact pozitiv, cu câteva excepții

*„Cel mai mare impact pe care l-am înregistrat a fost în domeniul raportării financiare și al auditului intern. Am făcut recomandări specifice pentru îmbunătățirea calității situațiilor financiare și am contribuit activ la eliminarea concluziilor negative din domeniul auditului intern.” (Bulgaria)*

*„Ne-aș puncta cu 6 din 10. Uneori sunt mai puțin mulțumit de timpul pe care instituția noastră îl alocă pentru aplicarea anumitor măsuri (cum ar fi sistemul integrat de gestionare a riscurilor).” (România)*

Majoritatea respondenților consideră că sunt membri ai comitetelor de audit care aduc o contribuție esențială. Există un consens potrivit căruia comitete de audit chestionate continuă să aibă un impact asupra responsabilităților principale referitoare la raportarea financiară, controlul intern, auditul intern, gestionarea riscurilor, procesul de audit statutar, precum și la alte aspecte din domeniu. Nu ne miră faptul că această enumerare se armonizează îndeaproape cu cerințele reglementărilor obligatorii și neobligatorii. De asemenea, mulți respondenți plusează, subliniind modul în care sunt aplicate măsurile recomandate de comitet din punct de vedere operațional. În prezent, unitățile de audit intern dispun de personal calificat. Au fost introduse și standar-

dele internaționale de raportare financiară (IFRS). Au fost îmbunătățite prezentările din situațiile financiare. Au fost introduse noi sisteme de stabilire a bugetului. Au fost sporite activitățile de control intern. Au fost modificate structurile organizatorice extinse. A fost monitorizată respectarea cerințelor legislative și de reglementare.

Unii respondenți își exprimă opiniile mai nuanțat, remarcând, de exemplu, că, deși recomandările comitetului sunt aplicabile, acestea nu sunt încă puse în practică. Alții subliniază că pot exista excepții, chiar și în cazul în care tendința generală este pozitivă. Iar un mic grup își exprimă pesimismul în evaluări, semnalând limitările cu care se confruntă comitetul de audit.

### Priorități actuale

*„Domeniile actuale de interes includ evitarea greșelilor (risc financiar), monitorizarea comitetului de credit, evaluarea independenței experților și a securității IT.” (Polonia)*

*„Riscul informatic, precum și problemele de securitate a datelor reprezintă cea mai mare provocare.” (Ungaria)*

Privind în perspectivă, comitetele de audit chestionate continuă să se concentreze, în principal, pe probleme care intră în domeniul lor de competență: raportare financiară, audit intern, control intern și gestionarea riscurilor. Totuși, în unele cazuri, respondenții admit că se concentrează cu prioritate pe anumite elemente din domeniul lor general de competență - de exemplu, acordă o mai mare atenție anumitor riscuri sau încearcă să asi-

gure o mai bună coordonare organizatorică. Doar un număr mic de respondenți susțin că analizează cu mai mare atenție cadrul economic, de reglementare și de afaceri. Problemele precum acordurile de denunțare a neconformităților, respectarea generală a normelor, implicarea tot mai mare a acționarilor și problemele de securitate IT se regăsesc, deocamdată, destul de rar printre prioritățile celor intervievați.

O situație similară se conturează atunci când respondenții privesc spre viitor. Bineînțeles, raportarea financiară, controlul intern, gestionarea riscurilor și, într-o măsură mai mică, auditul intern rămân subiecte de îngrijorare. Într-adevăr, mai mulți respondenți nu se așteptau la modificări semnificative în ordinea de zi viitoare. Alții au remarcat că este foarte probabil ca aceste comitete de audit să modifice centrul de atenție în ceea ce privește domeniile lor de responsabilitate. De exemplu, în domeniul serviciilor financiare, comitetele de audit pot analiza cu mai multă atenție modul în care IFRS9 este pus în aplicare.

Surprinzător, doar un număr mic de respondenți se așteptau ca o mai mare atenție să fie acordată riscurilor privind securitatea informațională, cibernetică și a datelor, ca parte a responsabilităților lor de supraveghere a riscurilor, în ciuda impactului potențial asupra activităților de bază desfășurate și asupra reputației corporative. O atenție limitată asupra aspectelor digitale poate reflecta abilitățile și experiența membrilor comitetului de audit - puțini fiind susceptibili de a fi specialiști IT verita-



bili. Cu toate acestea, comitetele de audit ar trebui să supună discuției acest aspect și să decidă dacă există necesitatea instituirii unor politici și proceduri adecvate.

Mai mulți respondenți au remarcat obligativitatea comitetelor de audit de a petrece mai mult timp analizând cerințele legale noi, în special modificările aduse de pachetul legislativ european din 2014, care extind substanțial responsabilitățile comitetului de audit, în special în ceea ce privește procesul de audit statutar.

### **3. Comitetele de audit din Europa Centrală și de Est: devin treptat mai îndrăznețe**

Comitetele de audit din întreaga Uniune Europeană au sesizat schimbarea și extinderea competențelor în ultimul deceniu, dar probabil nicăieri la fel de mult ca în Europa Centrală și de Est unde statele au fost nevoite să respecte întreg corpusul legislativ în vigoare al UE ca o condiție de aderare. Însă, legislația UE nu a rămas nemodificată. Pentru



majoritatea respondenților, modificările au fost semnificative: chestiunile de fond sunt tot mai discutate, iar comitetele de audit prezintă din ce în ce mai multe provocări pentru management. Nu toate comitetele de audit din regiune au evoluat în același ritm și, astfel, continuă să existe provocări majore.

## De la formalitate la fond

*„În ultimii zece ani, au existat modificări esențiale. În prezent, obiectivul este de a realiza tranziția de la o entitate formală la o entitate care pune în valoare consiliul și directorul executiv.”*  
(Ungaria)

*„Oamenii încep să înțeleagă impactul pe care comitetele de audit îl pot avea. Acționarii au început să recurgă la competențele pe care comitetele de audit le oferă.”* (Republica Cehă)

Pe măsură ce comitetele de audit au devenit tot mai cunoscute în ultimul deceniu, în întreaga Europă Centrală și de Est, mulți dintre respondenții noștri s-au exprimat clar în legătură cu noile provocări. Totuși, s-a dovedit că aceste comitete de audit din regiune sunt din ce în ce mai ferme în îndeplinirea obligațiilor statutare. Însă, diferența dintre profesioniști și cei mai puțin profesioniști rămâne sesizabilă.

Mulți respondenți au menționat trecerea de la un rol formal și obedient la unul mai profesionist și mai îndrăzneț. În unele cazuri, acest lucru a fost considerat a fi un rezultat al membrilor comitetului de audit mai independenți și mai bine calificați. Alții au considerat că a fost o consecință a modificărilor privind

responsabilitățile comitetului de audit sau o reflectare a factorilor externi, cu probleme noi care apar în prim-plan.

Nu toți respondenții au fost convinși că aproape toate comitetele de audit din întreaga Europă Centrală și de Est s-au schimbat sau s-au schimbat suficient. Mai mulți respondenți au remarcat progrese limitate (sau inexistente). Comitetele de audit există pentru că au fost impuse prin lege: acest lucru nu înseamnă că acestea au și un impact. Doi respondenți au privit comitetele de audit ca fiind o altă cerință birocratică impusă întreprinderilor și pe care doar entitățile internaționale mari ar trebui să le aibă în componență. De asemenea, câțiva respondenți au făcut observații critice cu privire la alegerea membrilor comitetului de audit din anumite entități, estimând că mai multe numiri ar trebui să nu fie luate în serios. În unul dintre cazuri, s-a trasat o distincție clară între comitetele de audit ale entităților din sectorul privat (în general, bune) și cele ale entităților de stat (împânzite, mai degrabă, de persoane care se bucură de protecție decât de persoane bine calificate).

## Factorii favorabili schimbării

*„Legislația UE a avut un impact pozitiv în ceea ce privește sporirea siguranței acționarilor legate de acuratețea, fiabilitatea și relevanța informațiilor prezentate în situațiile financiare.”* (România)

Ținând cont că apariția comitetelor de audit în mare parte din Europa Centrală și de Est a coin-

cis cu aderarea la UE, nu este deloc surprinzător că mulți respondenți consideră că cerințele legale ale UE au fost și continuă să fie catalizatorul schimbării. Pentru unii, acest lucru indică o cerere limitată din partea investitorilor, care reflectă dimensiunea piețelor locale de capital. Desigur, schimbarea impusă prin legislație poate conduce la înființarea oficială a comitetelor de audit în vederea respectării legislației. Și, într-adevăr, pentru unele s-a întâmplat exact așa. Cu toate acestea, două treimi dintre respondenții noștri au fost mai optimiști. UE a impus schimbarea acolo unde companiile sau investitorii nu au reușit. Capacitatea comitetelor de audit de a monitoriza integritatea procesului de raportare financiară ar putea să nu fie încă bine conturată în unele jurisdicții, dar tendința este încurajatoare.

Contextul extern mai larg are și el relevanță. Ultimii zece ani au fost tulburi, în toate statele membre UE, din punct de vedere economic. Multe comitete de audit au fost puse în situația de a îndeplini un rol mai important decât îndepliniseră companiile, într-un context instabil din punct de vedere economic și politic. Unii respondenți au fost convinși de faptul că nevoile de afaceri și/sau investitorii au fost cei mai importanți promotori ai schimbării, în special acolo unde deținătorii grupurilor au devenit mai exigenți. În cazul unui respondent, perspectiva unui nou parteneriat strategic a condus la consolidarea comitetului de audit. Alții au considerat că nevoile de afaceri și/sau investitorii au avut un impact limitat, aproape inexistent. Chiar și comitetele de audit au determinat schimbarea, insistând

pentru recunoașterea profesionalismului și a importanței rolului pe care îl joacă.

Pentru mulți, motoarele schimbării sunt multiple, reprezentând o combinație de cerințe de reglementare, nevoi de afaceri și solicitări ale investitorilor. Într-adevăr, pentru comitetele de audit ale entităților de servicii financiare, cerințele de reglementare și de afaceri au fost deosebit de specifice și de semnificative.

### Acțiuni în curs

*„Rolul comitetelor de audit este subestimat. Sunt menținute prin constrângeri legale. Îmbunătățirile vor veni odată cu rezultatele obținute în urma activității desfășurate chiar de comitete. Comitetele de audit sunt prezente în țara noastră de puțin timp.” (Bulgaria)*

Comitetele de audit individuale își conturează din ce în ce mai mult un profil în cadrul entităților individuale, dar profilul lor general în diferite state membre ale Europei Centrale și de Est încă mai are nevoie de stimulare. Mai mult de jumătate dintre respondenții noștri și-au exprimat reticența în ceea ce privește impactul și profilul bine delimitat al comitetelor de audit din statul lor. Capacitatea comitetelor de audit de a lua decizii și de a impulsiona managementul și auditorul extern nu este încă bine conturată. Adesea, acestea sunt percepute ca fiind un organism nominal; trebuie să facă mai mult pentru a produce efecte.

Unii respondenți au o viziune mai pozitivă, remarcând din nou cât de proeminente au devenit comitetele de audit de la introducerea legislației UE. Deși se

constată, încă o dată, diferența dintre regulile scrise pe hârtie și regulile aplicate în practică. Mai mulți respondenți au observat că foarte multe lucruri depind de cât de multă autoritate este conferită unui comitet individual de audit. Acest lucru depinde, de asemenea, de structurile de guvernare corporativă din cadrul entităților individuale și, prin urmare, variază semnificativ de la o organizație la alta. Unii respondenți consideră că cel mai mare impact îl au comitetele de audit din cadrul grupurilor multinaționale. Alții, ca ecou la o altă temă comună, au observat că forța și hotărârea comitetului de audit sunt determinate, în mare parte, de înșiși membrii comitetului.

Și mai este excepția bizară, potrivit căreia un număr infim de respondenți susțin că responsabilitatea pentru multe aspecte care sunt în competența comitetului de audit ar trebui să fie transferată auditorului extern.

### Provocările viitorului: o perspectivă regională

*„Este posibil ca membrii independenți să înțeleagă domeniul de activitate dacă nu sunt în contact permanent cu entitatea? Cum pot membrii comitetului de audit să se asigure că primesc informații corespunzătoare în afara reuniunilor trimestriale?” (Republica Cehă)*

*„Cele mai mari provocări se vor referi la modul în care organizațiile de servicii financiare din țară vor reacționa la privatizare și la apariția băncilor străine sau a noilor investitori. Vor schimba tactica noii jucători?” (Slovenia)*

Invitați să analizeze principalele provocări cu care se confruntă comitetele de audit din regiune, multe dintre problemele semnalate de respondenți au fost similare cu cele la care se gândiseră când analizau activitatea comitetelor de audit din care fac parte. Respondenții au dorit să vadă o îmbunătățire continuă a comitetelor de audit, devenind astfel din ce în ce mai profesioniste și independente. Cu toate acestea, găsirea unui echilibru între independență, competență profesională și cunoștințe în domeniu, într-un mediu de afaceri în continuă schimbare, este o provocare extrem de importantă pentru alții. Câțiva respondenți au considerat că acest lucru ar necesita dezvoltarea mai multor proceduri standardizate pentru comitetele de audit. În același timp, un număr mic de respondenți au evidențiat provocarea tot mai stringentă de a găsi oameni potriviți, de a-i remunera și de a-i pregăti corespunzător.

Comitetele de audit ar putea fi nevoite să acorde mai multă atenție în a se asigura că activitățile și procesele adecvate de audit intern, de control intern și de gestionare a riscurilor sunt instituite în conformitate atât cu cerințele legale, cât și cu cele mai bune practici din domeniu. Punerea în aplicare a pachetului legislativ european din 2014 va fi o provocare pentru mulți. Schimbarea practicilor de afaceri, inclusiv privatizarea și/sau apariția mai multor investitori străini, în plus față de transformarea digitală continuă și de noile standarde de raportare financiară vor constitui, pe viitor, o provocare în regiune pentru comitetele de audit. Unii vor fi pregătiți să facă față acestor schimbări. Alții nu. ♦





# BDO AUDIT

BDO România, a cincea firmă de audit și consultanță din țară, are o experiență de 25 de ani în prestarea de servicii profesionale. Cu peste 200 de profesioniști ce acționează în cadrul unor echipe multidisciplinare coordonate de 20 parteneri acreditați de organisme profesionale internaționale și locale, oferim astăzi toată gama de servicii cerute de piața de audit și consultanță. În prezent, ne desfășurăm activitatea prin cele cinci birouri din București, Cluj, Timișoara, Iași și Chișinău (Republica Moldova).

