

Practici **de** Audit

Camera Auditorilor Financiari din România

Anul VI, Nr. 4(24)/2017

REPORTAJ

Al V-lea Congres al Profesiei de Auditor Financiar din România
„Profesia de auditor financiar –
experiențe, exigențe
și provocări actuale”

IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

Tranzacțiile între părți afiliate,
risc împărțit între entitate,
auditor și investitor

Evaluarea riscurilor
în auditarea domeniului
evidență contabilă în cadrul
instituțiilor publice

Probleme de etică în scandaluri
financiare recente

PREGĂTIRE PROFESIONALĂ

Importanța aderării CAFR
la Proiectul Common Content

PROVOCĂRI ȘI TENDINȚE INTERNAȚIONALE

Core & More - Informații
de bază și informații
suplimentare

Adoptarea *Normelor obligatorii* din **Cadrul internațional de practici profesionale** **a auditului intern (Normele obligatorii),** ediția 2017 (IPPF 2017) emise de **Institutul Auditorilor Interni (Global IIA)**

Prin Hotărârea Consiliului CAFR nr. 111/06.12.2017 au fost adoptate *Normele obligatorii din Cadrul internațional de practici profesionale a auditului intern, ediția 2017 (IPPF 2017) emise de Institutul Auditorilor Interni (Global II)*, care asigură punerea în aplicare a prevederilor Art.20 alin.(2) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.75/1999, modificată și completată prin Legea nr.162/2017, privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative (Legea nr.162/2017).

Normele obligatorii asigură cadrul legal de desfășurare a activității de audit intern și se vor aplica integral pentru misiunile de audit intern, altele decât auditul public intern, coordonate de auditori financiari, membrii ai Camerei Auditorilor Financiari din România, care au statutul de auditori financiari activi.

Ediția IPPF 2017 completează și actualizează ediția 2013 și cuprinde:

- Principii fundamentale pentru practica profesională a auditului intern;
- Definiția auditului intern;
- Codul etic;
- Standardele internaționale pentru practica profesională a auditului intern (Standardele).

Modificările vizează o nouă structură a Normelor obligatorii, adoptarea de noi standarde, dar și actualizarea celorlalte, pentru asigurarea conformității cu cerințele actuale.

Hotărârea Consiliului CAFR nr. 56/2015, pentru aprobarea Ghidului privind implementarea Standardelor internaționale de audit intern (Ghidul), publicată în Monitorul Oficial al României nr. 845 din 13 noiembrie 2015 **rămâne în vigoare**.

Ghidul se poate adapta pentru activitatea de audit intern a entităților, în funcție de specificul, strategia și obiectivele acestora și în conformitate cu Principiile fundamentale, Standardele și Codul etic pentru practica profesională a auditului intern, adoptate prin Hotărârea Consiliului CAFR nr. 111/06.12.2017.

CAFR recomandă auditorilor financiari care coordonează activități de audit intern să actualizeze documentația pentru activitatea de audit intern, în funcție de cerințele IPPF 2017 și, pentru raportările anuale 2017 să menționeze modul în care documentația serviciilor de audit intern a fost adaptată cerințelor IPPF 2017.

SUMAR

ANUL VI, NR. 4 (24)/2017



REPORTAJ

Al V-lea Congres
al Profesiei de Auditor
Financiar din România –



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

Cristina RADU,
*Camera Auditorilor Financiar
din România*

IDEI, SUGESTII, EXPERIENȚE

Tranzacțiile între părți
afiliate, risc împărțit
între entitate, auditor
și investitor

Marian ANGHELACHE,
director, FOCUS AUDIT SRL



3

Evaluarea riscurilor în
auditarea domeniului
evidență contabilă
în cadrul instituțiilor
publice

Gheorghe RUSU,
*auditor financiar,
membru al Consiliului CAFR*

30



Probleme
de etică în
scandaluri
financiare
recente

Conf. univ. dr.
Daniel BOTEZ,
*Universitatea
„Vasile Alecsandri”, Bacău*

40

PREGĂTIRE PROFESIONALĂ



Importanța aderării
CAFR la Proiectul
Common Content

Diana SĂNDULESCU,
*Camera Auditorilor Financiar
din România*

45

PROVOCĂRI ȘI TENDINȚE INTERNAȚIONALE

Core & More – Informații de bază și informații suplimentare?

Hilde BLOMME,
Deputy CEO, Accountancy Europe

Ben REINER,
Manager Public Sector and Future Corporate Reporting, Accountancy Europe

52



© CAFR

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

Practici de Audit

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



Colegiul editorial

**Laura Vorniceanu, Adriana Lobdă, Monica Ștefan, Ana Dincă,
Ana Morariu, 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

2. Google Scholar;

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

3. Journal Seeker;

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

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

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

Redacția

Anca Țiura
– senior editor

Cristina Radu
– secretar de redacție

Nicolae Login
– prezentare grafică
și tehnoredactare

Rodica Iacob
Adrian Popescu
Diana Săndulescu
Daniela Ștefănuț

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

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

3 noiembrie 2017, București

Al V-lea Congres al Profesiei de Auditor Financiar din România „Profesia de auditor financiar – experiențe, exigențe și provocări actuale”

In data de 3 noiembrie 2017, la Hotel Radisson Blu din București, s-a desfășurat cel mai important eveniment al organizației noastre profesionale – Cel de al V-lea Congres al profesiei de auditor financiar din România, organizat de Camera Auditorilor Financiari din România.

Tema din acest an a Congresului – „**Profesia de auditor financiar – experiențe, exigențe și provocări actuale**”, a reflectat pe deplin realitățile și tendințele actuale ale profesiei atât în plan intern, cât și în plan internațional.

La eveniment au luat parte, alături de auditori financiari și membrii Consiliului Camerei, numeroase personalități ale profesiei din țară, reprezentanți ai unor instituții publice, ai unor organizații profesionale partenere, ai mediului academic și ai celui de afaceri, precum: **Luminița Carata** – Direcția Reglementare-Autorizare, și **Angela Guran** – responsabil reglementări integrate, Autoritatea de Supraveghere Financiară, **Maria Constantinescu** – Departament audit intern, Banca Națională a României, **Gyorgy Andras Edler** – președinte CCI Covasna, Camera de Comerț și Industrie a României,



Șerban Toader – Senior Partner, Head of Audit&Assurance KPMG România și Republica Moldova, **Andreea Monica Biota**, Partner PricewaterhouseCoopers Audit S.R.L., **Andreia Stanciu**, director ACCA pentru Europa de Sud-Est, **Mihai Grigore** – secretar de stat Ministerul Dezvoltării Regionale, Administrației Publice și Fondurilor Europene, **Daniel Marius Staicu** – președinte, reprezentant al Ministerului Afacerilor Interne în cadrul Oficiului Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor, **Dan Manolescu** – președinte, Camera Consultanților Fiscali, **Steven Openshaw** – Audit Partner, Deloitte România, **Adela Sova** – Deputy director for ACCA&ACA programs at Globaltraining România, **Adrian Vascu** – prim-vicepreședinte Uniunea Profesiilor Liberale, **Paul Popovici** – director, Direcția audit public intern din cadrul ANAF, **Cristina Gănescu** – decan, Universitatea Constantin Brâncoveanu Pitești, reprezentanți ai mass-media.

Au onorat Congresul prin prezență și participare la lucrări o serie de invitați străini, precum:

Christopher Arnold – Head of SMP/SME and Research, IFAC, **Benoît Vanderstichelen** – secretar general FIDEF, **Hilde Blomme** – Deputy CEO, Accountancy Europe, **Robert Stenhouse** – vicepreședinte ACCA, **Martin Manuzi** – director regional, ICAEW, **Viorel Dandara** – președinte, ACAP Republica Moldova, **Dolgi Vladimir** – membru al Consiliului ACAP, Republica Moldova, **Dmitry Yakovenko** – președinte, Institutul Național al Profesiștilor Contabili, Managerilor Financieri și Economisților din Federația Rusă, **Krzysztof Burnos** – președinte și **Barbara Mistowska-Dragan** – vicepreședinte, PIBR Polonia, **Hans van Damme** – președintele Grupului de coordonare al Proiectului Common Content, **Gerhard Ziegler** – președinte și **Reiner Veidt** – CEO, Wirtschaftsprüferkammer, Germania, **Paul Thompson** – director EFAA, **Alain Burlaud** – membru al Proiectului Common Content, **Aurelija Lauruševičiūtė** – director Camera Auditorilor din Lituania, **Donna Street** – președinte, Universitatea din Dayton, (IAAER), SUA, **Chrisol Correia** – Director Market Planning, Lexis Nexis Risk Solutions, **Sabuhi Gulmammadov** – șef Departament pregătire, acreditate și relații internaționale, Camera Auditorilor din Azerbaijan.

Lucrările Congresului au fost moderate de jurnalistul economic **Radu Soviani**.

În deschidere, dr. **Ciprian Teodor Mihăilescu**, președintele Camerei, a adresat participanților un mesaj de bun venit, în care a precizat:

„Suntem onorați de prezența dumneavoastră la Congresul CAFR, pe care l-am organizat într-un moment cheie pentru profesia de auditor financiar atât la nivel național, cât și internațional, întrucât ne aflăm în acest moment la o răscruce.



Avem în față atât oportunități cât și provocări având în vedere contextul actual economic și legislativ, precum și schimbările care au apărut ca urmare a transpunerii Directivei europene care reformează auditul în legislația națională. De asemenea, tema sub care se desfășoară lucrările Congresului, acoperă și dinamica mediului de afaceri, digitalizarea și toate schimbările pe care le aduce noul model de business ca urmare a revoluției tehnologice. Oportunitățile pentru auditorii financiari români derivă din faptul că vor putea contribui, prin experiența lor, la întărirea calității guvernantei corporative a entităților care sunt supuse auditului statutar, făcându-le mai performante și ajutându-le să se integreze mai bine în economia României.

Sper ca în urma lucrărilor din plen și din ateliere să avem concluzii interesante, în baza cărora, poate, vom descoperi noi căi de urmat în profesie.”

În continuare au fost transmise mesaje din partea unor instituții și organizații profesionale din țară, din care reproducem câteva pasaje semnificative.

Mesaje de salut

Mihai Grigore, secretar de stat la Ministerul Dezvoltării Regionale, Administrației Publice și Fondurilor Europene, a transmis un mesaj din partea ministrului fondurilor europene, **Marius Nica**.



„Doresc să vă adresez cele mai sincere urări pentru organizarea celui de al V-lea Congres al Profesiei de Auditor Financiar din România.

Știu că a fost depus un efort considerabil în ultimii ani, care s-a materializat în luna iulie a acestui an cu adoptarea Legii nr. 162 privind auditul statutar și vă felicit pentru munca depusă. Același lucru l-am întreprins și noi la Ministerul Dezvoltării Regionale, Administrației Publice și Fondurilor Europene în ceea ce privește condiționalitățile și desemnarea tuturor autorităților de management.

Doresc să salut inițiativa conducerii CAFR din această săptămână, de a veni cu deschiderea necesară către conducerea ministerului pentru perfectarea unui nou protocol între cele două instituții și, vă asigur că, alături de ministrul Marius Nica, avem toată deschiderea pentru includerea profesioniștilor în audit în acest flux financiar, care ține de rambursarea fondurilor de la Comisia Europeană.

Ca ținte pentru anul 2017 guvernul își propune aproximativ 2,5 miliarde euro, plăți de la UE. Suntem în acest moment la un grad de absorbție de 3,5%, este foarte puțin, dar sperăm ca până la sfârșitul anului să îmbunătățim acest procent. Pentru anul 2018 există premisele să intrăm în linie dreaptă pentru contractare și pentru absorbția fondurilor europene care sunt puse la dispoziția țării noastre.

Îmi exprim întreaga gratitudine față de dumneavoastră, participanții la acest eveniment și urez succes deplin lucrărilor Congresului.”

Daniel Staicu, președinte, reprezentant al Ministerului Afacerilor Interne, Oficiul Național pentru Prevenirea și Combaterea Spălării Banilor.



„Mulțumesc pentru invitația dumneavoastră care îmi oferă prilejul de a fi alături de reprezentanții CAFR la acest important eveniment.

Prin activitățile desfășurate în cursul anului 2017 CAFR a demonstrat că este un membru activ în sistemul de reglementare și supraveghere în acest domeniu dificil al prevenirii spălării banilor și finanțării terorismului și, este evident că aceste activități au fost circumscrise obiectului general al CAFR, acela de a oferi servicii de audit financiar de o înaltă calitate în interesul publicului și al comunității de afaceri.

Congresul creează premisele necesare consolidării relațiilor noastre de cooperare și, totodată, reprezintă un forum de discuții și de schimb de idei cu privire la cele mai bune practici ale profesiei dumneavoastră.

Apreciem în mod deosebit suportul acordat de Cameră în ceea ce privește organizarea acțiunilor de formare profesională a auditorilor financiari referitor la obligațiile impuse de Legea nr. 656/2002, a prevenirii și combaterii spălării banilor și finanțarea terorismului. Continuarea acestor eforturi comune se impune și în perioada următoare, având în vedere necesitatea implementării de către toate instituțiile competente ale sistemului

românesc de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului a Directivei 215/249 a Parlamentului European și Consiliului European și, totodată, evaluarea națională a riscurilor de spălare a banilor și finanțare a terorismului, inclusiv instituirea unui mecanism pentru a coordona răspunsul național la riscurile menționate sunt sarcini impuse și asumate de România ca stat membru al UE.

Vă felicit pentru eforturile depuse la nivel național pentru reducerea fenomenului de spălare a banilor și finanțare a terorismului prin intermediul onoratei dumneavoastră profesii.”

Prof. univ dr. **Dalina Dumitrescu**, prorector ASE, a transmis un mesaj din partea rectorului Academiei de Studii Economice București, prof. univ. dr. **Nicolae Istudor**.



„Este o mare bucurie și onoare să mă aflu în mijlocul dumneavoastră și să vă transmit un mesaj în numele rectorului ASE, prof.univ.dr. Nicolae Istudor, precum și în nume personal.

Suntem într-un moment în care constatăm cu toții că în mai puțin, ca orizont de timp, al unei generații, mediul de afaceri, tehnologiile, practicile, modelele de business, cerințele pieței se modifică dinamic, profund coordonate de continuitate sau distorsiune.

În acest context, corpul de elită, profesionist, al auditorilor financiari are un rol deosebit. Din această perspectivă ASE acordă o mare prețuire organizării acestui eveniment și vă mulțumim că ne-ați invitat să fim parte la el. Cu siguranță, astfel de momente reprezintă în evoluția unei profesii

momente cu totul deosebite, de sărbătoare dar și de reflectare profundă la ceea ce, în mod inspirat, organizatorii acestui eveniment au numit: *Experiențe, exigențe și provocări.*

Rolul auditorilor financiari trebuie înțeles de întreaga societate, mult mai complex și mult mai larg. Elita profesiei financiare are nu numai misiunea de a constata, sfătui, detecta și dirija, ci are și rolul de a contribui la formarea conștiinței că, în zona financiară este nevoie de mult profesionalism, multă implicare dar și de aliniere la cerințele legale, care în ultima vreme, constatăm sunt numeroase și nu întotdeauna aliniate și fără contradicții sau fără elemente care nu reglementează suficient elementul vizat. Elementele de bună practică în profesia de auditor, precum și cultura bunei practici financiare trebuie să fie bine impuse, astfel încât să fie evident la nivelul societății, că cei care prin profesie, formare și preocupare permanentă pentru menținerea curentă a cunoștințelor sunt cei care trebuie să își spună punctul de vedere și să fie ascultați. În acest sens, cea mai mare instituție de învățământ superior din România care are singura facultate ce pregătește specialiști în domeniul finanțelor este extrem de onorată să fie alături de dumneavoastră astăzi, dar și în întreaga activitate, ca un partener solid, pentru găsi soluții la principalele provocări cu care profesia și activitatea de auditor financiar și cea de specialist în domeniul finanțelor se confruntă în prezent.

Digitalizarea, utilizarea complexă a datelor pe bază de softuri avansate, pornind de la modele cantitative dar și calitative, elemente de detectare și de gestiune a situațiilor de fraudă și dezvoltarea culturii financiare sunt elemente pentru care noi ne oferim întreaga deschidere și disponibilitate de a fi alături de dumneavoastră.

Este un moment în care, cu modestie dar și cu fermitate, vă invităm să fim alături și dorim ca instituția pe care o reprezintă să fie percepută ca o instituție profund deschisă și ancorată în realitate, în care tinerii absolvenți să fie pregătiți pentru realitățile financiare ale economiei noastre. În același timp, depunem eforturi pentru ca studenții noștri să dobândească abilitățile de a judeca corect, de a respecta legea, de a fi etici și de a avea curajul să își exprime un punct de vedere bine fundamentat în raport cu zonele în care opiniile sunt importante.