Prin apartenența ca firmă membră pentru România la rețeaua BDO, rețea ce ocupă locul cinci în ierarhia mondială a firmelor de profil, încorporăm în serviciile noastre cerințele standardelor profesionale și expertiza unei rețele cu peste 67.000 profesioniști ce operează prin 1.400 birouri în 158 țări.

- ▶ **Auditul situațiilor financiare**
- ▶ **Audit intern și servicii conexe**
- ▶ **Audit IT**
- ▶ **Misiuni speciale de Audit**
- ▶ **Raportare financiară**
- ▶ **Risc de guvernare și raportare de conformitate**





# Making a difference: audit committees in Central and Eastern Europe

**Martin Manuzi**, Regional Director for Europe, ICAEW

Are audit committees in Central and Eastern Europe (CEE) making a practical difference when it comes to enhancing the financial reporting and statutory audit process? Audit committees play a pivotal role in helping to ensure the effective stewardship of corporates, enhancing the transparency and integrity of financial reporting. Tasked to help boards discharge their financial and fiduciary responsibilities towards shareholders, they engage with the statutory auditor and the management of the corporate entity.

Their role has been strengthened across the EU during the last decade, initially as a result of the adoption of the 2006 EU Statutory Audit Directive and, more recently, the 2014 EU audit package. The evolution has been particularly marked in CEE, with audit committees often – but not always – set up as a direct consequence of EU membership and the need to comply with the full body of EU law. This ongoing evolution is the focus of a shared ICAEW – Deloitte report, **Making a difference: audit committees in Central and Eastern Europe**, published during the summer of 2017.

Based on in-depth interviews with audit committee members in seven CEE countries (Bulgaria, Czech Republic, Hungary, Lithuania, Poland, Romania and Slovenia), covering 35 public

interest entities (PIEs) active across different sectors including a small number of state-owned enterprises, the report draws out insights on how audit committees are working, how they are having an impact and how they view the future. It provides insights into some of the common challenges still remaining at a time when the role of audit committees is expanding, largely driven by the introduction of new statutory requirements.

## 1. Performing audit committees: new skills, more communication

Audit committees are at the crossroads between management, statutory auditors and independent boards. Their role in ensuring sound corporate reporting, therefore strengthening trust in business and capital markets, is critical. So it is no surprise that, over the last decade, increasingly detailed requirements and recommendations relating to the form and function of audit committees have been set out at European and national level. Audit committees reflect the diverse nature of the corporate world and of different corporate governance traditions. They may operate in single-tier or dual-tier board structures. When it comes to composition, frequency of meeting, engagement with the

board and management, no one size fits all. This is true of the audit committees in Central and Eastern Europe surveyed here. But there are common themes, particularly in relation to the changing skill and time requirements made of audit committee members.

### Audit committee members: new skills required, more time demanded

*The skills needed are changing, yes. More knowledge about control, audit and risk management is required of audit committee members (Romania)*

*It takes more and more time to prepare for audit committee meetings; we are reviewing topics in more depth than in the past (Slovenia)*

It is clear that the skills needed to be an effective audit committee member are changing. Many respondents cited the need for more knowledge and experience in financial reporting, audit and risk management – in addition to industry-specific expertise. This raises questions about how the best skills mix can be determined and evaluated, particularly if not linked to a relevant qualification. There is also a tension between having too many financial reporting specialists and the audit

committee's ability to take a broad perspective on issues falling within its remit. Audit committee members need to deal with a constantly changing regulatory, economic and IT environment. This calls for a diverse group of members with different skills and experiences – not just accounting and auditing experts. As pointed out by a number of respondents, it is also vital that audit committee members have good soft skills, an independent outlook and a willingness to challenge.

Changing skill requirements of audit committee members have been accompanied, in almost all cases, by a significant increase in their time commitment. The frequency of meetings differs considerably across audit committees, with some respondents attending committee meetings on a monthly basis, others only on an annual basis. Yet the majority of respondents judged that audit committee membership requires at least 50% more of their time than it did several years ago. For some, the time commitment has grown by over 100%. On average, our respondents attend meetings every other month with most describing a very high rate of attendance. In some cases, the audit committee meetings are accompanied by additional, informal gatherings.

The number of meetings per se is not a reliable indicator of whether sufficient time is allocated to enable the audit committee to fulfil its core functions. Nonetheless, most of our respondents are clear that they are spending more time preparing for meetings and in meetings. This may reflect the increased responsibilities of audit

committees as well as changing business needs and a challenging external economic context. It also responds to the enhanced role that audit committees are playing in ensuring good governance. The move noted by many towards more in-depth, substantive and challenging discussions has had – and is likely to continue to have – an impact on the time demanded of audit committee members. In one isolated case, however, it was noted that the increased skills and experience of audit committee members have led to greater efficiency and reduced demands on members' time.

### **Engaging with management**

*The head of internal audit reports on the performance of the audit plan during each audit committee meeting. The head of regulatory compliance reports each quarter – as does the head of financial reporting who provides information on the achieved business results and on the preparation of the financial statements (Bulgaria)*

Audit committees do not operate in isolation. The changing regulatory framework has brought with it new and growing responsibilities for audit committees to make recommendations to boards, helping them to make considered decisions when it comes to the financial reporting process, the statutory audit and the effectiveness of internal quality control and risk management systems.

Audit committees need to maintain their objectivity and independence while engaging

with management. According to best practice, directors (and other officers and/or experts) other than audit committee members should be entitled to attend meetings upon invitation. In practice, our respondents described a mixed picture. In some entities, members of the board or management attend all meetings whereas in others, they are only called upon to attend when specific agenda items are being discussed. By and large, chairs, CEOs, CFOs, heads of internal audit and internal control are more frequent participants. Other attendees may include the external auditor and/or officers with responsibility for compliance, risk management or legal matters.

Audit committees are also normally entitled to meet with any relevant person from within the corporate entity – including without any other executive member of the board present. Indeed, most respondents indicate that their audit committees do engage regularly with different parts of the entity, although there are exceptions. How and when this interaction occurs also varies. Given the remit of the audit committee, it is not surprising that communication is primarily with the finance and internal audit functions. Other compliance departments, including internal control and legal teams, may also be added to the list. More often than not, contact tends to happen during the audit committee meeting and depends on the specific agenda.

The level of interaction during audit committee meetings is not necessarily to everyone's satisfaction. At least one respondent welcomed the greater

flexibility to make contact across one entity compared to the more limited level of engagement in a second separate entity. Engagement with management and the corporate entity more broadly also depends on how proactive audit committee members are in seeking such interaction. Across the audit committees surveyed there is no uniform practice and some describe a broad level of interaction with senior managers, not just limited to formal committee meetings.

### Communicating with shareholders

*Our engagement is limited to the annual report and the attendance of the audit committee chair at the AGM (Bulgaria)*

*Three out of four representatives on the audit committee come from the foreign owner (Slovenia)*

Different types of ownership and different corporate structures will lead to different forms of interaction with shareholders. The level of engagement between the audit committees surveyed and the entities' shareholders ranges from frequent and regular to limited and sporadic. Some say that they do not interact with shareholders. In publicly-traded firms with a large number of shareholders, communications tend to centre on the publication of the annual report and the participation of the audit committee chair to answer questions at the annual general meeting.

As a number of respondents pointed out, there are sometimes more direct and frequent interaction with a limited number of shareholders. This

generally takes place via the board. In a handful of cases, the interaction may even take place in the audit committee, if the main shareholder (or representative) is also an audit committee member. A sole shareholder situation, however, may raise issues related to the independence of the audit committee. This may be of particular concern if key responsibilities, such as those related to the corporate reporting process, the appointment of the statutory auditor or the procurement of non-audit services, are driven by the sole shareholder.

Most respondents judged that their committee has an appropriate level of shareholder engagement. This sentiment is expressed by respondents who describe very limited (if any) interaction with the entity's shareholders as well as by those who have more direct and regular contact. While this would appear to be an area where there is clear room for improvement, only a small number of respondents considered that dialogue could be more frequent and communication could be more direct. Communication, ideally, should be a two-way street. Shareholders, who not only receive information but also engage in substantive discussion, can help enhance the effectiveness of the audit committee. On this point, our respondents describe only limited interest – if any. Yet, audit committees will struggle to make a difference working in isolation. Audit committees can act more effectively where the broader corporate environment is functioning properly.

### Assessing performance

*We do not assess the committee's performance. But if the shareholders want us to do so, it can be done (Romania)*

It is good corporate governance practice for the competence and effectiveness of all board committees to be evaluated on an annual basis. The European Commission recommended back in 2005 that audit committees should report what they are doing and what they have achieved to the board, at least twice a year. Evaluations of the work of audit committees are only likely to increase given the legislative changes introduced by the 2014 EU Audit Regulation that specifically mandate competent authorities to assess and report on the performance of audit committees of PIEs – a point specifically raised only by one respondent.

This is an issue requiring attention in CEE member states. More than half said that audit committee performance was not being reviewed. Even where performance is assessed, it is often an informal exercise, for instance limited to audit committee members giving each other feedback. Others pointed to the commentary provided on a quarterly, half-yearly or annual basis to the board and via the audit committee's annual report and annual general meeting to shareholders. For financial services entities, such information is also increasingly shared with the relevant oversight bodies. Some did describe a more structured assessment process. This may be based on questionnaires, which in one case are provided by the group owner, or on feedback





from other quarters, such as internal management and/or the statutory auditor.

Given the increasing role of audit committees and the new legislative requirements, it might be expected that audit committees are reflecting on whether they should rely on self assessment, seek feedback from those they interact with or use external advisers to help with the process. The last approach appears to be further down the line: none of the audit committees surveyed are currently using (or planning to use) external expertise to facilitate their performance review.

The situation is similar when it comes to reviewing the quality of the external audit. In this case, the majority of respondents said that their audit committee does evaluate external audit quality.

But again, such assessments appear to be generally quite informal and/or based primarily on reports provided by the statutory auditor. For some, this reflects the lack of more formal criteria by which to judge audit quality.

## 2. Making a difference: areas of impact

Audit committees are in place to have an impact on how businesses function. They have key corporate governance responsibilities, playing a central role in helping to ensure the effective stewardship of entities. Core functions of the audit committee, including those relating to oversight of the financial reporting and statutory audit process, are laid down in hard and soft law, as also outlined in the technical annex.

How these functions are discharged differs, especially with regards to risk management responsibilities. It can also be hard to assess if and how audit committees are making a difference in practice. Often this is a reflection of the nature of audit committees, with conversations taking place in private. When questioned, our respondents overwhelmingly (and perhaps unsurprisingly) considered that the audit committees in which they are involved are making a difference, particularly when it comes to core areas of competence.

### Is risk management a core function?

*Risk needs to be on the agenda, in a way that it has not been in the past (Czech Republic)*

*The audit committee is in*

*charge of evaluating the efficiency and effectiveness of the company's risk management system. The risk function is in charge of identifying and managing risks (Romania)*

While most audit committees surveyed monitor the internal audit and internal control functions, responsibilities for risk management are more fluid. In the majority of the entities considered, audit and risk responsibilities were not split between different board committees. Some respondents were comfortable with this, noting that a separate risk committee was not required given the perceived overlap between audit and risk management responsibilities. In other cases, the current status was explicitly described as a reflection of the limited development of risk functions within the entity. Of course, the remit and structure of board committees is not static but evolves over time – and at least one respondent noted that consideration is currently being given to setting up a new risk committee alongside the audit committee.

While risk management may be a relatively new discipline for audit committees in CEE, of greater concern are the handful of respondents who note that, irrespective of legislative requirements already in force, the audit committee has no responsibility for risk management and internal control.

On the other hand, about a third of our respondents described a situation where risk responsibilities are shared between board committees, with the audit committee generally

having more of an oversight role – as would be expected. In these cases, audit committees tend to focus on assessing the adequacy and efficacy of an entity's risk management functions and processes. It is not always clear what risks are being considered by audit committees – those related to the financial process or broader risks to the corporate entity? Some respondents described specific responsibilities, for instance active monitoring or evaluation of different types of risk or even determining plans to decrease operational risks. It may be that some audit committee members feel more comfortable in assessing some of the 'number-driven' risks in the financial services sector rather than in other industries.

While a greater separation of risk responsibilities between board committees tends to be seen as good corporate governance practice, it is also often a reflection of the size of an individual entity, with larger corporate structures tending to require more specialised board committees. For financial services entities this also reflects changed legal requirements, as noted by some of our respondents. The separation may be more formal on paper than in practice: in a handful of cases, respondents describe risk responsibilities as being split between audit and risk committees but also observe that the membership of the two committees is very similar.

### **A positive impact, with some exceptions**

*Our biggest impact has been in the areas of financial reporting and internal audit.*

*We've made specific recommendations to improve the quality of financial statements and have actively contributed to help remove negative findings in the area of internal audit (Bulgaria)*

*I'd give us a 6 on a scale of 1-10. Sometimes I am less satisfied with the speed with which the organisation implements certain measures (such as an integrated risk management system) (Romania)*

Most respondents considered that they are members of audit committees that are making a difference. There is consensus that the audit committees surveyed are having an impact when it comes to core responsibilities relating to financial reporting, internal control, internal audit, risk management, the statutory audit process as well as industry-specific issues. Unsurprisingly, this list closely matches soft and hard law requirements. Many respondents also provide some additional colour, highlighting how measures recommended by the committee are being implemented operationally. Internal audit units have been upgraded with qualified staff now in place. IFRS reporting has been introduced. Financial statement disclosures have been improved. New budgeting systems introduced. Internal control functions have been enhanced. Broader organisational structures have been changed. Compliance with legislative and regulatory requirements has been monitored.

Some respondents express more nuanced views, observing, for instance, that while the committee's recommendations

are being implemented, it is work in progress. Others point out that even where the general trend is positive, there can be exceptions. And a small minority are downbeat in their assessments, noting the limitations facing the audit committee.

### On the agenda

*Current focus areas include avoiding slip-ups (financial risk), supervising the credit committee, assessing the independence of experts and IT security (Poland)*

*The biggest challenge will be to look at IT risk, including data security issues (Hungary)*

Looking ahead, the audit committees surveyed remain primarily focused on issues falling within their remit: financial reporting, internal audit, internal control and risk management. Although in some cases respondents describe priority shifting to particular items within their overall remit – for instance paying greater attention to particular risks or trying to ensure better organisational alignment. Only a small number of respondents indicate they are taking a broader look at the regulatory, business and economic environment. Issues such as whistle-blowing arrangements, broader regulatory compliance, greater shareholder engagement and IT security concerns are only on a few agendas.

A similar pattern emerges when respondents look to the future. Certainly, financial reporting, internal control, risk management and, to a lesser extent, internal audit remain topics of concern. Indeed, a number of respondents did not

expect any significant changes to future agendas. Others noted that audit committees are likely to shift emphasis within their areas of responsibility. For example, in the financial services industry, audit committees may look more closely at how IFRS9 is being implemented.

Surprisingly, only a small number of respondents expected that, as part of their risk oversight responsibilities, greater attention would be paid to IT, data and cyber security risks despite the potential impact on core business operations and on corporate reputation. Limited attention to digital matters may reflect the skills and experience of audit committee members – with few likely to be real IT specialists. However, audit committees should be able to raise questions and indicate whether there is a need for proper policies and procedures to be in place.

Several respondents noted that audit committees will be obliged to spend more time dealing with new legal requirements, particularly the changes brought about by the 2014 EU audit package, which substantially expand the audit committee's responsibilities, particularly in relation to the statutory audit process.

### 3. Audit committees in CEE: gradually becoming bolder

Audit committees across the EU have seen their remit change and expand during the last decade, but perhaps nowhere as much as in CEE where countries have had to comply with the full body of existing EU law as a condition of

membership. Nor has EU law stood still. For the majority of respondents, the changes have been significant: matters of substance are increasingly discussed and audit committees are increasingly challenging management. Not all audit committees in the region have evolved at the same pace – and significant challenges remain ahead.

### From formality to substance

*There have been significant changes in the last 10 years. Now the goal is to move away from being a formal entity to providing added value to the board and CEO (Hungary)*

*People are beginning to understand how audit committees can have an impact. Shareholders are beginning to use the expertise that is available to them within audit committees (Czech Republic)*

As audit committees have become more established across CEE during the last decade or so, many of our respondents were clear about the challenges ahead. Nevertheless, there was a clear sense that audit committees in the region are becoming more assertive in fulfilling their statutory obligations. The gaps, however, between the best-in-class and the rest may be persisting.

Many respondents mentioned the shift from a formal, legal role to a more professional, challenging one. In some cases, this was judged to be a result of more independent and skilled audit committee members. Others considered that it was a consequence of changes to the





responsibilities of the audit committee or a reflection of external factors, with new issues coming to the fore.

Not all respondents were convinced that audit committees more broadly across CEE have changed – or changed enough. Several respondents perceived only limited (or no) developments. Audit committees exist because they are mandated by law: this does not mean that they are having an impact. Two respondents viewed audit committees as being another bureaucratic requirement placed on businesses and that only large international entities should be obliged to have them. A minority of respondents were also critical about the selection of audit committee members in some entities, feeling that a number of appointments should not be taken seriously. In one case, a clear distinction was drawn between the audit committees of

private sector entities (generally good) and those of state-owned entities (filled with well-connected rather than well-qualified individuals).

### Drivers for change

*EU legislation has had a positive impact in terms of increased shareholder safety with regards to the accuracy, reliability and relevance of the disclosures in financial statements (Romania)*

With audit committees emerging across much of CEE since EU membership, it is unsurprising that many respondents considered that EU legal requirements have been, and continue to be, the main driver for change. For some this also reflects the limited demand from investors, reflecting the size of local capital markets. Of course, mandating change via legislation can lead to the formal

establishment of audit committees in order to remain in line with the law – and indeed, for some this is what has happened. However, two thirds of our respondents were more positive. The EU has driven change where the business or investors have not. The ability of audit committees to oversee the integrity of the financial reporting process may still be work in progress in some jurisdictions but the trend is encouraging.

The broader external context has also been important. The last 10 years have been economically turbulent across the EU. Many audit committees have found themselves fulfilling a more important role as businesses have had to deal with a more unstable economic and political environment. Some respondents were clear that business and/or investor needs have been far more significant drivers for

change, particularly where group owners have become more demanding. In the case of one respondent, it was the prospect of a new potential strategic partnership that led to the strengthening of the audit committee. Others deemed business needs and/or investors to have had limited impact, if any. Audit committees themselves have also driven change, pushing for a more professional and substantive role.

For many the drivers for change are multiple, a combination of regulatory requirements, business needs and investor requests. Indeed, for audit committees of financial services entities, regulatory and business demands have been especially significant and specific.

### Work in progress

*The role of audit committees is underestimated. They are maintained because of the legal requirement to do so. Improvements will come with the results of the work of the committees themselves. The history of audit committees in our country is short (Bulgaria)*

Individual audit committees may be gaining more profile within individual entities, but their broader profile across different CEE member states still needs bolstering. More than half of our respondents were doubtful that audit committees in their jurisdiction had sufficient profile and impact. The ability of audit committees to take decisions, challenge management and the external auditor is still work in progress. Too often they are perceived as being a nominal body; they need to do more in order to become effective.

Some respondents took a more positive view, again remarking how much more prominent audit committees have become since the introduction of EU legislation. Although again it is repeatedly noted that there is a difference between the rules on paper and the rules applied in practice. Several respondents observed that much depends on how empowered an individual audit committee is. This depends also on the corporate governance structures within individual entities – and consequently varies significantly from organisation to organisation. Some respondents considered that the audit committees with most impact were those within multinational groups. Others, echoing another common theme, perceived the clout and resolve of the audit committee as being largely determined by the committee members themselves.

And there is the odd exception, with one or two stating that it would be better if responsibility for many of the issues under the audit committee's remit lay with the external auditor.

### The challenges ahead: a regional perspective

*Is it possible for independent members to understand the business and industry if they are not in day-to-day contact with the entity? How can audit committee members ensure they receive the appropriate information outside of quarterly meetings? (Czech Republic)*

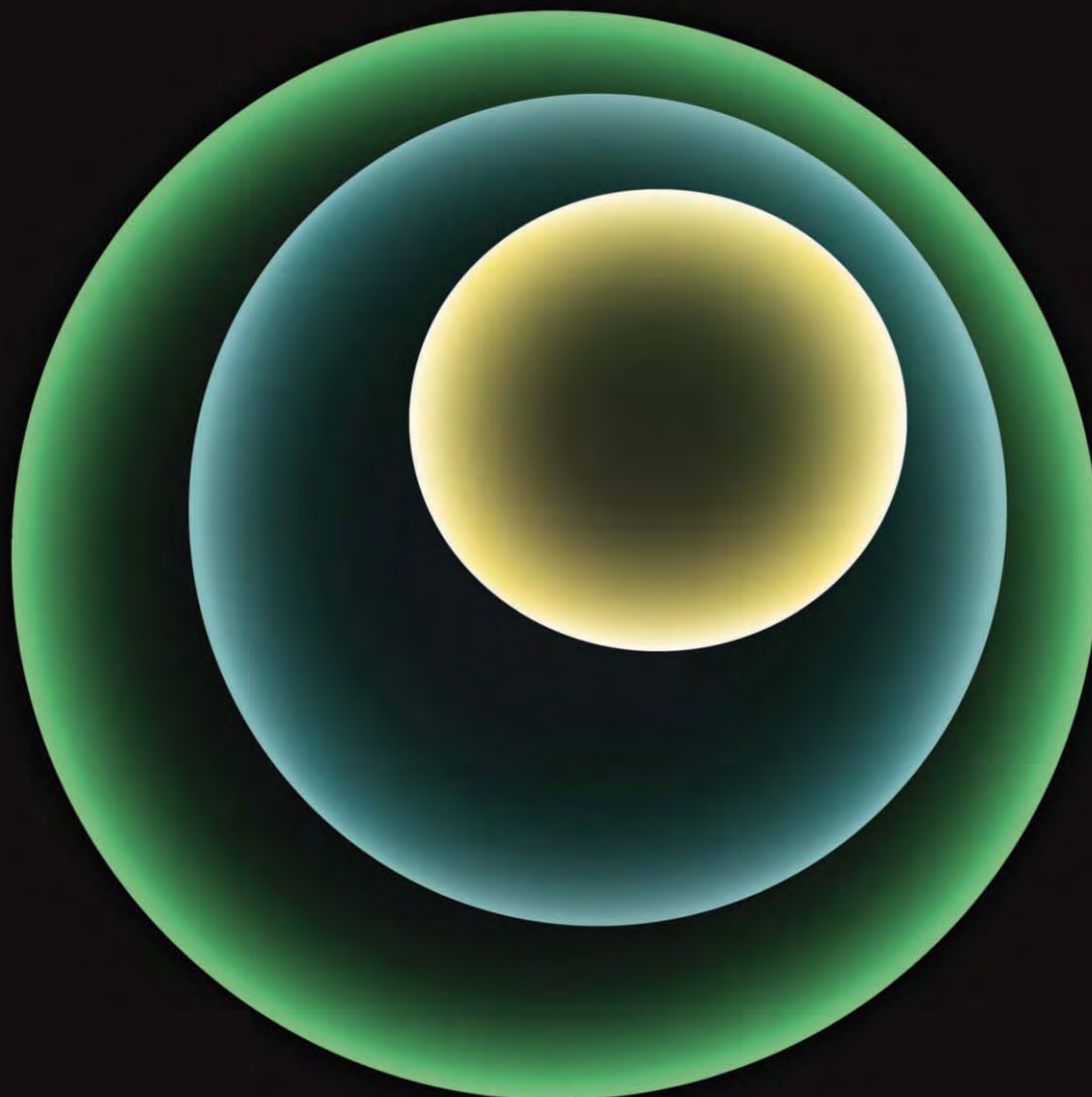
*The biggest challenges will relate to how financial services organisations in the country will react to privatisation and the arrival of foreign banks, or new*

*investors. Will the new players change the game? (Slovenia)*

Asked to consider the main challenges faced by audit committees in the region, many of the issues flagged by respondents were similar to those on their minds when it came to the work of the audit committees on which they sit. Respondents wanted to see audit committees improve further, becoming more professional and independent. Yet finding a balance between independence, professional competence and industry knowledge in a rapidly changing business world is a critical challenge for others. A handful of respondents considered that this would require the development of more standardised procedures for audit committees. A small number also highlighted the growing challenge of finding the right people – and remunerating and training them appropriately.

Audit committees may need to pay more attention to ensuring that the appropriate internal audit, internal control and risk management functions and processes are in place, in line with both legal requirements and best practice in the industry. Implementation of the 2014 EU audit package will be challenging for many. Changing business practices, including privatisation and/or the arrival of more foreign investors, in addition to new financial reporting standards and non-stop IT and digital transformation will further challenge audit committees in the region. Some will be more prepared than others to deal with such changes. ♦

# Deloitte.

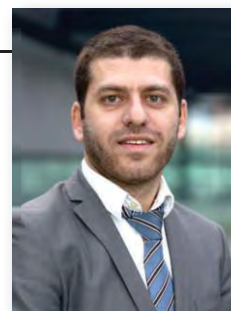


## The true value of Audit

Amidst increasing complexity, we support smart, sure decision-making.

[www.deloitte.ro](http://www.deloitte.ro)





**Antonis Diolas,**  
Subject Manager Audit and  
Business Law - Professional  
Insights, ACCA

# Scepticismul profesional

Scepticismul profesional a primit o atenție deosebită din partea factorilor de decizie politică, a autorităților de reglementare, a politicienilor și a publicului. După aproape un deceniu de reacții în urma crizei financiare globale din perioada 2008-2009, calitatea auditului s-a îmbunătățit fără îndoială. Cu toate acestea, solicitările pentru un scepticism profesional mai riguros nu s-au diminuat și, în ciuda creșterii gradului de conștientizare a auditorilor cu privire la importanța scepticismului profesional în asigurarea calității auditului, autoritățile de reglementare continuă să se refere la lipsa de scepticism profesional în rapoartele lor de supra-

veghe. Planul de lucru al IAASB pentru 2015-2016, **Îmbunătățirea calității auditului și pregătirea pentru viitor** - publicat în luna decembrie 2014 - prioritizează aspectele care au impact asupra calității auditului, inclusiv auditul grupurilor, controlul calității și scepticismul profesional. Este clar că scepticismul profesional trebuie să rămână pe ordinea de zi a autorităților de reglementare pentru o perioadă îndelungată, deoarece este intrinsec legat de alte chestiuni cheie de audit, cum ar fi calitatea auditului, etica și independența și, în cele din urmă, de încrederea pe care publicul o are în profesia de auditor financiar.

## Valoarea scepticismului profesional

Obiectivul acestui articol este de a evidenția unele dintre principalele constatări care rezultă din raportul ACCA, **„Interzicerea erorilor? Auditul, obiectivitatea și valoarea scepticismului profesional”**, publicat în luna mai 2017. Scepticismul profesional este definit în cadrul standardelor internaționale de

audit ca fiind: *„O atitudine care include o minte curioasă, atentă la condițiile care ar putea indica o eventuală denaturare din cauza unei erori sau a unei fraude și o evaluare critică a probei”*. ACCA consideră că, întrucât scepticismul profesional este definit în termeni de stare de spirit, îmbunătățirile viitoare ale scepticismului profesional trebuie să fie informate de o înțelegere a psihologiei. În mod special, o înțelegere a literaturii de speciali-

tate privind prejudecățile cognitive va ajuta la înțelegerea modului în care toți participanții la procesul de raportare financiară - auditori, preparatori, investitori, autorități de reglementare, agenți de stabilire a standardelor și publicul - utilizează în practică informații pentru a lua decizii. Literatura despre prejudecățile cognitive este înrădăcinată în opera lui Tversky și Kahneman. Ei au căutat să explice de ce unele judecăți umane par a fi

iraționale sau suboptimale. Explicația lor, care a fost îmbogățită considerabil prin studii ulterioare, constă în faptul că procesul de luare a deciziilor este afectat de o serie de prejudecăți cognitive, care s-au dezvoltat deoarece au fost benefice din punct de vedere evolutiv.

Prin urmare, ACCA susține că este necesară o nouă abordare a scepticismului profesional dacă se așteaptă progrese suplimentare în ceea ce privește calitatea auditului. Principalele două motive sunt, în primul rând, situațiile în care standardele de audit existente sunt proiectate corespunzător, dar auditorii tre-

buie să fie conștienți de faptul că procesul lor de luare a deciziilor ar putea fi afectat de părtinire. În al doilea rând, situațiile în care standardele de audit sunt proiectate într-un mod care face ca părtinirea cognitivă a auditorului să fie practic inevitabilă și există o alternativă evidentă care ar evita această problemă.