Vă asigurăm în continuare de toată deschiderea noastră pentru un parteneriat solid între instituțiile noastre.”

Ziua Națională a Auditorului Financiar din România

În continuare, în cadrul momentului festiv organizat cu ocazia Zilei Naționale a Auditorului Financiar din România, președintele Camerei dr. Ciprian Teodor Mihăilescu a adresat felicitări tuturor auditorilor financiari și a înmănat Premii Speciale, care au fost acordate membrilor cu cea mai îndelungată activitate, respectiv **Maria Constantin** și **Florian Bercea**, precum și celor mai tineri membri ai CAFR, **Alina Domnișor** și **Marius Cristian Botea**.



Lucrările Congresului s-au desfășurat sub forma a două sesiuni în plen și au continuat cu patru ateliere profesionale.

Astfel, **prima sesiune** în plen a avut ca subiect principal „**Cerințe, scop și utilitate privind auditul financiar în contextul Directivei 2014/56/UE**”, iar la discuțiile care au fost moderate de Radu Soviani, au participat: **Ciprian Teodor Mihăilescu**, președintele CAFR, **Robert Stenhouse**, vicepreședinte ACCA, **Christopher Arnold**, Head of SMP/SME and Research, IFAC, **Hilde Blomme**, Deputy CEO, Accountancy Europe, **Paul Thompson**, director EFAA, **Krzysztof Burnos**, președinte, PIBR Polonia, **Șerban Toader**, Senior Partner, Head of Audit&Assurance KPMG România și Republica Moldova.



Moderatorul sesiunii în plen, Radu Soviani, a invitat participanții la dezbaterile unor întrebări punctuale:

1. Care sunt în opinia dumneavoastră cele mai importante schimbări aduse de reforma UE în audit?
2. Care ar fi punctele slabe ale reformei UE în audit? Ce se putea reglementa mai bine?
3. Cum apreciați că s-a implementat această reformă în România?
4. Ce sfaturi aveți pentru auditori dar și pentru reprezentanții entităților auditate pentru a nu fi prinși nepregătiți de noile cerințe ale reformei UE în audit?
5. Se pare că multă lume nu înțelege exact ce este un audit. Va reuși noul format de raport de audit

detaliat să alunge misterul din jurul întrebării „Ce este un audit?”

6. Va fi de azi înainte publicul mai interesat de raportările financiare? Îi va deschide noul raport de audit apetitul în acest sens? Vom asista oare la un proces accelerat spre o mai bună transparență?
7. Credeți că va mai fi considerat auditorul financiar responsabil pentru toate „relele” care se întâmplă în economie?
8. Cum credeți că va arăta auditul în viitor?
9. Ce elemente noi aduce reforma UE cu privire la consolidarea independenței auditorului, în misiunile de audit statutar? Ce credeți că ar trebui făcut dincolo de sancțiuni?

Prezentăm o sinteză a ideilor desprinse din opiniile exprimate de protagoniștii acestui panel.

- ➔ Cea mai importantă modificare este aceea că CAFR nu mai este autoritatea competentă în domeniul auditului statutar, ci noul organism de supraveghere care urmează să se înființeze respectiv Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS). Ca urmare a acestei schimbări de paradigmă, practic o mare parte din activitățile pe care CAFR le avea în competență, vor trece la organismul de supraveghere, urmând a fi primite prin delegare din partea ASPAAS. Vom avea un nou mod de lucru, urmează o perioadă în care va trebui să conclucrăm cu noul organism de supraveghere, pe care dorim să îl vedem ca pe un partener.

Alte modificări importante se referă la întărirea rolului guvernantei corporative la entitățile de interes public, la rolul auditului intern care este foarte important și bine definit, la comitetele de audit, la rotația auditorului, la serviciile de non-audit. De asemenea, vorbim și de un nou sistem de sancțiuni în ce privește sistemul de investigații, sistemul de disciplină pe care va trebui să îl implementeze atât noul organism de supraveghere, cât și CAFR care va trebui să aibă propria comisie de disciplină operațională.

Astfel, constatăm că noua lege aduce atât provocări cât și oportunități, pe care dorim să le exploatăm, în sensul de a ne folosi experiența pentru creșterea și îmbunătățirea calității activității pe care o derulează membrii noștri, la un cadru legislativ și mai bun decât ce am avut până acum.

- ➔ Deși s-a dorit o armonizare la nivelul UE a modului de implementare, există o multitudine de modele în ceea ce privește modul de organizare a organismelor de supraveghere, rotația auditorului, unde au fost acordate prea multe opțiuni.

Scopul Directivei a fost inițial ținut spre entitățile de interes public, dar dacă ne uităm la definiția EIP în diferite țări, constatăm că, la noi entități mici sunt incluse în categoria celor de interes public, deși acestea din punct de vedere al cifrelor nu ar face obiectului unui audit statutar conform cerințelor din directivă. Din cauza acestei lipse de armonie dintre definiții, dintre modelele de implementare este posibil să existe diferențe de abordare și rezultatul să nu fie întotdeauna cel dorit.

Procesul de transpunere a Directivei în România a fost unul greu și de durată, respectiv Legea nr. 162 a apărut cu un an mai târziu față de termenul limită, tocmai pentru a se putea ține cont de părerile tuturor stakeholder-ilor implicați. Legea are prevederi echilibrate, dar conține și elemente care trebuie modificate. Important este pasul următor, legea fiind doar cadrul general. Din punct de vedere al organizației noastre profesionale, cadrul special este cel în care noul organism de supraveghere va funcționa și își va crea propriile norme, care vor influența în mod decisiv felul în care se va derula în viitor activitatea de audit statutar.

- ➔ Este greu de anticipat cum va arăta auditul în viitor, însă este clar că automatizarea își va pune accentul, este limpede că anumite zone ale auditului vor fi automatizate, iar auditorii vor trebui să-și dezvolte și alte competențe. Dar cred că va rămâne esențial raționamentul și scepticismul



profesional, care sunt trăsături umane, iar atunci vom merge la un nivel superior, cel în care anumite activități vor fi realizate de inteligența artificială, urmând ca auditorul să-și exercite aceste atribute ale ființei umane – raționamentul și scepticismul profesional. Aceasta poate reprezenta și o provocare în atragerea de noi talente și de păstrare a celor existente în profesie. (**Ciprian Teodor Mihăilescu**)

*

- Cred că profesia se află în unul din cele mai importante momente de inflexiune din istoria sa, întrucât ne aflăm la o intersecție în care se întâlnesc simultan mai multe tendințe, cum ar fi reforma UE cu privire la audit, evoluția demografică și evoluția tehnologiei. În plan global profesia a evoluat în decursul timpului, iar în România a devenit cunoscută și reglementată în urmă cu 20 de ani. În timpul crizei din perioada 2007- 2010 auditorii și-au făcut bine treaba atât în România, cât și în străinătate, și cred că este foarte important că am demonstrat că suntem o profesie indispensabilă economiei de piață, prin faptul că aducem această perspectivă externă și independentă asupra informațiilor financiare și oferim credibilitate inclusiv asupra procesului de guvernare corporativă.

Concluzionez că, potențialul de schimbare este acum la cel mai ridicat nivel de până acum.

- S-a menționat anterior că această reformă este și o consecință a crizei economice financiare în care elementul politic de decizie de la Bruxelles a considerat că este important să reformeze anumite industrii sau profesii. Consider că auditorii și-au făcut treaba destul de bine și în timpul crizei atât în România, cât și în străinătate. Trebuie să recunoaștem că există o diferență de așteptări între ceea ce considerau auditorii că este responsabilitatea lor și ceea ce consideră publicul că este responsabilitatea auditorilor. Această diferență constă în faptul că, responsabilitatea noastră este să emitem o opinie asupra informațiilor financiare în conformitate cu anumite standarde profesionale de audit; percepția publicului este diferită. Publicul consideră că este responsabilitatea noastră să verificăm toate tranzacțiile, să scoatem la iveală toate fraudele, inclusiv, independent de nivelul de materialitate, să raportăm cam tot ce face managementul, fie bine, fie rău.

În ce privește implementarea Directivei europene în România prin Legea nr. 162, consider că este o lege destul de echilibrată în care au fost luate în considerare elementele principale ale actorilor din piață, și nu a venit cu elemente specific românești, așa cum întâlnim în alte domenii.