Prejudecată cognitivă	Natură	Efecte
<b>Prejudecata legată de cunoașterea trecutului (prejudecata în retrospectivă)</b>	Odată ce oamenii știu că s-a întâmplat ceva, ei supraestimează cât de ușor ar fi fost să precizem acel lucru.	Cercetările academice constată că tendința de retrospectivă ar putea afecta procesul de reglementare (Anderson ș.a., 1993). Autoritățile de reglementare, cu avantajul cunoștințelor despre denaturări, pot considera că auditorul a identificat denaturările care ar fi trebuit să fie identificate. Prin urmare, eșecul auditorului de a le identifica este prezentat ca o lipsă de scepticism profesional.
<b>Prejudecata legată de rezultat</b>	Oamenii judecă valoarea unei acțiuni sau a unei intervenții pe baza rezultatelor sale, mai degrabă decât dacă aceasta a părut rezonabilă în momentul în care a fost hotărâtă. Chiar dacă este similară cu prejudecata în retrospectivă, prejudecata legată de rezultat este diferită de ea.	În revizuirea activității mai multor angajați juniori, managerii de audit pot evalua dacă aceștia au identificat o denaturare sau nu. Acest lucru poate însemna că intervențiile care nu identifică denaturări sunt criticate. Anticiparea prejudecății privind rezultatul poate descuraja personalul junior să pună la îndoială dovezile clienților, în cazul în care este criticat pentru aceasta, chiar dacă ar fi sceptic profesional să caute o coroborare ulterioară (Brazel ș.a., 2016). Acest lucru poate fi suplimentat la nivelul firmei, unde echipa de angajament poate fi contestată de conducerea entității în ceea ce privește eficiența auditului în cazurile în care testarea de audit nu a condus la identificarea unor denaturări. Autoritățile de reglementare din domeniul auditului pot evalua calitatea auditului în funcție de rezultatul unei chestiuni, în loc să evalueze în mod obiectiv dacă judecățile de audit au fost rezonabile.
<b>Prejudecata de confirmare</b>	Prejudecata de confirmare este fenomenul prin care oamenii tind să aprecieze dovezile care confirmă credințele lor existente mai mult decât dovezile care le contrazic.	Scepticismul profesional ar trebui să servească pentru asigurarea că strategiile corecte sunt selectate pentru a reduce prejudecata de confirmare. Chiar și atunci, în cazul în care auditorul consideră că nu există nici o denaturare, poate prioritiza dovezile care confirmă această credință asupra dovezilor care o contrazic. De exemplu, cercetările constată că auditorii se pot baza prea mult pe dovezi slabe din procedurile de analiză analitice atunci când rezultatele confirmă echilibrul testat (Glover ș.a., 2005). Preparatorii pot prefera dovezi care să susțină punctul lor de vedere cu privire la dovezi alternative, cum ar fi cele prezentate de auditorul lor. Acest lucru poate conduce la o dificultate pentru auditori de a convinge preparatorii să corecteze denaturările semnificative.
<b>Prejudecata - ancoră</b>	Oamenii tind să folosească o informație inițială ca pe o „ancoră” împotriva căreia se judecă informațiile ulterioare.	Teoria auditului se bazează pe o evaluare neutră a probelor de audit. Dacă auditorul este „ancorat” (sau hotărât) să dovedească afirmațiile conducerii poate subestima semnificația altor informații care contravin celor ale managementului (Kinney și Uecker, 1982). În cazul în care auditorul a auditat entitatea în anii anteriori, auditorul poate fi „ancorat” la soldurile anului anterior. Prejudecata ancoră ar putea submina aplicarea eficientă a scepticismului profesional. Ca și în cazul prejudecății de confirmare, preparatorii pot fi ancorați în propriile dovezi și le preferă dovezilor ulterior furnizate de auditorul lor, ceea ce face mai dificil pentru auditori să-i convingă pe preparatorii să corecteze denaturările semnificative.





## Concluzii

ACCA identifică două beneficii principale. În primul rând, un proces de stabilire a standardelor, cu informații din literatura de specialitate cu privire la prejudecățile cognitive, poate duce la standarde care fie diminuează impactul prejudecăților înnăscute, fie cel puțin evită efectele care ar putea fi în detrimen-

tul calității auditului. În al doilea rând, aceasta poate ajuta la identificarea domeniilor în care alte părți interesate, în afara auditorilor, ar putea fi susceptibile la prejudecăți cognitive. Cu o înțelegere comună a importanței calității auditului și o voință internațională corespunzătoare, toate părțile interesate pot colabora pentru a îmbunătăți calitatea auditului. Autoritățile de

reglementare ar trebui să fie echitabile cu auditorii în privința unor astfel de probleme, cum ar fi prejudecata în retrospectivă. Astfel, cei responsabili cu guvernarea ar recunoaște că auditorul are motive bune să conteste afirmațiile conducerii, iar publicul ar considera auditul mai degrabă ca fiind o parte a soluției decât ca o parte a problemei. ♦



# Professional scepticism

**Antonis Diolas, Subject Manager Audit and Business Law – ACCA**

Professional scepticism has received a lot of attention, from policymakers, regulators, politicians and the public. After nearly a decade of action following the global financial crisis of 2008-2009, audit quality has undoubtedly improved. Yet, calls for more professional scepticism have not abated and despite increased awareness among auditors of the importance of professional scepticism in ensuring audit quality, regulators continue to refer to a lack of professional scepticism in their oversight reports. The IAASB's Work Plan for 2015–16, *Enhancing Audit Quality and Preparing for the Future* – issued in December 2014 – prioritises the issues that impact on audit quality, including group audits, quality control, and professional scepticism. It is clear that professional scepticism is to stay on the agenda of the regulatory authorities for some time to come, as it is so intrinsically linked to other key audit issues such as audit quality, ethics and independence and, ultimately, the confidence that the public has in the auditing profession.

The objective of this article is to communicate some of the key findings coming out of ACCA's report, **Banishing bias? Audit, objectivity and the value of professional scepticism**, published in May 2017.

Professional scepticism is defined within international auditing standards as:

*'An attitude that includes a questioning mind, being alert to conditions that may indicate a possible misstatement due to error or fraud, and a critical assessment of evidence.'*

ACCA believes that, because professional scepticism is defined in terms of a state of mind, further improvements in professional scepticism must be informed by an understanding of psychology. In particular the literature on cognitive biases

which is helpful in understanding how all stakeholders in the financial reporting process – auditors, preparers, investors, regulators, standard setters and the public – use information, in practice, to make decisions.

The literature on cognitive biases is rooted in the work of Tversky and Kahneman. They sought to explain why some human judgements appear to be irrational or suboptimal. Their



explanation, which has been added to considerably by subsequent studies, is that human decision-making is affected by a number of cognitive biases, which have developed because they were evolutionarily beneficial.

ACCA therefore argues that a new approach to professional scepticism is needed if expectations of further increases in audit quality are to be met. The main two reasons are firstly, situations where existing auditing standards are properly designed but auditors need to be aware that their decision-making might be affected by bias. Secondly, situations where auditing standards are designed in a way that makes auditor cognitive bias virtually inevitable and there's an obvious alternative that would avoid this problem.

**Examples of cognitive biases including their nature and extent:**

COGNITIVE BIAS	NATURE	EFFECTS
<b>Hindsight bias</b>	Once people know that something has happened, they overestimate how easy it should have been to predict it.	Academic research finds that hindsight bias could affect the regulatory process (Anderson et al. 1993). Regulators, with the advantage of knowledge about misstatements, may take the view that misstatements should have been identified by the auditor. Therefore, the auditor's failure to identify them is portrayed as a lack of professional scepticism.
<b>Outcome bias</b>	<p>People judge the value of an action or intervention on the basis of its outcome rather than on whether it appeared reasonable at the time.</p> <p>While similar to hindsight bias, outcome bias is distinct from it.</p>	<p>In reviewing the work of more junior staff, audit managers may judge the work on whether it identified a misstatement. This can mean that interventions that do not identify misstatements are criticised. The anticipation of outcome bias may discourage junior staff from questioning client evidence, in case they are criticised for it, even though it would be professionally sceptical to seek further corroboration (Brazel et al. 2016).</p> <p>This can be further compounded at the firm level, where the engagement team may be challenged by the firm's leadership over audit efficiency in cases where audit testing has not led to the identification of misstatements.</p> <p>Audit regulators may assess audit quality on the basis of the outcome of a matter, rather than assessing objectively whether the audit judgements were reasonable.</p>
<b>Confirmation bias</b>	Confirmation bias is the phenomenon whereby people tend to value evidence that corroborates their existing beliefs more highly than evidence that contradicts them.	<p>Professional scepticism should serve to ensure that the right strategies are selected to reduce confirmation bias. Even so, where the auditor believes there is no misstatement, he or she may prioritise evidence that confirms this belief over evidence that contradicts it. For example, research finds that auditors may over-rely upon weak evidence from analytical review procedures when the results corroborate the balance being tested (Glover et al. 2005).</p> <p>Preparers may prefer evidence that supports their point of view to alternative evidence, such as presented to them by their auditor. This may make it more difficult for auditors to convince preparers to correct material misstatements.</p>
<b>Anchoring bias</b>	People tend to use an initial piece of information as an 'anchor' against which subsequent information is judged.	<p>Audit theory is predicated on a neutral assessment of audit evidence. If the auditor is 'anchored' to evidence that corroborates management's assertion, he or she may downplay the significance of other information that contradicts management (Kinney and Uecker 1982). Where the auditor has audited the entity in previous years, the auditor may be 'anchored' to prior year balances. Anchoring bias would tend to undermine the effective application of professional scepticism.</p> <p>As with confirmation bias, preparers may become anchored to their own evidence and prefer it to subsequent evidence provided by their auditor, making it more difficult for auditors to convince preparers to correct material misstatements.</p>

Find out more on <http://www.accaglobal.com/an/en/professional-insights/global-profession/banishing-bias.html>

ACCA identifies two main benefits. Firstly, a standard-setting process that is informed by the literature on cognitive biases can lead to standards that either mitigate the impact of innate biases or at least avoid the effects that may be detrimental to audit quality. Secondly, it may help in identifying areas where

stakeholders other than auditors might be susceptible to cognitive biases. With a shared understanding of the importance of audit quality and with appropriate global leadership, all stakeholders can work together to improve audit quality.

Regulators should be fairer with auditors over such issues such as hindsight; those charged with governance would recognise that the auditor has good motives for challenging management's assertions; and the public would think of audit as part of the solution rather than part of the problem. ♦



# Documentația – măsură a calității misiunii de audit financiar

**Alexandra Mutulescu,**  
Audit Assistant Manager, Soter&Partners

## Ce înseamnă calitate?

Pornind de la definiția oferită de Standardele Internaționale de Audit - aceea că obiectivul unui audit al situațiilor financiare este acela de a da posibilitatea auditorului să-și exprime opinia dacă situațiile financiare respective oferă, sub toate aspectele semnificative, o imagine fidelă a realității economice a unei entități - se ajunge în mod inerent la asocierea directă între **activitatea de audit și ideea de calitate**.

Auditul este menit să asigure calitatea raportărilor financiare ale unei entități - situații financiare sau alte raportări - este **garanția calității acestora pentru utilizatorii informației financiare**.

Ca atare, este evident faptul că, pentru a constitui în mod real o garanție și o măsură a calității situațiilor financiare, serviciul de audit prestat de un auditor financiar trebuie să îndeplinească el însuși niște criterii, să atingă un anumit nivel de performanță pro-

fesională. Din acest motiv se pune problema în ce măsură activitatea de audit financiar desfășurată corespunde standardelor de calitate necesare, astfel încât opinia exprimată de un auditor în raportul său să aibă o **valoare reală** pentru destinatarii acesteia.

**Calitatea activității de audit financiar** și a rapoartelor furnizate de auditori a fost în ultima vreme un aspect adus în discuție din ce în ce mai des în problema valorii adăugate a opiniei de audit atașate situațiilor financiare, în principal din perspectiva percepției utilizatorilor situațiilor financiare.

Un exemplu relevant în acest sens este introducerea noului **Standard de Audit ISA 701 - Raportarea Auditorului – Aspecte cheie ale auditului**, aplicabil situațiilor financiare ale entităților de interes public începând cu data de 31 decembrie 2016. Scopul acestuia este exact acela de a veni în întâmpinarea nevoii crescute a utilizatorilor pentru informații suplimentare

privind aspectele cele mai importante identificate de auditorul financiar în cadrul misiunii sale, de a spori transparența în privința raționamentelor utilizate și - în ultimă instanță - încrederea în calitatea opiniei de audit furnizate.

Deși **conceptul de calitate a auditului** nu are o definiție singulară, aceasta este în general văzută ca fiind o sumă de indicatori, a căror identificare constituie primul pas în evaluarea calității. Un aspect cheie al acestor indicatori este tocmai caracterul relativ, integrat și dependent de natura, circumstanțele și particularitățile fiecărei misiuni de audit. Acest aspect este esențial în înțelegerea rolului și implicațiilor indicatorilor.

Pentru început, putem spune că un audit financiar de calitate - perceput ca fiind creator de valoare adăugată de către clienți - va urmări îndeplinirea următoarelor criterii generale:

- ➔ Respectarea riguroasă a standardelor contabile și de audit;
- ➔ Obținerea și aplicarea unei înțelegeri profunde și detaliate a activității și a mediului financiar al entității auditate;
- ➔ Utilizarea experienței profesionale pentru a semnală și a oferi suport în rezolvarea aspectelor și observațiilor semnificative în timp util;
- ➔ Exercițarea scepticismului profesional în toate aspectele muncii efectuate.

## Scopul și relevanța documentației de audit

Calitatea unei misiuni de audit nu se poate evalua în mod credi-



bil și relevant decât în condițiile în care munca efectivă prestată de auditorul financiar în cadrul misiunii respective este susținută de probe adecvate, adică de documentație.

### Standardul Internațional de Audit ISA 230 -

#### **Documentația de Audit**

definește documentația de audit ca fiind înregistrarea procedurilor de audit efectuate, a probelor de audit relevante, precum și a concluziilor la care a ajuns auditorul.

Este important de reținut faptul că forma, conținutul și amploarea documentației de audit aferente unei misiuni sunt determinate de mai mulți factori particulari ai misiunii, precum:

- ➔ dimensiunile și complexitatea entității;
- ➔ natura procedurilor de audit ce sunt necesare și aplicabile în cadrul misiunii;
- ➔ riscurile de denaturări semnificative identificate;
- ➔ semnificația probelor de audit obținute;
- ➔ natura și amploarea excepțiilor identificate;
- ➔ necesitatea de a documenta o concluzie sau o bază pentru concluzii ce nu poate fi determinată imediat din documentația activității efectuate sau din probele de audit obținute;
- ➔ metodologia și instrumentele de audit folosite.