- Putem privi către viitorul profesiei și prin prisma uneia dintre cele trei mega tendințe pe care



le-am menționat anterior, respectiv reforma, evoluția demografică și cea tehnologică. Noua generație vine cu principii de transparență, se așteaptă la responsabilitate și la recunoaștere. (**Șerban Toader**)

*

- Evoluția tehnologică nu poate fi decât o schimbare în bine. Programele software permit identificarea excepțiilor mult mai ușor și concentrarea pe riscuri, precum și înțelegerea mult mai rapidă a clientului.
- Din perspectiva internațională a noului raport de audit, se pune un accent deosebit pe dezvăluire, pe percepția și raționamentul auditorului în ce privește identificarea riscurilor, precum și pe răspunsul auditului. Putem remarca că există puncte comune între directivele UE și standardele IASB cum ar fi atenția sporită în ce privește prezentarea informațiilor și atitudinea auditorilor referitoare la identificarea riscurilor.

Întrucât investitorii sunt unii dintre principalii utilizatori ai informațiilor financiare, în Marea Britanie, aceștia premiază raportul de audit cel mai inovator și cel mai bogat în informații.

Efectele raportului de audit consolidat au fost considerate ca fiind pozitive, conducând la „demistificarea” raportului de audit. În practica din Marea Britanie au fost deja dezvăluite aspecte cheie care se concentrează pe impozitare, recunoașterea veniturilor și deprecierea fondului comercial. De asemenea, mai multe informații legate de procedurile aplicate ar putea fi folositoare.

- ➔ În ce privește viitorul auditului, văd acest aspect din mai multe perspective, respectiv calitate, inovație, managementul talentelor și relevanță.

Referitor la relevanță, consider că posibilitatea de a oferi informații oportune clienților este nevoie de



mobilizare și de tehnologie. Dacă vorbim despre tehnologie, de acum înainte, furnizarea informațiilor oficiale care vizează situația firmelor auditate, va fi ușor de realizat cu ajutorul analizei datelor (en. *data analytics*). Totodată, este necesar ca firmele să își schimbe percepția referitoare la ideea de audit, iar din partea auditorului trebuie să existe o înțelegere mai pronunțată a clientului, mai ales atunci când realizează evaluarea riscurilor la care este supusă entitatea client. **(Cristopher Arnold)**

*

- ➔ Nu cred că în prezent auditul este cu mult diferit față de trecut, chiar dacă au dispărut creioanele și laptopurile de mari dimensiuni. Mental munca auditorilor nu a suferit schimbări semnificative și cred că, momentan, încă nu am făcut schimbări fundamentale.

- ➔ Consider că noua formă a raportului de audit constituie un pas semnificativ înainte, poate cel mai important. Auditul nu mai este o „cutie neagră” despre care publicul, în general, nu are idee, acum există acces la informații privind responsabilitatea managementului și a auditorului și se poate ști exact ce lucruri a făcut, sau nu, auditorul. În ce privește entitățile de interes public acestea vor fi nevoite să dezvăluie/raporteze aspectele cheie ale auditului.
- ➔ În ce privește punctele slabe, cred că prin noul raport de audit toate informațiile sunt „puse pe masă”, dar dacă acestea nu sunt reale, acest fapt nu reprezintă o schimbare în bine a comportamentului și nu cred că trebuie să ne mulțumim doar să punem mai multe cuvinte pe acele pagini.
- ➔ Nu știu cum va arăta auditul în viitor, dar peisajul tehnologic se schimbă foarte rapid. Datorită acestui fapt vom avea oportunitatea să îmbogă-



țim activitatea de audit, să o conducem spre aspectele esențiale și ne va ajuta să obținem performanțe mult mai bune. Practic, activitatea de audit se va reșeza. **(Paul Thomson)**

*

- ➔ Este important să privim înainte, mai ales în condițiile în care tehnologia avansează rapid, și are mari influențe asupra abilităților viitoarelor generații. Noi, cei de la Accountancy Europe, credem cu tărie că nu trebuie să ne temem de această evoluție, de digitalizare și trebuie să fim bine pregătiți, pentru că aceste schimbări generează oportunități pentru profesia noastră. Oricât de

ridicat ar fi nivelul de dezvoltare al tehnologiei, tot este și va fi nevoie de rațiunea umană, de profesionistul auditor sau contabil care își va folosi raționamentul profesional în activitatea sa. În concluzie, suntem conștienți că profesia se schimbă, trebuie să ne pregătim atât pe noi înșine cât și generațiile următoare, să încurajăm noile talente și să îi atragem către profesie, care să fie formată din echipe multidisciplinare.

- ➔ Referitor la punctele slabe, nu sunt sigură că această reformă a auditului a atins exact toate aspectele, pornind de la varianta inițială, s-a ajuns la această formă, despre care mulți consideră că este concentrată excesiv pe piața auditului, pe calitatea auditului și există păreri conform cărora interdicțiile din noile reglementări pot afecta, oarecum, independența auditorului.

În ce privește rotația auditorului la entitățile de interes public, am constatat că există 18 sisteme diferite în cadrul celor 27 state membre ale UE, ca urmare nu există o armonizare deplină, ceea ce va conduce la îngreunarea activității transfrontaliere.



- ➔ Nu sunt sigură cum va arăta auditul în viitor, dar sunt sigură că pentru audit există un viitor și cred că trebuie să fim pregătiți și să gândim pozitiv, pentru că dacă nu, s-ar putea să fim devansați de alții, precum în cazul UBER. Trebuie să fim uniți la nivel internațional și să ne gândim pentru ce trebuie să fim pregătiți și cum să lucrăm pentru asta. **(Hilde Blomme)**

*

- ➔ Avem Directiva UE de reformă a auditului, pentru că este un răspuns la criza financiară, iar

timp de aproximativ 10 ani de acum înainte, trebuie să realizăm dacă aceste schimbări chiar vor face o diferență.

După criza financiară auditul financiar nu s-a „rupt” ci a trebuit să inoveze și să fie mult mai transparent și, în acest context trebuie să judecăm modificările aduse de această directivă.

Cred că aspectele pozitive pe care trebuie să le vedem sunt legate de raportul de audit, prin care auditul devine mai transparent, în special, pentru entitățile de interes public. Altă modificare importantă este legată de zona de prezentări de informații financiare.

- ➔ În ce privește comitetele de audit, directiva solicită foarte clar ca aspectele importante din activitatea entității să fie comunicate acestor comitete și, de aceea, trebuie să existe un dialog între management și comitetele de audit. Toate aceste schimbări sunt foarte importante pentru profesia de auditor pentru că, acum mai mult ca niciodată, există o legătură între documentele de lucru, și raportările către comitetul de audit, precum și către publicul interesat de informațiile financiare.
- ➔ În ce privește transparența, consider că aceasta încurajează un comportament mai bun, iar cerința de a cuprinde în raportul de audit comentariile auditorului, oferă posibilitatea de a detecta fraudă și, cred că aici este aria în care cerințele introduse vor stimula cu adevărat un comportament mai bun și discuții mai deschise.
- ➔ În Marea Britanie, din punct de vedere al noului raport de audit, cred că acum oamenii sunt mulțumiți vizavi de posibilitatea de a li se furniza



raportul. Aș spune, ca membru al ACCA, că sunt de acord cu standardele internaționale, dar așa cum s-a discutat aici, cu modelele diferite de implementare a acestei directive în diferitele state membre ale UE, va fi foarte dificil să armonizezi activitatea.

Profesia de audit din Marea Britanie nu a intrat în colaps pentru că materialitatea a fost dezvăluită și cred că această transparență poate merge mai departe.

Cu toții știm că economia funcționează în cicluri și încă nu am avut provocarea de a întocmi aceste rapoarte în condiții economice dificile.

Cred că este foarte important ca investitorii să aibă încredere în rapoartele de audit și să perceapă că, acum, auditorii se află în poziția relevantă prin prisma muncii lor. **(Robert Stenhouse)**

*

➔ Ca profesioniști poate că nu avem un punct de vedere obiectiv privind aceste noi reguli, pentru că le interpretăm ca pe o lipsă de încredere în profesie. Cu siguranță există o parte reală și una falsă, dar în general cred că cel mai slab punct este că directiva și regulamentul sunt mai degrabă soluții de politici ale profesiei. Altă slăbiciune este aceea că auditul a devenit o afacere de mare risc, ceea ce înseamnă că vom avea dificultăți în a atrage noi generații către profesie. Prin urmare, aceasta este întrebarea asupra modului în care vedem viitorul acestei profesii în lumina noilor reglementări.