În ultimă instanță, adaptarea documentației de audit la circumstanțele specifice fiecărei situații este influențată în mare măsură de aplicarea de către auditor a raționamentului său profesional în ceea ce privește

credibilitatea, relevanța și suficiența probelor colectate.

Documentația de audit poate fi pe hârtie, suport electronic sau de altă natură, iar forma și conținutul sunt determinate în principal de **scopul respectivului tip de documentație**.

Conform prevederilor ISA 230, scopurile documentației de audit sunt:

1. Scopul de a **sprijini echipa de audit în planificarea și efectuarea misiunii de audit**, precum și de a **proba faptul că auditul a fost planificat și efectuat** în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și cerințele legale și de implementare aplicabile.

Documentația aferentă etapei de planificare a auditului include, spre exemplu:

- memorandumuri de planificare în care sunt descrise informații despre entitatea auditată, arii semnificative de audit, aspecte recurente, planificarea în timp a misiunii etc.;
- chestionare privind cunoașterea clientului;
- chestionare privind riscurile de audit identificate;
- corespondență;
- analize etc.

2. Scopul de a constitui o **evidență suficientă și adecvată a modului în care s-a fundamentat concluzia auditorului** cu privire la atingerea obiectivelor generale ale auditului, precum și de a permite ca echipa de audit să fie responsabilă pentru activitatea desfășurată.

Un prim aspect semnificativ al documentației procedurilor de lucru este **interconectarea** acestora cu documentația întocmită în etapa de planificare a auditului, prin utilizarea de **referințe relevante** care să probeze modul în care au fost adresate aspectele și riscurile identificate inițial.

Exemple de documentație ce stă la baza concluziilor auditorului includ:

- programe de lucru completate cu referințe la foile de lucru în care s-au efectuat procedurile de audit planificate;
- foi de lucru conținând analize;
- foi de lucru conținând proceduri analitice;
- foi de lucru conținând teste de detaliu;
- foi de lucru conținând teste asupra controalelor entității;
- scrisori de confirmare;
- rezumate sau copii ale evidențelor entității – spre exemplu: registre, fișe de cont, balanțe contracte, acorduri semnificative;
- alte documente justificative.

Este important de reținut faptul că explicațiile verbale ale auditorului, de sine stătătoare, nu reprezintă o justificare adecvată pentru activitatea efectuată de auditor și pentru concluziile formulate de acesta.

Ca observație generală privind documentația, este de menționat faptul că există mai multe modalități prin care aceasta poate proba exercitarea de către



auditor a scepticismului profesional, așa cum este cerut de către Standardele Internaționale de Audit. Spre exemplu, documentația poate include proceduri specifice îndeplinite de auditor pentru a corobora explicațiile primite din partea conducerii entității cu alte analize sau documente justificative obținute.

**3. Menținerea unei evidențe a problemelor identificate,** inclusiv a celor cu semnificație continuă pentru auditurile viitoare.

Documentația relevantă în acest sens poate include:

- rezumate ale aspectelor semnificative și a raționamentelor profesionale aplicate;
- liste de ajustări;

- rezumate ale deficiențelor semnificative de control intern identificate;
- corespondență;
- sumarizări ale discuțiilor asupra aspectelor semnificative purtate cu conducerea entității, cu persoanele responsabile cu guvernanta;
- memorandumuri de finalizare a misiunii, care să summarizeze aspectele semnificative și modul în care au fost tratate, riscurile adiționale identificate pe parcursul desfășurării misiunii sau, referințe cu privire la alte documentații justificative de audit relevante care furnizează astfel de informații.

Centralizarea aspectelor identificate pe parcursul unei misiuni de audit este crucială pentru **completitudinea** concluziilor formulate de către auditorul financiar asupra misiunii, în comunicările emise către persoanele responsabile cu guvernanta și în întocmirea raportului de audit.

**4. Scopul de a sprijini persoanele responsabile cu supervizarea, îndrumarea și revizuirea misiunii de audit,** în conformitate cu ISA 220 – *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, de a permite efectuarea inspecțiilor și revizuirilor controlului calității în conformitate cu Standardul ISQC 1 – *Controlul calității pentru firmele*

care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe sau cu cerințele naționale care prevăd cel puțin același lucru, precum și de a permite efectuarea inspecțiilor externe în conformitate cu cerințele legale, de reglementare sau de altă natură, aplicabile.

În ceea ce privește acest ultim scop, acesta este aplicabil tuturor categoriilor de documentație colectată și întocmită pe parcursul unei misiuni de audit, întrucât concluziile formulate de auditor se bazează în mod cumulativ pe toate etapele intercorelate ale activității desfășurate.

## Rolul documentației în revizuirea misiunii de audit

Motivul pentru care documentația stă la baza ideii de calitate a auditului este tocmai faptul că, **prin documentație se poate proba și evalua modul în care o misiune de audit a fost efectuată.**

Acest lucru este specificat în mod expres de către Standardul Internațional de Audit ISA 230, care prevede criteriul potrivit căruia documentația unei misiuni de audit trebuie să fie suficientă astfel încât să permită unui auditor cu experiență, fără nici o legătură cu misiunea de audit în cauză să poată înțelege:

- natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit efectuate în vederea conformității cu ISA-urile și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile;

- rezultatele procedurilor de audit efectuate și probele de audit obținute;
- aspectele semnificative identificate în timpul auditului, concluziile la care s-a ajuns pe marginea acestora, precum și raționamentele profesionale semnificative aplicate pentru a ajunge la acele concluzii.

Ca o observație generală, pentru a atinge obiectivele de calitate preconizate și a permite înțelegerea modului în care s-a fundamentat concluzia auditorului cu privire la atingerea obiectivelor generale ale auditului, documentația unei misiuni de audit trebuie **să fie întocmită la timp** și să fie **organizată de o manieră care să permită urmărirea și corelarea corespunzătoare a etapelor auditului**, începând de la planificare și până la concluziile finale formulate.

Scopul revizuirii muncii efectuate de echipa misiunii de audit de către un auditor cu mai multă experiență este exact acela de a asigura calitatea concluziilor exprimate la finalul misiunii. Revizuirea presupune o verificare a faptului că procedurile aplicate susțin concluziile formulate, acelea că probele obținute sunt adecvate și suficiente pentru a susține observațiile și concluziile auditorului, precum și a faptului că munca de audit este documentată în mod corespunzător.

Pentru a fi utilă persoanei responsabile cu revizuirea unei misiuni, documentația întocmită de echipa de audit trebuie să demonstreze următoarele aspecte:

- corelația între riscurile semnificative identificate în etapa de planificare și modul în care acestea au fost adresate;

- modul în care probele colectate în etapa de planificare sunt relaționate cu raționamentele exercitate și cu deciziile privind natura și amploarea procedurilor de audit considerate necesare de către echipă;
- modul în care probele colectate în cadrul etapei de evaluare a riscurilor și procedurile de testare a controalelor interne sunt legate de secțiunile de audit;
- modul în care echipa de audit a ajuns la concluziile formulate și dacă probele de audit colectate susțin într-adevăr aceste concluzii;
- măsura în care au fost respectate standardele de audit aplicabile, politicile și metodologia firmei de audit și
- modul în care programele de lucru concluzionează asupra obiectivelor de audit urmărite.

## Evaluarea calitativă a documentației

După cum reiese din aspectele detaliate anterior, documentația existentă joacă un rol esențial în evaluarea calității unei misiuni de audit, iar din acest motiv **calitatea documentației** colectate și întocmite de către echipa de audit este la fel de importantă.

Standardele Internaționale de Audit prevăd și detaliază criteriile pe care documentația de audit trebuie să le îndeplinească, **la nivel teoretic și principal.**

După cum am menționat însă în paragrafele anterioare, în practică, forma, conținutul și amploarea documentației de audit



rămân la latitudinea auditorului și sunt influențate de un cumul de factori care diferă de la caz la caz, în funcție de particularitățile unei misiuni de audit.

În principiu, amplasarea documentației de audit ce trebuie întocmită pentru o anumită arie de audit sau procedură efectuată este determinată de următorii factori:

- **nivelul de risc asociat** – riscul de denaturare semnificativă, de deficiență sistemică semnificativă etc.; echipa de audit trebuie să documenteze suficient ariile semnificative de risc sau care implică utilizarea raționamentului profesional, specificând clar modalitatea de adresare și baza pentru concluziile formulate;
- **amplasarea raționamentelor** care sunt necesare în efectuarea procedurilor de audit sau în evaluarea rezultatelor, și
- **natura și amplasarea probelor necesare** pentru a concluziona asupra obiectivelor de audit; auditorul trebuie să documenteze concluzia generală, inclusiv motivele care au stat la baza acelei concluzii, mai ales în situația în care aceasta nu se desprinde în mod evident din documentarea rezultatelor testelor efectuate.

Atunci când vorbim însă despre natura - și implicit calitatea - documentației de audit întocmite, pe lângă luarea în calcul a aspectelor evidențiate mai sus, un factor foarte important îl reprezintă exercitarea scepticismului profesional în selectarea, evaluarea și interpretarea probelor pe care un auditor le obține.

De aici și dificultatea de a evalua în mod complet obiectiv calitatea documentației și, în ultimă instanță, a auditului efectuat în integralitatea sa.

**Scepticismul profesional** – definit de Standardele Internaționale de Audit ca fiind „o atitudine care include o gândire rezervată, presupune a fi atent la condiții care ar putea indica o posibilă denaturare datorată fraudei sau erorii, precum și o evaluare critică a probelor de audit” – este unul din conceptele fundamentale aflate la baza profesiei de auditor financiar. Acest concept este însă legat de factorul uman – persoana care efectuează procedurile de audit și întocmește documentația – și, din acest motiv este inerent afectat de o anumită doză de subiectivism.

Pentru a aborda două aspecte semnificative ce afectează scepticismul profesional, vom face referire în continuare la **impactul presiunilor** externe asupra auditorului financiar, precum și la **subiectivismul cognitiv**, de asemenea, inerent legat de factorul uman.

Deși Standardele Internaționale de Audit subliniază importanța respectării principiilor fundamentale de etică și profesionalism de către auditorii financiari, nu putem trece cu vederea faptul că, în practică, există uneori situații în care un auditor este supus **presiunii de a lua decizii sau de a acționa în sens contrar acestor principii**, fie a celor vizând integritatea și obiectivitatea, fie a celor referitoare la competența profesională.

Sursele pot fi timpul limitat alocat desfășurării unei misiuni de audit, presiunile exercitate de client sau de personalul ierarhic

superior din cadrul firmei, pot fi directe sau indirecte și pot viza continuitatea unei relații contractuale pentru firma de audit sau a relației de muncă pentru un auditor angajat. Conform studiilor realizate, cel mai des întâlnite în practică nu sunt presiunile generate de o potențială recompensă, ci cele legate de o anumită amenințare la adresa auditorului financiar.

În mod evident, în contextul în care aceste presiuni apar într-o misiune de audit, există un risc ca ele să afecteze negativ atât documentația întocmită de echipă, cât și calitatea globală a opiniei formulate la finalul misiunii.

**Subiectivismul cognitiv** a făcut de-a lungul timpului obiectul mai multor studii de specialitate, precum cel realizat de cercetătorii Amos Tversky și Daniel Kahneman, denumit “*Judgement under uncertainty: Heuristics and biases*” și publicat în 1974. În cadrul acestui studiu se argumentează faptul că procesul uman al luării de decizii este afectat de mai multe tipuri de subiectivism cognitiv, care s-au dezvoltat ca urmare a faptului că au fost utile din punct de vedere evolutiv. Astfel, unele funcționează ca scurtături – luarea unei decizii rapide și mai puțin corecte este preferabilă uneia corectă dar neluate la timp, altele permit luarea unei decizii în condiții de incertitudine, iar altele ușurează interacțiunea socială.

În timp ce unele din aceste tipuri de subiectivism pot fi limitate ca impact, în ultimă instanță **această latură subiectivă nu poate fi eliminată niciodată complet** din raționamentul uman și implicit nici din procesul de audit.

**Tipurile de subiectivism cognitiv** care pot afecta activitatea de audit pot fi sumarizate astfel:

- **Subiectivism retrospectiv** – supraevaluarea propriei abilități de a prevedea ceva ce deja s-a întâmplat, spre exemplu: la momentul unei inspecții ulterioare auditorul își formează convingerea, nu neapărat validă, că un anumit eveniment ar fi putut fi prevăzut înainte de a se întâmpla.
- **Subiectivism legat de rezultat** – judecarea valorii unei acțiuni prin prisma rezultatului final, mai degrabă decât raportat la momentul acțiunii respective.
- **Subiectivism de confirmare** – prioritizarea probei care susțin propriile convingeri.
- **Subiectivism de „ancorare”** - prioritizarea primei probe obținute în detrimentul altor probe obținute ulterior.
- **Euristica disponibilității** – supraestimarea importanței informației disponibile.
- **Gândirea de grup** – atunci când grupurile convin asupra unei idei mai degrabă decât să o conteste.
- **Încrederea supraestimată** – convingerea că ideea proprie este mai bună decât în realitate.
- **Aspecte recente** - supraestimarea importanței informației obținute recent.
- **Subiectivismul de conjunctură** – circumstanțele specifice sunt văzute ca fiind mai importante decât cele generale.

- **Percepția selectivă** – atunci când așteptările existente influențează viziunea asupra realității.
- **Stereotiparea** – spre exemplu: aplicarea de raționamente standard fără a ține seama de circumstanțele specifice ale unei situații.
- **Subiectivismul punctului orb** – convingerea că toți ceilalți în afară de propria persoană sunt subiecți.

Este de menționat faptul că utilizarea din ce în ce mai extinsă a tehnologiei în activitatea de audit în ultima vreme **este percepută** de către beneficiarii serviciilor de audit ca fiind un argument solid în favoarea calității acestora, permițând o concentrație mai pronunțată asupra riscurilor existente datorită posibilităților crescute de procesare și analiză a unor volume mari de date.

Cu toate acestea, deși impactul raționamentelor subiective ale auditorului în efectuarea testelor este diminuat – spre exemplu: posibilitatea unei eșantionări mai extinse sau a testării integrale a unor arii de audit critice în locul utilizării selecțiilor – acesta nu este eliminat complet. În plus, utilizarea tehnologiei informatice din ce în ce mai avansate aduce atât **avantaje, cât și provocări din perspectiva calității** activității de audit financiar.