➔ Efectele directivei și ale regulamentului au fost considerate drept instrumente pentru macro politici, iar guvernele și diversele state membre au decis să reazeze piața auditului utilizând acest tip de documente și reglementări, care, de fapt, conduc, la dezarmonizare. Avem țări în care rotația auditorului se face la 24 de ani, iar în altele la maxim 5 ani, ca în Polonia. Consider că cel mai mare risc al pieței de audit este ca auditul să fie privit de către IMM-uri ca fiind mult prea reglementat; acesta este un aspect care a fost scăpat din vedere de reglementator, iar în viitor este posibil să constatăm că IMM-urile vor considera auditul ca fiind un element de stres pentru activitatea lor.

➔ Nimeni nu știe cum va fi viitorul, dar cred că noua tehnologie va crea noi oportunități pentru

IMM-uri. Cred că soluțiile IT pot reprezenta uneltele pentru analizarea datelor, big data și pot sprijini IMM-urile să își reconsidere poziția în ce privește auditul.

Vom avea posibilitatea să analizăm mai rapid și mai eficient raționamentul profesional și, cred că în



curând, vom asista la mari schimbări în piața auditului. Profesia trebuie să fie deschisă și să vadă ce este nou în IT iar aceste evoluții trebuie privite ca fiind o șansă și nu o barieră. **(Krizstof Burnos)**

În continuare, a doua sesiune în plen a avut ca punct principal de discuții: „**Valențe și limite privind supravegherea auditului statutar prin prisma prevederilor Directivei 2014/56/UE**”. S-au reunit la dezbateri **Gerhard Ziegler**, preșe-



dinte și **Reiner Veidt**, CEO Wirtschaftsprüferkammer, Germania, **Ciprian Teodor Mihăilescu**, președinte CAFR, **Martin Manuzi**, director regional, ICAEW, **Hans van Damme**, președintele grupului de coordonare al Proiectului Common Content, **Steven Openshaw**, Audit Partner, Deloitte România, **Andreea Monica Biota**, Partner PricewaterhouseCoopers Audit S.R.L.

Pentru început **Gerhard Ziegler** a prezentat pe scurt sistemul de supraveghere a profesiei din Germania.



Ca și în cadrul primei sesiuni, discuțiile au fost interactive, invitații răspunzând întrebărilor adresate de Radu Soviani și punctând principalele aspecte ale temei centrale a acestei sesiuni de lucru.

1. Cum ați explica în termeni foarte simpli supravegherea auditului statutar și necesitatea supravegherii?
2. Care este relația dintre COESA (en: CEAOB) și organismele de supraveghere din statele membre UE? Vom asista la o sinergie care va îmbunătăți calitatea în audit?
3. Cum credeți că ar trebui să arate relația dintre organismele de supraveghere și organismele profesionale?
4. Ce ar trebui să facă organismul de supraveghere pentru a muta accentul de pe detectarea ulterioară a neconformităților misiunilor de audit – pe prevenirea acestora?
5. Ce măsuri credeți că ar fi eficiente și vor duce la o dezvoltare sustenabilă în viitor a auditului?

6. Comitetele de audit de la entitățile de interes public (PIE) vor avea, printre altele, și responsabilitatea monitorizării și supravegherii activității de audit statutar la aceste entități. Care credeți că vor fi principalele provocări cu care se vor confrunta?
7. Comitetele de audit – o obligație sau un beneficiu real?
8. Care credeți că vor fi principalele provocări cu care se va confrunta noul organism de supraveghere din România? Cum ar putea să le evite?

Redăm un rezumat privind principalele aspecte discutate de participanții la această sesiune.

➔ Supravegherea activității de audit este absolut necesară întrucât membrii noștri desfășoară o activitate cu impact asupra interesului public. Din acest punct de vedere directiva pe care am transpus-o în legislația națională aduce noutăți despre care am vorbit în sesiunea anterioară. Modul în care vor evolua lucrurile vor contribui la îmbunătățirea activității de audit în România și, sunt convins că noul organism de supraveghere va reuși cât mai curând să își pună la punct normele și procedurile.

Am certitudinea că rolul supravegherii va fi unul pozitiv, trebuie să le fim parteneri și să lucrăm împreună pentru binele profesiei, pentru interesul public, astfel încât să contribuim la îmbunătățirea calității activității membrilor noștri care derulează misiuni de audit statutar. În același timp, sper să avem parte de o supraveghere profesionistă care să lucreze cu organizația noastră pe bază de parteneriat.

➔ Avem așteptări înalte, întrucât este vorba de componente foarte importante ale activității noastre, care vor fi în sarcina organismului de supraveghere. Într-adevăr, vor exista multe provocări în ce privește găsirea personalului adecvat pentru desfășurarea inspecțiilor la EIP, este nevoie de oameni cu experiență, care știu ce anume să caute, să știe ce anume trebuie să conțină un dosar etc. Avem tot interesul ca activitatea de audit statutar să fie supraveheată în mod corespunzător iar inspecțiile la EIP să înceapă să se deruleze cât mai curând.

Sperăm ca ASPAAS să înceapă să-și deruleze activitatea cât mai repede pentru a intra în normalitate, așa cum s-a întâmplat în țările europene care au implementat acest noul model de supraveghere.

→ Întotdeauna am considerat că rolul comitetului de audit este foarte important în cadrul guvernării entităților. Mă bucur că am reușit să ajutăm la profesionalizarea comitetului de audit în România, întrucât pentru țara noastră este un concept puțin „exotic”. Încă nu există multe comitete de audit implementate în companiile românești, iar această implementare va reprezenta și ea o provocare. Pe măsură ce comitetele de audit vor fi implementate la EIP, colegii noștri din profesie vor putea fi aleși să facă parte din acestea. Însă această oportunitate aduce și obligații în ce privește pregătirea adecvată pentru a cunoaște foarte bine entitatea în care vor activa, business-ul entității respective, astfel încât să înțeleagă riscurile cu care entitatea se poate confrunta. De asemenea, membrii comitetului trebuie să ajute la gestionarea procesului de raportare financiară, să contribuie la gestionarea relației cu Departamentul de audit intern. Din punctul meu de vedere este un pas important înainte spre pro-



fesionalizarea, creșterea și consolidarea calității guvernării corporative în România. Pe măsura trecerii timpului vom vedea cum rolul comitetelor de audit și contribuția pe care membrii noștri o pot aduce la activitatea acestuia vor duce la creșterea calității. De asemenea, comitetul de audit va putea contribui la selectarea auditorului și va putea propune către AGA firma de audit respectivă. În acest mod se va ști exact ce trebuie cerut de la auditorul financiar, se vor putea vedea diferențele de calitate, ce anume mai trebuie îndeplinit în ce privește transparența. În opinia mea, toate aceste lucruri vor contribui, în timp, la îmbunătățirea activității membrilor

noștri, cu efecte benefice atât asupra entității respective, cât și asupra noastră ca organism profesional, care va avea oameni mult mai bine pregătiți în mai multe domenii. **(Ciprian Teodor Mihăilescu)**

*

- Cred că organismele profesionale și cele de supraveghere ar trebui să aibă obiective comune în ce privește calitatea auditului. Și, de aceea trebuie să existe un parteneriat, este nevoie de o relație bazată pe transparență, iar responsabilitatea este comună.
- Trebuie ca resursele să fie direcționate către aspectele cele mai importante, precum identificarea riscurilor și monitorizarea acestora. Referitor la prevenție, în acest parteneriat, corpul profesional are un rol esențial în pregătirea celor care doresc să accedă la profesie, în sprijinirea membrilor prin sfaturi și în modul de abordare a asigurării calității. În concluzie, prevenția nu poate funcționa fără pregătire.
- Comitetul de audit este într-adevăr un nou concept ca și cel privind asigurarea calității iar aceste două elemente necesită o bună înțelegere din partea corporațiilor, a investitorilor, a reglementatorilor și a corporurilor profesionale. Gândin-



du-ne la riscuri în contextul de fiecare zi, cred că trebuie să creăm împreună cu guvernarea corporativă o înțelegere a necesității existenței comitetelor de audit și a tipurilor de abilități pe care oamenii care formează acest comitet trebuie să le dețină. **(Martin Manuzi)**

*

→ În primul rând este și o problemă de încredere: dacă organismul de supraveghere constată că mai mult de 50% dintre audituri sunt de calitate scăzută? În această situație este posibil să revenim la conceptul: putem avea încredere în auditori? De aceea organismul de supraveghere trebuie să rămână critic, dar în mod obiectiv și productiv, pentru a crea beneficii pentru ambele părți. Astfel, dialogul este cel mai important element pentru a merge înainte.

Organismele de supraveghere ar trebui să înțeleagă mai bine activitatea firmelor de audit pentru păstrarea calității, întrucât menținerea calității este un obiectiv primordial pentru aceste entități.

→ Dacă vorbim despre sancțiuni și penalități, autoritățile de supraveghere ar trebui să se concentreze mai mult pe discuții cu organismele profesionale asupra lucrurilor care pot fi îmbunătățite, decât să constate ulterior că există neconformități ale misiunilor de audit.



→ Este nevoie de perspective noi, pentru că trebuie să privești dincolo de ce ai de făcut ca auditor, trebuie să ai în vedere multe alte aspecte. Cred că aici trebuie avem o abordare nouă, pentru că, acum multe activități/funcții s-au mutat de la management la comitetul de audit care trebuie să controleze aceste activități.

Ca să faci parte din comitetul de audit trebuie să ai pregătirea adecvată, întrucât dacă nu ești bine pregătit pentru asta nu vei obține rezultatele scontate. Această activitate nu presupune doar studierea situațiilor financiare și a diferitelor rapoarte și de a

întocmi documente în beneficiul acționariatului. Va fi foarte mult de lucrat pentru că rolul comitetului de audit nu se reduce doar la cele trei sau patru întâlniri anuale. **(Hans van Damme)**

*

→ În Germania avem mai mult de 12 ani de experiență în supravegherea entităților. În primul



rând, există o foarte clară împărțire a îndatoririlor și a responsabilităților între organismul de supraveghere public și corpurile profesionale. Acest fapt îi ajută pe auditori să identifice clar cerințele și competențele. Nu în ultimul rând, există în permanență un schimb de informații privind supravegherea și aspectele referitoare la interpretarea unor rezultate. Toate acestea contribuie la dezvoltarea continuă a profesiei și a sistemului de supraveghere în aceeași măsură. **(Reiner Veidt)**

*

→ Cu toții suntem de acord că îmbunătățirea permanentă a calității activității este un obiectiv comun pentru reglementatori și organismele profesionale, pentru interesul public. Relația dintre organismele de supraveghere și corpurile profesionale poate funcționa în multe feluri, dar aici vorbim despre relațiile între oameni care lucrează, de nivelul educației, al pregătirii și al culturii acestora și acestea contează în primul rând.

→ Prioritățile în transformarea auditului sunt legate de o mai bună definire a riscului, este necesar să ne concentrăm mai mult asupra a ceea ce întreprinde clientul pentru a controla aceste riscuri. De aceea, consider că este mai importantă

prevenția decât constatarea ulterioară a efectelor riscului neidentificat.

- ➔ Cred că prima provocare pentru comitetele de audit este legată de intențiile acționariatului. Vor exista comitete de audit care nu vor putea con-



trola companiile și acționariatul. Provocarea va veni acolo unde în comitetele de audit vor exista persoane care să aibă pregătirea financiară necesară pentru a înțelege auditul și obiectivele și, de aceea va fi nevoie de încredere și de energie pentru ca astfel de oameni să facă diferența între guvernanta corporativă și companii. Va dura ceva timp, pentru că uneori anumite lucruri nu vor fi posibile, întrucât intențiile acționariatului pot fi diferite. Comitetele de audit tipice vor trebui să se adapteze schimbărilor logistice, vor fi multe provocări. Totul depinde de oameni, ca indivizi, de acționariat care va trebui să aleagă persoanele potrivite în comitetul de audit. Schimbarea comportamentului necesită timp și, asta chiar este o adevărată provocare. **(Steven Openshaw)**

*

- ➔ Când vorbim despre supravegherea auditului vorbim despre încredere. În contextul economic, social, politic și demografic în care operăm este clar că tot mai mulți utilizatori de informații financiare și-au exprimat îngrijorarea vizavi de situațiile financiare pe care le citesc. Tocmai pentru aceasta, supravegherea vine pentru a adăuga încredere că există calitate, informație relevantă și că întreaga misiune de audit s-a desfășurat în condiții de independență și de etică.

- ➔ Pornim de la premisa că supraveghem, nu controlăm. Esențial este ca, pentru început, organismul de supraveghere să petreacă puțin timp pentru a-și planifica activitățile și obiectivele. În ce privește recrutarea și pregătirea personalului este nevoie de deschidere spre diversitate, pentru că vorbim de calități și experiențe diferite ale oamenilor, în arii precum actuariat, evaluare, fiscalitate adică toate ariile care sunt acoperite de auditul financiar.

- ➔ Membrii comitetului de audit sunt plasați în poziția ideală pentru a pune întrebări dure managementului. Asta pentru că un comitet de audit organizat și care funcționează corect, este independent față de management, nu are obiective financiare și, în consecință, nu are un interes într-o anumită acțiune a managementului. Comitetul de audit este interesat doar ca managementul să își îndeplinească obiectivele pentru care a fost numit. Consider că existența unui comitet de audit va crește inclusiv calitatea auditului extern pentru că un auditor extern are obligația, conform standardelor de audit, să comunice cu cei responsabili cu guvernanta. Comitetul de audit creează premisele pentru o comunicare mult mai fluentă și mult mai bună, în situațiile sensibile, cu auditorul extern.



Comitetul de audit nu se preocupă numai de partea financiară, ci și de modul în care se abordează riscurile la care este supusă compania, aspectele de business și asta creează un cadru optim pentru progresul entității. **(Andreea Monica Biota)**

*

Ca o concluzie generală asupra discuțiilor privind noul sistem de supraveghere, **Ciprian Teodor Mihăilescu** a spus:

„Supravegherea, indiferent de formă, va exista și asta este un lucru necesar. Important este cum este aplicată, cum este pusă în practică. Este nevoie ca profesiile să încerce să se coaguleze atât la nivel intern, cât și internațional pentru a putea face față acestor schimbări pe care le aduce noul sistem de supraveghere.

Important este ca toate activitățile să conducă la creșterea încrederii opiniei publice în ceea ce facem pentru a ne păstra relevanța în viitor și pentru a rămâne acolo unde trebuie să fim, în topul elitei profesiei contabile.”

După cele două sesiuni în plen, lucrările Congresului s-au desfășurat în cadrul a patru ateliere profesionale astfel:

Atelierul 1 – „Integritate și independență – prezent și perspective în contextul socio-economic actual”.

Moderatori **Ana Dincă**, membru al Comisiei de Auditori Statutari a CAFR și conf. univ. dr. **Daniel Botez**, auditor financiar.

Temele prezentate și discutate în cadrul atelierului au fost:

1. „Înțelegerea costului operațional în sectorul combaterii spălării banilor și reacția instituțiilor financiare” – **Chrisol de Assis Correia**,



Director, Market Planning, LexisNexis Risk Solutions.

2. „Controlul financiar intern în funcție de departament, auditul financiar intern și monitorizarea în cadrul autorităților federale (în sectorul public al economiei), în Rusia, la momentul actual” – **Dmitry Yakovenko** – președinte, Institutul Național al Profesioniștilor Contabili, Managerilor Financiar și Economisților din Federația Rusă.
3. „Independența auditorului în misiunile de asigurare – cerințele reglementărilor europene” – **Vasile Bulata**, Senior Audit Partner, BDO Audit SRL.
4. „Modificările Directivei 2011/16/UE din perspectiva auditorilor financiari și a Codului etic al IFAC” – **Dănuț Schwartz**, Managing Partner, RSM România SRL.
5. „Cultura organizațională în auditul financiar” – ec. drd. **Isabela Dragomir**, Universitatea din Craiova.
6. „Un drept contabil care face apel la raționamentul profesional: o amenințare sau o oportunitate pentru profesia contabilă?” – **Alain Burlaud**, membru al Proiectului Common Content, Conservatorul Național de Arte și Meserii, Paris.
7. „Probleme de etică în scandaluri financiare recente” – conf. univ. dr. **Daniel Botez**, auditor financiar.
8. „Provocările auditorilor din Lituania: a accelera, a frâna sau a menține echidistanța?” – **Aurelija Lauruševičiūtė**, CEO, Camera Auditorilor din Lituania.

Atelierul 2 – „Experiențe și exigențe privind auditul statutar în România”

Moderatori: prof. univ. dr. **Maria Manolescu**, auditor financiar de onoare, prof. univ. dr. **Tatiana Dănescu**, auditor financiar.