Avantajele menționate mai sus vizează, în principal, obținerea de către auditor a unei înțelegeri mai profunde și mai detaliate a activității și mediului entității auditate, precum și furnizarea de informații valoroase privind analiza riscurilor.

Ca principale provocări aduse de tehnologia informatică, acestea se referă în principal la:

- necesitatea de a modifica abordarea conceptuală a auditului într-o manieră care poate fi nefamiliară clienților de audit;
- necesitatea de a adapta legislația și reglementările existente la noile practici;
- disponibilitatea personalului de audit calificat pentru utilizarea tehnologiei informatice și nevoia auditorilor financiari de a-și extinde competențele în acest domeniu;
- amenințările privind securitatea datelor entităților auditate;
- modalitățile de obținere a datelor de la clienții de audit, selectarea datelor necesare și dezvoltarea de proceduri relevante pentru analiza lor în funcție de obiectivele urmărite;
- utilizarea raționamentului profesional al auditorului în alegerea „întrebărilor puse” seturilor de date;
- faptul că analiza seturilor de date, cum ar fi tranzacțiile - nu este neapărat utilă atunci când vine vorba despre utilizarea estimărilor și a judecăților de valoare în întocmirea situațiilor financiare.

## Aspecte practice și studii de caz

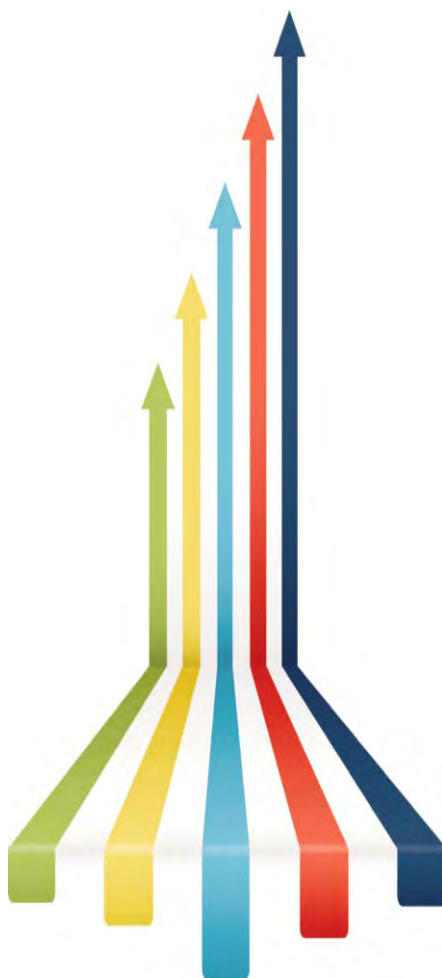
După cum am menționat anterior, Standardele Internaționale de Audit oferă auditorului financiar o serie de **îndrumări de**

**natură principială** cu privire la modalitatea de documentare a unei misiuni de audit, detaliind criteriile pe care aceasta ar trebui să le îndeplinească pentru a putea fi considerată adecvată și suficientă. Cu toate acestea, în practică se regăsesc frecvent situații în care documentația de audit nu îndeplinește cerințele ISA, afectând implicit calitatea muncii efectuate și a opiniei emise în final pentru misiunea respectivă. Spre exemplu:

**Auditorii consideră că își pot îndeplini obiectivele generale în cadrul misiunii fără a-și documenta corespunzător munca efectuată.**

**Exemplu:** O foaie de lucru menționează faptul că procedurile de control ale entității asupra mijloacelor fixe (achizițiile și casările de mijloace fixe sunt aprobate de către persoanele care au drept de aprobare, registrul de mijloace fixe este reconciliat regulat cu înregistrările contabile, periodic se efectuează inventarierea mijloacelor fixe deținute de entitate etc.) au fost efectuate, dar nu există nici o documentare a testelor efective efectuate de auditor.

De ce această modalitate de documentare nu îndeplinește cerințele ISA: persoana care revizuieste nu poate înțelege natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit efectuate. Revizuiitorul nu poate determina dacă testele au fost într-adevăr efectuate, ce a presupus testarea respectivă sau dacă testele au fost suficiente sau nu. De asemenea, din foaia de lucru nu reiese concluzia la care s-a ajuns în urma muncii efectuate.



**Auditorul consideră că o semnătură și o bifă pe un program de audit sau chestionar este o documentare suficientă pentru o secțiune de lucru.**

**Exemplu:** Programul de lucru pentru secțiunea de stocuri este semnat de către persoana care a completat chestionarul și conține bifa/data completării pentru fiecare procedură inclusă în program, dar nu există referințe la alte foi de lucru în care să fi fost documentate procedurile de audit efectuate.

De ce această modalitate de documentare nu îndeplinește cerințele ISA: pentru că nici în acest caz cel care revizuieste nu

poate înțelege natura, amploarea și concluzia procedurilor de audit efectuate. Revizuiitorul nu poate determina dacă testele au fost într-adevăr efectuate, ce a presupus testarea respectivă sau dacă testele au fost suficiente sau nu, nu reies concluziile la care s-a ajuns și nici eventualele aspecte semnificative identificate ca urmare a procedurilor efectuate.

**Auditorul consideră că o explicație verbală primită din partea clientului poate înlocui documentația scrisă**

**Exemplu:** În cadrul secțiunii de creanțe comerciale, o foaie de lucru menționează faptul că, conform explicațiilor oferite de personalul entității, la data bilanțului nu există solduri vechi, cu scadență depășită, nefiind astfel necesară constituirea unui provizion pentru clienți incerti. Foaia de lucru nu conține nici un test efectuat în acest sens, cum ar fi: o analiză a situației soldurilor pe vechime, componența facturilor rămase în sold la data bilanțului etc.

De ce nu îndeplinește cerințele ISA: întrucât cel care revizuieste poate înțelege doar concluzia foii de lucru, fără a avea o dovadă care să susțină această concluzie.

## Studiu de caz

### Ipoteza:

Documentația întocmită de un auditor financiar pentru testarea creanțelor comerciale existente în sold la data bilanțului constă într-o foaie de lucru semnată și datată de persoana care a întocmit-o și care menționează următoarele elemente:



## Foie de lucru secțiunea Creanțe Comerciale

<b>Client:</b>	ABC S.R.L.	<b>Data:</b>	31.12.2016
<b>Întocmit:</b>	R.B.		
<b>Data:</b>	12.01.2017		
<b>Subiect:</b>	Test Creanțe comerciale la 31.12.2016		
<b>Proceduri:</b>	1. A fost obținută componența pe solduri de clienți a creanțelor comerciale 2. Au fost testate următoarele obiective de audit: Existența, Proprietatea și Valorificarea		

### Întrebare:

Care din următoarele afirmații referitoare la îndeplinirea criteriilor ISA pentru documentația de audit sunt adevărate în acest caz?

- auditorul a documentat natura și amploarea procedurilor de audit efectuate, dar nu și plasarea în timp și rezultatele acestora;
- auditorul a documentat plasarea în timp a procedurilor de audit efectuate, dar nu și natura, amploarea și rezultatele acestora;
- auditorul a documentat rezultatele procedurilor de audit efectuate, dar nu și natura, amploarea și plasarea în timp;
- auditorul a documentat natura, plasarea în timp, amploarea și rezultatele procedurilor de audit efectuate.

### Răspuns:

Răspunsul corect în situația descrisă mai sus este cel de la **punctul b)**, respectiv auditorul a documentat plasarea în timp a procedurilor de audit efectuate, dar nu și natura, amploarea și

rezultatele acestora.

Plasarea în timp se datorează faptului că foaia de lucru este semnată și datată de către persoana care a întocmit-o. Mențiunea referitoare la obiectivele de audit testate nu reprezintă însă o documentare adecvată și nu oferă nici o indicație privind natura, amploarea sau rezultatele testelor efectuate asupra creanțelor comerciale.

Foaia de lucru pentru exemplul de mai sus, care să îndeplinească criteriile cerute de ISA 230 *Documentația de Audit*, trebuie să conțină următoarele elemente:

- Plasarea în timp** - data și semnătura persoanei responsabile;
- Natura procedurilor de audit efectuate** – au fost efectuate următoarele proceduri de audit pentru a testa existența, proprietatea și valorificarea:
  - a fost obținută componența soldurilor pe clienți a creanțelor comerciale și a fost reconciliată cu soldul creanțelor comerciale din bilanța de verificare;
  - au fost selectate cele mai

semnificative solduri de clienți și au fost obținute confirmări de sold pentru acestea;

- pentru clienții selectați a fost verificată vechimea facturilor rămase în sold pentru a identifica eventuale solduri cu scadență depășită.

### 3. Amplearea procedurilor de audit efectuate - foaia de lucru include:

- reconcilierea componenței pe clienți cu soldul conform bilanței de verificare;
- reconcilierea soldurilor selectate cu răspunsurile primite la confirmările de sold;
- verificarea vechimii soldurilor în baza facturilor rămase în sold.

### 4. Rezultatele – foaia de lucru trebuie să cuprindă o concluzie conectată cu obiectivele de audit propuse. De exemplu, poate conținea: „În baza procedurilor de audit efectuate, nu au fost identificate diferențe sau alte aspecte semnificative”.

## Foale de lucru secțiunea Creanțe Comerciale

**Client:** ABC S.R.L.      **Data:** 31.12.2016      **Referința** H10  
**Întocmit:** R.B.  
**Data:** 15.01.2017

**Subiect:** Test Creanțe comerciale la 31.12.2016  
**Obiectiv:** Existența, Proprietatea, Valorificarea

**Proceduri:**

1. A fost obținută componența soldurilor pe clienți a creanțelor comerciale și a fost reconciliată cu soldul creanțelor comerciale din balanța de verificare.
2. Au fost selectate cele mai semnificative solduri de clienți și au fost obținute confirmări de sold pentru acestea.
3. Pentru clienții selectați a fost verificată vechimea facturilor rămase în sold pentru a identifica eventuale solduri cu scadență depășită.

**Constatări:**

**Componență solduri clienți**

Nr. crt.	Denumire client	Moneda	Sold 31.12.2016
1	GCG	ron	50.000
2	YXY	ron	3.500
3	ZZZ	ron	1.000
<b>TOTAL</b>			<b>54.500</b>

Sold total conform balanța 31.12.2016      U10      54.500  
 Diferența      -

Referința la balanța de verificare

Referința	Sold conform confirmare de sold	Diferența
-----------	---------------------------------	-----------

Conf1      50.000      -

Referința la confirmarea de sold

**Legendă** clienți selectați pentru confirmare

**Componență pe facturi în sold client GCG**

Factura nr	Data	Scadență	Suma ron
GCG xx15	12.12.2016	12.01.2017	14.000
GCG xx16	20.12.2016	20.01.2017	21.000
GCG xx17	23.12.2016	23.01.2017	15.000
<b>Total</b>			<b>50.000</b>

Total sold GCG conform componență      50.000

**Observații**

- nu are scadența depășită
- nu are scadența depășită
- nu are scadența depășită

**Concluzii:**

În baza procedurilor de audit efectuate, nu au fost identificate diferențe sau alte aspecte semnificative.



## Concluzii

**Ca o concluzie** asupra aspectelor evidențiate în paragrafele de mai sus, deși obținerea și întocmirea unei documentații suficiente și adecvate reprezintă un aspect crucial al desfășurării auditului, este de asemenea foarte important de reținut faptul că, atunci când ne referim **la ideea de calitate a muncii de audit**, o latură la fel de semnificativă este **măsura** în care auditorul financiar – ca **factor uman al ecuației** – respectă **principiile etice și profesionale** la care Standardele Internaționale de Audit îi cer să adere.

O abordare integră și obiectivă a activității de audit, bazată pe un nivel adecvat de scepticism și competență profesională, va contribui în mod esențial la calitatea auditului și, implicit, a documentației de audit întocmite de auditor. ♦

## Bibliografie

1. A Framework for Audit Quality – Key elements that create an environment for audit quality – publicat de IAASB, 2014.
2. A State of Mind – Accounting and Business Magazine 02/2017 – publicat de ACCA, 2017.
3. Audit's Evolution - Accounting and Business Magazine 03/2017 – publicat de ACCA, 2017.
4. Ghid pentru un Audit de Calitate - publicat de Camera Auditorilor Financiari din România, 2012.
5. Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases - Amos Tversky, Daniel Kahneman – publicat 1974.6. Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe - IAASB, tradus și republicat de Camera Auditorilor Financiari din România, 2015.
7. PCAOB Concept Release on Audit Quality Indicators – publicat de PCAOB, 2015.
8. Under Pressure - Accounting and Business Magazine 02/2017 – publicat de ACCA, 2017.
9. <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2017/jun/audit-documentation.html>
10. <https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/measuring-audit-quality-indicators.pdf>





# All in one ERP

WinMENTOR ENTERPRISE® is the complete ERP solution offering the ideal output to financial auditors.

The software suite relies on 24 years of analysis experience and continuous inspiring feedback from our over **45.000 users**. What better tool for effective data mining & analysis might you consider?

Oracle and Qlik partnerships, as well as the daily hard work of over **350 specialists** in our development and implementing network, guarantee the state-of-the-art technical level, stability and accuracy you aim to. **All in one ERP**.



DISTRIBUTION



IT



HO-RE-CA



CULTURE



MANUFACTURING



RETAIL



STATE-OWNED ENTITIES



SERVICES



WinMENTOR ENTERPRISE® - ADD VALUE TO YOUR AUDIT

# QAN – Rețeaua pentru asigurarea calității

**Rodica Iacob,**

Departamentul Monitorizare, Control  
și Competență Profesională din cadrul CAFR

## Despre Accounting Profession Strategic Forum

Forumul Strategic pentru Profesia Contabilă – Accounting Profession Strategic Forum (APSF) a fost înființat de Institutul Contabililor Autorizați din Anglia și Țara Galilor (ICAEW) în urma discuțiilor cu organismele profesionale din Europa Centrală și de Sud-Est. Scopul înființării APSF a fost **identificarea provocărilor comune și interesul mutual pentru dezvoltarea unei gândiri strategice** în ceea ce privește profesia contabilă.

Acest forum reprezintă o oportunitate pentru organismele profesionale din regiune de **a împărtăși din propria experiență, de a inova și de a dezvolta strategii pentru a crește calitatea în sfera auditului și pentru a spori încrederea în raportările financiare** pentru obținerea unui grad și mai mare de încredere al investitorilor.