Temele prezentate și discutate au fost:

1. „Impactul regulamentului UE privind auditul statutar al entităților de interes public” – **Oana Laura Buhăescu**, director, Audit/Manufacturing/Assurance, Deloitte România.
2. „Documentația – măsură a calității misiunii de audit financiar” – **Alexandra Mutulescu**, Audit Assistant Manager, Soter Audit SRL.



3. „Impactul opiniei de audit în percepția investitorilor – rezultate empirice pe B.V.B.” – lect. univ. dr. **Ioan Ovidiu Spătăcean**, Universitatea „Petru Maior”, Tg. Mureș.
4. „Diferența dintre evaluarea contabilă și cea fiscală și colaborarea cu auditorul financiar” – **Adrian Vascu**, prim-vicepreședinte UPLR.
5. „Evaluarea în spațiul temporal a activelor în contextul auditului statutar” – **Alexandru Teodor Coracioni**, Altrix Consulting SRL.
6. „Rapoartele de audit la societățile pe piața de capital, la un an de la aplicarea ISA 700-720” – conf. univ. dr. **Mirela Păunescu**, auditor financiar.
7. „Implicațiile raportării integrate asupra auditului financiar” – **Gabriela Alina Făniță**, director, PKF Finconta SRL.
8. „Abordarea serviciilor de due diligence de către auditorul financiar, în contextul fuziunilor și achizițiilor” – **Luminița Ristea**, Managing partner, Nexia CRG Audit SRL.

Atelierul 3 – „Riscurile în audit și raportarea financiară în contextul provocărilor actuale”

Moderatori: dr. **Ciprian Teodor Mihăilescu**, președintele CAFR, **Martin Manuzi**, director regional ICAEW, conf. univ. dr. **Mirela Păunescu**, auditor financiar.

Temele prezentate și discutate au fost:

1. „Comitetele de audit din Europa Centrală și de Est în fața schimbării” – **Martin Manuzi**, director regional ICAEW.

2. „Impactul IFRS 16 – Contracte de leasing asupra raportărilor financiare și riscurilor de audit” – **Cristina Gabriela Guțu**, Manager, Advisory Head of KPMG Training Academy, KPMG Audit SRL.
3. „Inteligența artificială, tehnologia blockchain și monedele virtuale – riscuri specifice de audit” – conf. univ. dr. **Mirela Păunescu**, auditor financiar.
4. „Riscurile IT – În responsabilitatea cui?” – **Vlad Bălan**, Manager, Deloitte Audit SRL.



5. „Riscurile induse de atacurile cibernetice asupra activității de audit financiar” – prof. univ. dr. **Gheorghe Popescu**, auditor financiar.
6. „Impactul Regulamentului de Protecție a Datelor cu Caracter Personal în Misiunea de Audit” – **Andrei Stan**, Partner, Moore Stephens KSC.
7. „Riscurile generate de sistemul IT asupra misiunilor de audit” – lect. univ. dr. **Sorin Vinătoru**, Universitatea din Craiova.
8. „Cum pot fi diminuate riscurile în auditul intern printr-un management adecvat?” – **Mircea Poenaru**, auditor financiar.
9. „Tranzacțiile cu părți afiliate – riscuri și responsabilități pentru trinomiul guvernanta, management și auditor financiar” – **Marian Anghelache**, Focus Audit SRL.
7. „Frauda – rezultatele sondajului Ernst&Young din 2017 și metode de combatere a acesteia” – **Irina Chiriac**, Senior Manager, Ernst&Young Assurance Services.

Atelierul 4 – „Auditul financiar la IMM-uri – între oportunitate și necesitate”

Moderatori: prof. univ. dr. **Ana Morariu**, președintele Comitetului Științific al Congresului, auditor financiar de onoare, dr. **Clemente Kiss**, Director for Regulatory Affairs, Audit, KPMG România.

Temele prezentate și discutate au fost:

1. „Profesia de auditor financiar – experiențe, exigențe și provocări actuale” – **Christopher Arnold**, Head of SME/SMP and Research, IFAC.



2. „Auditul la IMM-uri – între oportunitate și necesitate” – **Robert Stenhouse**, vicepreședinte ACCA.
3. „Beneficiile extinderii activității de audit pentru IMM-uri” – **Madeline-Dalila Alexander**, Audit Partner, Deloitte Audit SRL.
4. „Analiza independenței auditorului financiar în spațiul eticii profesionale” – **Florin Epure**, Audit Partner, Audit One SRL.
5. „Auditul IMM-urilor – între oportunitate și necesitate” – **Paul Thomson**, director EFAA.
6. „Cum se realizează auditarea IMM-urilor: aspecte problematice și posibilități de soluționare” – **Hilde Blomme**, Deputy CEO, Accountancy Europe.
7. „Auditarea IMM-urilor: surmontarea dificultăților pentru îmbunătățirea calității” – **Chilea Ella Cristina**, Mazars România SRL.

8. „Situția IMM-urilor din România 2013-2016” – **Mirela Burlacu**, Business Developer, Keysfin SRL.

9. „Auditul – între oportunitate și necesitate” – **Benoît Vanderstichelen**, secretar general FIDEF.

10. „Auditul financiar pe domenii specializate – provocări, oportunități și limite pentru IMM-uri” – prof. univ. dr. **Ana Morariu**, președintele Comitetului Științific al Congresului, auditor financiar de onoare.

11. „Auditul financiar la IMM-uri: de la limitare la oportunitate” – dr. **Clemente Kiss**, Director for Regulatory Affairs, Audit, KPMG România.

Lucrările prezentate în cadrul celor patru ateliere se găsesc publicate pe site-ul CAFR la următorul link: <https://congres.cafr.ro/ateliere/>.

Sesiunea de încheiere a lucrărilor Congresului

Lucrările Congresului s-au încheiat în cadrul unei sesiuni în plen, în care conf. univ. dr. **Gheorghe Ialomițianu**, prim-vicepreședinte al Consiliului și dr. **Ciprian Teodor Mihăilescu**, președintele Camerei, au declarat:

„Țin să îi felicit pe toți participanții la Congres, precum și pe cei care au prezentat lucrări în ateliere. Au fost discuții foarte interesante și, cred că pe viitor, vom avea multe de rezolvat.”



Avem asigurări de la ministrul finanțelor, Ionuț Mișa, că vom beneficia și în continuare de sprijinul Ministerului Finanțelor Publice în legătură cu elaborarea legislației secundare și referitor la funcționarea ASPAAS. Dorim o conlucrare fructuoasă cu MFP, pe un făgaș normal, și sunt convins că va fi o relație de normalitate. Nu în ultimul rând, îmi doresc ca profesia noastră să devină partenerul mediului de afaceri și al instituțiilor publice.”, a spus conf. univ. dr. Gheorghe Ialomițianu.

„Felicit Comitetul de organizare și, în mod special, Comitetul științific pentru efortul depus în selectarea temelor, care s-au dovedit de foarte mare interes și consider că rezultatele acestui Congres sunt unele bune. De asemenea, sunt deosebit de încântat de participarea și implicarea partenerilor noștri din străinătate și am convingerea că, prin participarea personalităților marcante ale profesiei atât din România, cât și din străinătate, și următorul Congres va reprezenta un eveniment cu un înalt grad de profesionalism.”, a menționat dr. Ciprian Teodor Mihăilescu în încheiere.

Impresii despre Congres

„Întregul Congres – temele alese și modul în care au fost abordate, precum și aria participanților – a fost profund impresionant. Este clar faptul că planificarea evenimentului s-a bazat pe o reflecție minuțioasă – și aș dori să felicit întregul Consiliu CAFR pentru asta.

Sper că sunteți mulțumiți cu toții de rezultat. Un astfel de profesionalism cu siguranță va menține Camera într-o poziție bună pentru provocările inevitabile ce se prefigurează – și, trebuie să adaug, și pentru oportunități.

Sunt conștient că o asemenea inițiativă impresionantă precum Congresul vostru, necesită multă dăruire și muncă. Colegii din executivul CAFR sunt absolut de primă clasă – și le transmit sincerele mele mulțumiri. Spun asta nu numai legat de planificarea și desfășurarea evenimentului, dar și cât privește caldă lor ospitalitate.

A fost pur și simplu o plăcere să mă aflu la București în acest context.”

Martin Manuzi,
director regional ICAEW



„Avem cuvinte de cea mai înaltă apreciere pentru subiectul Congresului, care a fost de actualitate și relevant pentru profesia de auditor. A fost o dezbatere dinamică și constructivă, iar organizarea evenimentului a fost la cel mai înalt nivel.