Începând cu anul 2012, când a avut loc la Sinaia prima reuniune

a membrilor APSF, anual s-au desfășurat sesiuni de discuții organizate în diferite țări, membre APSF, la care au participat instituții de reglementare, instituții de supraveghere a activității de audit statutar, precum și organisme profesionale din Europa Centrală și de Sud-Est. Scopul principal al acestor întâlniri îl reprezintă discutarea direcțiilor strategice, inovațiile și cooperarea internațională, în domeniul activității de audit financiar.

Unul dintre obiectivele APSF l-a constituit dezvoltarea unei Rețele pentru Asigurarea Calității – Quality Assurance Network (QAN) iar lansarea acesteia a avut loc la București în luna februarie 2016.

Grupul de lucru QAN se bucură de participarea reprezentanților din cadrul organismelor profesionale din Marea Britanie, Polonia, Slovacia, Grecia, Bulgaria, Republica Moldova și Turcia. Ca strategie pe termen lung se dorește atragerea și a altor țări din Europa Centrală și de Sud-Est.

## Strategie și obiective QAN

**Obiectivul principal al QAN este de a crea o rețea rentabilă și de sine stătătoare cu rolul de a consolida practicile de monitorizare a activităților de audit, cu accent prioritar pe politici, proceduri, metodologii de audit, precum și pe conținutul și structura documentelor de lucru.**

Rolul Rețelei QAN este acela de crea o platformă comună în ceea ce privește procesul de asigurare a calității prin organizarea de întâlniri de lucru între membrii săi, la care să fie prezentate modalitățile de abordare a întregului proces de revizuire în diferite țări pentru elaborarea unei metodologii comune ce ar putea fi implementată de către toți participanții, în funcție de specificitățile fiecărui organism profesional și a mediului în care activează.

În cadrul întâlnirilor de lucru s-au abordat teme diverse, din domeniul revizuirii calității, fiecare țară fiind invitată să își prezinte metodologia proprie și modul în care abordează anumite aspecte cheie din cadrul unui audit.

Astfel, seminarul organizat la **București**, în **februarie 2016**, s-a concentrat pe specificul auditului în cazul companiilor mici și a pus bazele identificării unor noi indicatori de calitate a auditului, la nivel internațional.

Cel de-al doilea eveniment al QAN a avut loc în luna **mai 2016**, la **Sofia**, în Bulgaria, iar scopul acestei întâlniri a fost

schimbul de experiență cu privire la modalitatea de abordare a revizuirilor privind asigurarea calității activității desfășurate de auditorii financiari, cu accent pe tipurile de revizuirii de calitate, structura procesului de revizuire a calității, finalizarea inspecțiilor și acordarea de calificative, precum și pe procedurile de raportare a rezultatelor revizuirilor pentru asigurarea calității specifice departamentelor de monitorizare din cadrul organismelor profesionale.

Sesiunile de dezbateri au relevat asemănări și deosebiri cu privire la structura inspecțiilor de calitate, la numărul de revizuirii de calitate derulate pe parcursul unui an, precum și la publicarea/transparența rezultatelor inspecțiilor. S-au purtat discuții pe baza unor studii de caz prezentate de reprezentanții ICAEW în ceea ce privește modalitatea de acordare a calificativelor și finalizarea inspecțiilor.

Agenda întâlnirii de la **Atena**, din luna **octombrie 2016**, a inclus un schimb de experiență cu privire la modalitatea de abordare a revizuirilor privind asigurarea calității, din perspectiva tipului de informații preliminare care stau la baza efectuării inspecțiilor, cum se abordează evaluarea riscurilor și care sunt recomandările pe care le fac echipele de inspecție în urma revizuirilor de calitate și cerințele de pregătire profesională suplimentară, în vederea creșterii calității activității desfășurate de auditorii financiari.

În luna **martie 2017**, ICAEW a organizat, la **Londra**, întâlnirea membrilor QAN, iar discuțiile s-au axat pe calitatea probelor de audit, în ceea ce privește eșantionarea, testele de detaliu, revizui-

rea analitică și testarea eficienței controalelor interne. Fiecare țară a prezentat câte un exemplu reprezentativ pentru dificultățile pe care le întâmpină auditorii financiari în procesul de auditare a estimărilor contabile și cum ar trebui documentată această secțiune în cadrul dosarelor de audit.

### Exemplu:

În urma revizuirii unui dosar de audit în cadrul unei inspecții de calitate, s-a prezentat următoarea situație:

Clientul de audit este o clinică privată specializată în operații estetice, iar medicii care efectuează procedurile medicale nu sunt angajați ai clinicii, ci colaboratori.

Clinica încheie contracte separate cu:

- ➔ Pacienții care beneficiază de serviciile medicale (consultații/operații medicale sau estetice);
- ➔ Doctorii pentru închirierea cabinetului, plata personalului auxiliar și consumabilele de natură medicală.

Pentru creanțele datorate de medici termenul de plată este de 30 zile, iar de acest termen beneficiază și o parte dintre pacienți, respectiv cei care sunt recomandați de doctorii colaboratori, care plătesc ulterior intervenției/consultației pentru a încuraja generarea altor venituri provenite din recomandările acestora.

Funcția contabilă este externalizată, dar comunicarea între managementul clinicii și contabili este una defectuoasă. Nu s-au elaborat politici clare cu privire la

monitorizarea și verificarea clienților și la urmărirea ratelor de încasare a creanțelor, auditorul întâmpinând dificultăți în a înțelege cine deține responsabilitatea de a verifica ritmul de încasare a creanțelor datorate de medicii colaboratori, precum și a creanțelor datorate de pacienții care beneficiază de termenul de plată de 30 de zile. În urma discuțiilor auditorului cu conducerea, a rezultat faptul că managerii nu au considerat necesară elaborarea și aplicarea unei politici de provizionare a clienților incerti, bazându-se pe faptul că în anii anteriori nu au existat probleme de încasare.

În cursul anului auditat, clinica este în litigiu cu unul dintre pacienții care au beneficiat de o operație estetică, care a reclamat un caz de malpraxis. Clientul a refuzat să achite contravaloarea intervenției chirurgicale, solicitând ca operația să fie refăcută pe cheltuielile clinicii, iar în cazul în care nu se ajunge la niciun acord în această privință, se solicită daune materiale.

Clinica a încheiat o poliță de asigurare pentru malpraxis dar aceasta acoperă doar activitatea unei părți dintre doctorii colaboratori și nu asigură operațiile de natură estetică, ci doar pe cele medicale, de reconstrucție.

La finalul anului, valoarea creanțelor neîncasate mai vechi de un an este de 100.000 lei, reprezentând 30% din valoarea totală a creanțelor, creanțele neîncasate de la clientul reclamant depășesc șase luni și reprezintă mai puțin de 5% din total creanțe.

Întrucât creanțele au o valoare ce depășește pragul de semnificație, auditorul a efectuat următoarele





teste, acestea fiind documentate în mod adecvat și suficient în cadrul dosarului de audit:

- ➔ Revizuirea duratelor de încasare a creanțelor și reconcilierea cu balanțele de verificare;
- ➔ Discuții cu conducerea clinicii pentru a afla de ce nu s-a încercat recuperarea creanțelor care au depășit termenul de 30 de zile, în urma cărora a descoperit că managerii nu erau la curent cu aceste informații;
- ➔ Discuții cu contabilii despre frecvența cu care se elaborau rapoarte privind clienții incerti, în urma cărora a descoperit că acest tip de rapoarte nu au fost elaborate întrucât nu au fost vreodată solicitate de managerii;
- ➔ Trimiterea scrisorilor de confirmare către clienții și medicii care figurau în contabilitate cu creanțe neîncasate mai vechi de un an, dar nu s-a primit răspuns la niciuna dintre aceste scrisori;
- ➔ În urma testelor alternative, auditorul a aflat că majorita-

tea doctorilor ce figurează cu creanțe neîncasate nu mai sunt colaboratori ai clinicii;

- ➔ Revizuirea încasărilor înregistrate după finalul anului a relevat faptul că nu se referă la clienții incerti.

**În urma testelor efectuate, auditorul a propus o ajustare pentru deprecierea creanțelor de 100% din valoarea totală a creanțelor mai vechi de un an, această ajustare fiind acceptată de către conducere, astfel nu au existat rezerve în raportul de audit cu privire la creanțe.**

În urma revizuirii dosarului de audit, echipa de inspecție a considerat insuficientă documentarea modului în care auditorul financiar a evaluat situația clientului care a acționat clinica în judecată, întrucât această situație poate genera costuri suplimentare, analizându-se și necesitatea înregistrării unui provizion sau a unei datorii contingente. Explicațiile verbale ale auditorului cu privire la verificările și asigurările primite în legătură cu

această situație nu au fost transpuse în foi de lucru, ele neputând fi considerate drept o justificare adecvată pentru activitatea efectuată și concluziile auditorului.

Conform explicațiilor verbale, care nu au fost documentate conform standardelor, auditorul financiar a discutat cu conducerea și le-a recomandat extinderea poliței de asigurare pentru acoperirea eventualelor costuri generate în urma operațiilor estetice. Auditorul a sugerat conducerii înregistrarea unui provizion pentru litigii, dar managerii nu au fost de acord întrucât sunt optimiști și consideră că se va ajunge la o înțelegere cu clientul reclamant, inclusiv în ceea ce privește recuperarea creanței. De asemenea, auditorul financiar a discutat și cu medicul care a efectuat operația, acesta declarând că din punctul său de vedere operația a fost un succes.

Conform ISA 230, „Documentația de audit”, discuțiile asupra aspectelor semnificative purtate cu membrii conducerii, precum și cu alții, trebuiau documentate în mod adecvat, incluzându-se natura aspectelor discutate, momentul și persoanele cu care au fost purtate discuțiile.

La seminarul organizat la **Varșovia**, în luna **ianuarie 2017**, dintre temele abordate s-au evidențiat modalitatea în care auditorii financiari se vor adapta dezvoltării tehnologiei informaționale în procesul de audit, felul în care sunt abordate auditurile de grup și cât de des sunt revizuite de către departamentele de specialitate din cadrul organismelor profesionale aceste tipuri de misiuni. Dezbaterile au continuat cu discuții asupra surselor din care sunt finanțate sistemele de

asigurare a calității și cu prezentarea tipurilor de rapoarte publice pe care organismele profesionale membre ale rețelei le elaborează cu privire la activitatea de revizuire pentru asigurarea calității, precum și gradul de transparență al acestor rapoarte.

## Îmbunătățirea procesului de inspecție în urma întâlnirilor din cadrul QAN

- **DMCCP a elaborat un Model de notă de inspecție mult mai complexă decât în anii anteriori.**
- **Una dintre cele mai importante modificări în normele de revizuire a calității ca urmare a discuțiilor din cadrul QAN este faptul că se pune mai mult accent pe prezentarea detaliată a modului în care inspectorii DMCCP testează raționamentul profesional al auditorilor.**

În prezent, Nota de inspecție finală include informații detaliate cu privire la modalitatea în care echipa de inspecție a ajuns la concluzia că testarea principiului separării exercițiilor pentru venituri și cheltuieli a fost suficient sau insuficient documentată de către auditorul financiar.

- **Avantajele acestei îmbunătățiri aduse Notei de inspecție:**
  - transparența și o mai bună comunicare între auditori și echipele de inspecție;

- creșterea calității activității de audit;
- reducerea posibilității ca o Notă de inspecție să fie contestată de către auditori, iar în cazul diferențelor de opinie între auditori și inspectori, comisiilor independente de analizare a contestațiilor le va fi mai ușor să analizeze situația și să tragă concluzii.

### → **Introducerea noțiunii de inspecții la cerere**

Auditorii care consideră că și-au îmbunătățit activitatea, inclusiv în ceea ce privește documentarea dosarelor de audit și a procedurilor privind controlul calității, pot solicita să fie revizuiți mai devreme în cadrul ciclului normal de inspecții de trei sau șase ani.

Auditorii care încă nu au fost incluși în planul de inspecții și a căror activitate nu a fost revizuită niciodată de DMCCP pot solicita o inspecție pentru a se asigura că sunt pe drumul cel bun.

Acest tip de revizuirii vor asigura o calitate mai bună a auditurilor pe termen lung.

- **Selectarea auditorilor ce urmează a fi revizuiți în urma unei abordări mixte risc – ciclul de inspecții.**
- **Extinderea numărului de obiective pentru verificarea existenței și eficacității sistemului de control al calității conform ISQC 1; se pune un accent mai mare pe verificarea modalității de implementare a politicilor și procedurilor de control al calității proprii firmelor de audit, nu doar pe existența acestora.**

- **S-a îmbunătățit sistemul de urmărire a deficiențelor constatate și s-a inclus în Nota de inspecție un capitol în care se detaliază obiectivele insuficient documentate la inspecția anterioară.**
- **S-a introdus abordarea unei selecții a angajamentelor care urmează să fie verificate la nivel de partener, auditor/asociat într-o firmă de audit;**
- **S-au îmbunătățit raportările anuale sau semestriale pe care le elaborează DMCCP atât către Consiliu, membrii CAFR (prin publicarea raportului anual al departamentului pe site-ul CAFR) sau către ONPCSB.**

Printre altele, rolul QAN este și acela de a oferi încredere organismelor de supraveghere pentru delegarea extinsă către organismele profesionale, prin demonstrarea faptului că există o coordonare internațională cu privire la revizuirea calității. Prin invitarea reprezentanților organismelor de supraveghere la întâlnirile comune PAO-POB, s-a pus accentul pe importanța comunicării eficiente între cele două organisme, pentru scopul comun, acela de a perfecționa procesul de management al asigurării calității.

În ultimii doi ani, membrii QAN au colaborat pentru creșterea calității în sfera auditului ce va avea ca efect creșterea încrederii în raportările financiare pentru a obține un grad și mai mare de încredere al investitorilor. ♦

# Modificări aduse Codului etic al profesioniștilor contabili

## Secțiunea 225 Răspunsul la neconformitatea cu legile și reglementările

**Daniela Ștefănuț,**

Departamentul Etică, Conduită Profesională și Investigații din cadrul CAFR

### Introducere

În luna iulie 2016 Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA) a Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) a emis **Declarația NOCLAR (neconformitatea cu legile și reglementările)** prin care anunță faptul că asupra Codului etic - Codul IESBA s-au făcut modificări privind Neconformitatea cu legile și reglementările.

Astfel, în *Codul etic al profesioniștilor contabili* (Codul IESBA) în vigoare (ediția 2016 a IESBA) au fost introduse două noi secțiuni: **Secțiunea 225** „Răspunsul la neconformitatea cu legile și reglementările” și **Secțiunea 360** „Răspunsul la neconformitatea cu legile și reglementările”.

Implicit, în conformitate cu NOCLAR au fost modificate unele **secțiuni ale Codului IESBA**: **Secțiunea 100** „Introducere și principii fundamentale”, **Secțiunea 140**

„Confidențialitate”, **Secțiunea 150** „Conduită profesională”, **Secțiunea 210** „Numirea profesională” și **Secțiunea 270** „Custodia activelor clientului”.

Reglementatorii naționali, organismele profesionale membre IFAC și liber profesioniștii contabili (LPC) (inclusiv firmele) au obligația să adopte și să implementeze prevederile Secțiunii 225<sup>1</sup> ale *Codului etic al profesioniștilor contabili* (Codul IESBA), care definește responsabilitățile Profesioniștilor Contabili, în general, pentru a răspunde neconformității cu legile și reglementările (NOCLAR).

Cele două noi secțiuni ale Codului etic, Secțiunea 225 și Secțiunea 360<sup>2</sup>, au același titlu, au valoare normativă și sunt aplicabile astfel: Secțiunea 225 pentru **liber profesioniști contabili (auditori financiari)**, inclusiv pentru firmele de audit (LPC) iar Secțiunea 360 pentru **profesioniștii contabili angajați** (Public Accountants in Business – PAIBs).

### Secțiunea 225

Caracterul secțiunii<sup>3</sup>

Secțiunea 225 conține un număr de cerințe la care auditorii trebuie să se conformeze. Acele cerințe - marcate prin cuvântul „trebuie” - variază în funcție de situația în care auditorul efectuează un audit al situațiilor financiare sau furnizează alte servicii profesionale. Dacă situația întâlnită de auditorul financiar se încadrează în domeniul de aplicare a Secțiunii 225, potrivit Codului, acesta are obligația prioritara de a răspunde la acele aspecte.

Scopul Secțiunii 225 este să stabilească responsabilitățile auditorului, atunci când întâlnește o neconformitate sau suspectează o neconformitate cu legile și reglementările și, îl ghidează în evaluarea implicațiilor pe care le poate avea aspectul și posibilele căi de acțiune, ca răspuns.

Legile și reglementările cărora se adresează Codul etic, față de care auditorul trebuie să efectueze o

<sup>1</sup> Secțiunea 225, Răspunsul la neconformitatea cu legile și reglementările.

<sup>2</sup> Secțiunea 360, Răspunsul la neconformitatea cu legile și reglementările.

<sup>3</sup> Extras din Întrebări și răspunsuri de clarificare (Q&A) elaborate de IESBA pentru NOCLAR.



evaluare, în măsura în care întâlnește sau suspectează o neconformitate cu legile și reglementările, includ:

- Frauda, corupția și mita;
- Spălarea banilor, finanțarea terorismului și venituri provenite din infracțiuni;
- Piața și tranzacționarea titlurilor de valoare;
- Servicii și alte produse financiare și bancare;
- Protecția datelor;
- Obligații și plăți privind impozitele și pensiile;
- Protecția mediului;
- Sănătate și siguranță publică.

În jurisdicția românească legile și reglementările relevante în analiza pe care o face auditorul financiar cu referire la Secțiunea 225 din Codul etic, fără a fi o enumerare exhaustivă, sunt:

- Legea penală (Legea nr. 286/2009, cu modificările și completările ulterioare) cu privire la **infracțiuni contra patrimoniului** (spre exemplu: bancruta, bancruta frauduloasă, gestiunea frauduloasă, fraude comise prin sisteme informatice și mijloace de plată electronice, orice altă infracțiune care se referă la fraudă), **infracțiuni de corupție și de serviciu** (dintre care enumerăm: darea și luarea de mită, traficul de influență, cumpărarea de influență, obținerea ilegală de fonduri, deturnarea de fonduri), **infracțiuni de fals, infracțiuni contra siguranței și integrității sistemelor și datelor informatice, infracțiuni privind spălarea banilor și venituri provenite din infracțiuni.**

- Reglementări privind tranzacționarea titlurilor de valoare și alte servicii și produse financiar-bancare (regulamente, instrucțiuni, ordine ale instituțiilor care supraveghează piețele financiare și/sau bancare).
- Legislația privind protecția datelor cu caracter personal (Legea nr. 677/2001 pentru protecția persoanelor cu privire la prelucrarea datelor cu caracter personal și libera circulație a acestor date, cu modificările și completările ulterioare).
- Legislația fiscală (Legea 227/2015, privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare).
- Legislația privind asigurările sociale (Legea nr.7/2017 privind bugetul asigurărilor sociale de stat pe anul 2017).
- Legislația privind protecția mediului (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 195/2005, privind protecția mediului, cu modificările și completările ulterioare).
- Legislația privind sănătatea publică și siguranța publică (Legea 95/2006, privind reforma în domeniul sănătății, republicată și norme de aplicare).

Punctul 225.5 indică din start faptul că, legile și reglementările incidente sunt cele care afectează în mod direct determinarea valorilor *semnificative* și a prezentării informațiilor în situații financiare și a celor pentru care conformitatea poate fi *fundamentală* pentru activitatea clientului.

Sintagmele „valori *semnificative* și prezentări” și „*fundamentale*” pentru aspectele de bază ale activității” se folosesc pentru a descrie legile și reglementările

care sunt cuprinse în domeniul de aplicare a Secțiunii 225. Spre exemplu, legile și reglementările care se referă la obligațiile fiscale intră în domeniul de aplicare a Secțiunii 225, pentru țara noastră reglementarea aplicabilă impozitării globale este Legea 227/2015, privind Codul fiscal. Cu toate acestea, dacă o entitate, în mod ocazional, omite respectarea termenului de depunere a declarației privind impozitul datorat, acesta, în mod clar, poate fi un element nesemnificativ, pe care un auditor financiar nu ar trebui să îl considere o neconformare cu legile sau reglementările, conform Secțiunii 225 din Cod. Însă, auditorul are obligația de a verifica dacă o astfel de practică a Clientului, cu privire la nerespectarea termenului de depunere a declarației, este uzuală, într-o astfel de situație auditorul fiind obligat să aplice Secțiunea 225 din Codul etic.

Ceea ce secțiunea 225 recomandă auditorului financiar atunci când desfășoară o misiune care intră sub incidența ISA sau a altor standarde profesionale, este să **stabilească tipul** de legi și reglementări aplicabile în derularea misiunii **și să aibă cunoștință de ele.**

Neconformitatea cu legile și reglementările poate rezulta în amenzi, litigii sau alte consecințe care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare ale clientului. Mai presus de toate, astfel de neconformități pot avea implicații mai mari asupra interesului public în ceea ce privește aducerea unui prejudiciu semnificativ investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg. Un fapt care conduce la un prejudiciu grav este cel care are ca rezultat consecințe negative importante pentru vreuna dintre părți, în termeni financiari sau

non-financiari. Astfel de exemple includ comiterea unei fraude care conduce la pierderi financiare semnificative pentru investitori, încălcarea legilor privind mediul și a reglementărilor care pun în pericol sănătatea sau siguranța angajaților ori a publicului și altele.

Secțiunea 225 ajută auditorul financiar să poată găsi îndrumările necesare pentru a avea în vedere modul în care poate răspunde în fața unor situații de neconformitate cu legile și reglementările.

Când un **auditor ia cunoștință despre un aspect care intră sub incidența secțiunii 225, măsurile pe care acesta le aplică pentru a se conforma Codului etic trebuie puse în practică** în timp util, având în vedere înțelegerea de către auditor a naturii aspectului și prejudiciul potențial asupra interesului entității, al investitorilor, creditorilor, angajaților și al publicului larg. În cele ce urmează vom enumera măsurile pe care trebuie să le ia un auditor, atunci când efectuează o misiune de audit asupra situațiilor financiare și ia cunoștință de o situație de neconformitate cu legile și reglementările:

**1. Trebuie să obțină o înțelegere asupra aspectului**, inclusiv asupra naturii faptei și a circumstanțelor în care aspectul respectiv a fost generat sau poate fi generat. Se așteaptă ca auditorul să aplice cunoștințele, raționamentul profesional și experiența sa, dar nu se așteaptă să aibă un nivel de cunoaștere a legilor și a reglementărilor superior față de cel care se așteaptă să fie luat în considerare în cadrul misiunii.

**2. Trebuie să discute aspectul la cel mai adecvat nivel de conducere** și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta. Nivelul adecvat de conducere este, cel puțin, un nivel deasupra persoanei sau persoanelor implicate sau potențial implicate în aspectul respectiv. Dacă auditorul consideră conducerea a fi implicată în cazuri de neconformitate sau neconformitate suspectată, trebuie să discute acest aspect cu persoanele responsabile cu guvernanta. De asemenea, auditorul poate avea în vedere discutarea aspectului cu auditorii interni, dacă este cazul. În contextul unui grup, nivelul adecvat poate fi conducerea entității care deține controlul asupra clientului.

**3. În discutarea neconformității sau a neconformității suspectate, cu conducerea și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta, profesionistul contabil trebuie să recomande acestora să ia măsuri corespunzătoare în timp util**, dacă nu au făcut deja acest lucru, pentru:

- (a) Repararea, remedierea sau diminuarea consecințelor neconformității;
- (b) Descurajarea săvârșirii de neconformități, acolo unde încă nu au apărut; sau
- (c) Divulgarea aspectului către autoritatea competentă, atunci când se solicită prin lege sau reglementări sau atunci când se consideră necesar în interesul public.

**4. Trebuie să decidă dacă persoanele responsabile**

**cu guvernanta și conducerea clientului** își înțeleg responsabilitățile legale și de reglementare în ceea ce privește neconformitatea sau neconformitatea suspectată. Altfel, auditorul poate să sugereze surse corespunzătoare de informații sau să recomande obținerea unei consilieri juridice.

**5. Trebuie să evalueze gradul de adecvare a răspunsului conducerii și, acolo unde se poate aplica, al persoanelor responsabile cu guvernanta.**

**6. Trebuie să se conformeze următoarelor, dacă sunt aplicabile:**

- (a) Legi și reglementări, inclusiv prevederi legale sau de reglementare care guvernează raportarea neconformității sau a neconformității suspectate către o autoritate competentă. Sub acest aspect, unele legi și reglementări pot stipula o perioadă în care să se întocmească rapoartele; și
- (b) Cerințele standardelor de audit, inclusiv cele legate de:
  - Identificarea și răspunsul față de neconformitate, inclusiv fraudă;
  - Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta;
  - Considerarea implicațiilor neconformității sau ale neconformității suspectate pentru raportul auditorului.

**7. În cazul în care se ia cunoștință de o neconformitate sau se suspectează o neconformitate pe parcursul auditului situațiilor finan-**

**ciare ale grupului, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie ca**, în completarea răspunsului față de aspectul respectiv, să stabilească dacă aspectul poate fi relevant pentru una sau mai multe componente:

- (a) Ale căror informații financiare fac obiectul activității, în scopul auditării situațiilor financiare ale grupului sau
- (b) Ale căror situații financiare fac obiectul auditului în alte scopuri decât auditul grupului, de exemplu, un audit statutar. În această situație, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să ia măsuri pentru a comunica neconformitatea sau neconformitatea suspectată către cei care desfășoară activitate în cadrul componentelor pentru care aspectul poate fi relevant, numai dacă acest lucru nu este interzis prin lege sau reglementări.

**8.** Determinarea **necesității de acțiuni viitoare, precum și natura și măsura acestora** care depind de factori diverși, inclusiv de:

- Cadrul legal și de reglementare;
- Urgența aspectului;
- Gravitatea aspectului;
- Măsura în care auditorul continuă să aibă încredere în integritatea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta;
- Măsura în care este posibil ca neconformitatea sau neconformitatea suspectată să se repete;

- Măsura în care există probe credibile asupra prejudicierii semnificative, actuale sau potențiale, a intereselor entității, investitorilor, creditorilor, angajaților și, după caz, ale publicului larg.

În determinarea necesității, a naturii și a măsurii **acțiunilor viitoare**, auditorul trebuie să aplice raționamentul profesional și să aibă în vedere dacă o terță parte, rezonabilă și informată, ar putea să concluzioneze că auditorul a acționat corespunzător, în interes public, prin evaluarea tuturor faptelor și a circumstanțelor specifice, disponibile la acel moment.

Acțiunile viitoare ale auditorului pot include:

- **Divulgarea aspectului către o autoritate competentă**, chiar și atunci când nu există o cerință legală sau de reglementare pentru a proceda în acest fel;
- **Retragerea din misiune și din relațiile profesionale**, acolo unde este permis de lege sau reglementări. În unele jurisdicții, totuși, poate exista o limitare în ceea ce privește acțiunile viitoare accesibile profesionistului contabil, iar retragerea poate fi singura cale de acțiune.

Auditorul care se retrage din relațiile profesionale trebuie să furnizeze toate acele elemente factice și alte informații privind neconformitatea identificată sau suspectată, auditorului succesor dacă acesta din urmă solicită.

Referitor la actul de neconformitate identificat sau suspectat, care intră sub incidența secțiunii 225, auditorul, pe lângă îndeplinirea cerințelor privind documentația pentru conformitatea cu standardele de audit aplicabile, **trebuie să documenteze:**

- Modul în care conducerea și, acolo unde se poate aplica, persoanele responsabile cu guvernanta au răspuns la aspectul respectiv.
- Căile de acțiune considerate de auditor, raționamentele aplicate și deciziile care au fost luate, ținând cont de perspectiva unei terțe părți rezonabile și informate.
- Gradul de satisfacție al auditorului în legătură cu îndeplinirea responsabilităților sale stipulate la punctul 225.25. ♦

**Modificările aduse Codului etic, privind neconformitatea cu legile și reglementările au intrat în vigoare la data de 15 iulie 2017.**

## Bibliografie

1. Întrebări și răspunsuri de clarificare, elaborate de IESBA, pentru Secțiunea 225 Răspunsul la neconformitatea cu legile și reglementările.
2. Modificări aduse Codului etic – Răspunsul la neconformitatea cu legi și reglementări – Secțiunea 225 emise de IESBA.





Al V-lea Congres al profesiei de auditor financiar din România

## „Profesia de auditor financiar – experiențe, exigențe și provocări actuale”

Eveniment organizat în parteneriat cu:

Think Ahead



Deloitte.



SOTER & PARTNERS  
ACCOUNTANTS, AUDITORS, TAX ADVISORS

HORGA CONSULTING





ISSN 2284-6697



9 772284 669006