Suntem în continuare deschiși pentru continuarea bunelor relații de colaborare dintre organismele noastre profesionale.”

Krzysztof Burnos –
președinte

Barbara Misterska-Dragan –
vicepreședinte, PIBR Polonia

„Vă mulțumim pentru organizarea impecabilă a acestui eveniment și pentru ospitalitatea remarcabilă de care ne-am bucurat la București. Suntem încântați să continuăm și în viitor colaborarea dintre organizațiile noastre în beneficiul profesiei.”

Benoît Vanderstichelen
secretar general FIDEF

„Mulțumim organizatorilor atât pentru temele abordate în cadrul evenimentului, cât și pentru ospitalitatea de care ați dat dovadă. Ne dorim în continuare menținerea și dezvoltarea parteneriatului dintre profesiile din Lituania și România.”

Aurelija Lauruševičiūtė
director, Camera Auditorilor
din Lituania

Ecouri în mass-media

Temele de strictă actualitate abordate, în special cele cu privire la noutățile aduse profesiei de Directiva Europeană 56/2014 de modificare a auditului, dezbătute în cadrul lucrărilor Congresului, au captat atenția mass media.

Drept urmare, pentru a informa publicul interesat, dr. Ciprian Teodor Mihăilescu, președintele Camerei împreună cu conf. univ. dr. Gheorghe



Captură: B1TV

Ialomițianu, prim-vicepreședinte al Consiliului au fost invitați în studioul B1TV, pentru o discuție despre noutățile și provocările profesiei cu jurnalistul Radu Soviani.

Înregistrarea emisiunii se poate viziona accesând următorul link: https://www.youtube.com/watch?v=_684pJx2hck

De asemenea, al V-lea Congres al Profesiei de Auditor Financiar din România a constituit un subiect interesant și pentru presa de specialitate mass-media print – „Bursa” și „Curierul Național”, precum și pentru varianta on-line, din care exemplificăm publicațiile:

„Curierul Național” – <http://www.curierulnational.ro/Eveniment/2017-11-09/Schimbarile+fundamentale+in+privinta+auditului+financiar%2C+analizate+la+Congresul+Profesiei+de+Auditor+Financiar+din+Romania>); „Amos News” – <http://www.amosnews.ro/schimbarile-fundamentale-privinta-auditului-financiar-au-fost-analizate-la-bucuresti-cadrul-2017-11>; „Ziare pe net” – <https://www.ziare-pe-net.ro/stiri/schimbarile-fundamentale-in-privinta-auditului-financiar-au-fost-analizate-la-bucuresti-in-cadrul-congresului-profesiei-de-auditor-financiar-din-romania-5640075.html>; „Ultimele știri” – <http://www.ultimele-stiri.eu/articol/schimbarile-fundamentale-in-privinta-auditului-financiar-analizate-la-congresul-profesiei-de-auditor-financiar-din-romania/3689787>; „Revista Patronatelor” – <https://www.revista-patronatelor.ro/>, blogul Radu Soviani – <https://soviani.com/>.

A consemnat,
Cristina Radu

Tranzacțiile între părți afiliate, risc împărțit între entitate, auditor și investitor

Marian ANGHELACHE

Director, FOCUS AUDIT SRL

Ce reprezintă contabilitatea operațiunilor între părți afiliate?

Contabilitatea operațiunilor între părți afiliate („intercompany”, „ICO”) se referă la **procesarea și contabilizarea acțiunilor financiare interne și a evenimentelor** care au impact asupra entităților dintr-un grup. ICO poate include vânzări de produse și servicii, împărțirea comisioanelor, alocarea costurilor, redevențe, și acțiuni financiare. Este o zonă extinsă care, chiar dacă își are rădăcinile în contabilitate, are impact asupra multor alte funcții, inclusiv impozite, trezorerie, și financiar.

- ➔ O companie de producție care se confruntă cu o investigație internațională, cu referire la **transferuri de numerar** efectuate pentru optimizare fiscală;
- ➔ O societate de Asigurări trebuie să-și refacă rezultatul financiar ca rezultat al **eșecului în a elimina** anumite

operațiuni intercompany cu dobânda variabilă;

- ➔ Din cauza **deficiențelor controlului intern** asupra operațiunilor intercompany, într-o entitate a fost permisă supraestimarea frauduloasă a valorii stocurilor, aspect care a condus nu numai la amenzi din partea organismelor de control, ci și la două acțiuni în instanță;
- ➔ **Contabilizarea defectuoasă** a operațiunilor intercompany, în cadrul unei companii de exploatare țitei, a condus la necesitatea refacerii situațiilor financiare, urmată de o acțiune în instanță inițiată de investitori, fiind acuzată de inducerea în eroare a acestora, în legătură cu efectivitatea controlului intern din cadrul entității.

Ce stă „ascuns sub patul” organizației dumneavoastră?

Evoluția este neliniștitoare. Tot mai multe entități au dificultăți

din ce în ce mai mari, cu impact asupra **costurilor financiare reale**, ca rezultat al unor **practici incorecte sau insuficiente** privitor la contabilitatea intercompany. **Motivele** variază între consolidarea în creștere a industriei, până la creșterea globalizării, și sistemele de furnizare integrate. Dar, în parte, problemele sunt un produs al unei continue **negări și neglijări**. De ani buni, ICO i s-a dat o importanță minoră și simplistă, mentalitatea fiind că este ceva „ce se netuiește”, iar dificultățile sunt ascunse sub pat. De aceea, și pentru că, consecințele se intensifică, entitățile ar putea considera că este cazul să rezolve dezordinea.

Înțelegerea esenței problemei

Astăzi organizațiile sunt mult mai **complexe** decât erau acum câțiva zeci de ani. În plus, au de a face cu o **competiție** mai acerbă, pe de o parte, și cu **reglementări** mai stricte, pe de altă parte. Multe companii și-au extins semnificativ **amprenta**

globală, creând valori multinaționale interconectate, care generează un volum imens de operațiuni ICO. Activitățile în țări diverse au generat și nevoia de a respecta reglementări și politici fiscale specifice țărilor respective.

ICO a fost complicată și mai mult de **consolidarea industriei**, în care jucătorii puternici i-au eliminat pe competitorii mai slabi, adesea moștenind sisteme financiare, planuri de conturi și procese contabile heterogene, cu fiecare nouă achiziție. Mai mult, cu cât entitățile se dezvoltă, cu atât mai mult introduc **centre de servicii centralizate**, fapt ce duce la creșterea operațiunilor interco procesate.

Astăzi, în cazul corporațiilor multinaționale mari, volumul operațiunilor interco fac ca vânzările externe să pară niște pitici, câteodată factorul fiind de 10 sau mai mare. De fapt, conform unor rapoarte, în jur de 80% din comerțul global are loc între structurile valorice ale marilor organizații globale.

La acestea se adaugă **presiuni suplimentare**: proliferarea globală a reglementărilor contabile și fiscale a fost însoțită de creșterea constrângerilor, entitățile sunt obligate să realizeze închideri financiare mai eficiente, pentru a respecta termenele de raportare în grup și cele solicitate de controlul intern.

În acest sens, companiile trebuie să aibă o **abordare holistică și preventivă**, în care principalii interesați – contabilitate, fiscalitate, trezorerie – își dau mâna pentru a crea o viziune pentru viitor referitor la ICO, de la guvernanta la raportare.

Nici o funcție nu este izolată

Abordarea **colaborării între funcții** este un pas în corectarea erorilor trecute. De exemplu, o entitate poate să finalizeze cu succes eliminarea creanțelor și obligațiilor ICO, un obiectiv important în raportarea financiară. Totuși, la nivel legal, ar putea rămâne unele excepții și clasificări eronate, cu anumite implicații fiscale. Astfel, dezordinea este doar amestecată, nu și rezolvată.

Există **trei funcțiuni majore** cu impact asupra ICO și anume:

→ **Contabilitatea**: Funcția contabilă se concentrează pe contabilizare și raportare. Riscurile implicate de o **contabilizare improprie** a ICO ar putea fi:

- Impact negativ asupra reputației, valorii la Bursă, valoarea acțiunilor;
- Eventuale slăbiciuni ale controlului intern ar putea fi evidențiate cu ocazia unui audit;
- Insuficiența transparenței și a controlului ar putea genera oportunități pentru însușirea ilegală a activelor, permițând unor profesioniști fără scrupule să mascheze ieșirea activelor din companie către furnizori sau conturi fictive.

→ **Fiscalitatea**: Funcția fiscală are în atenție poziția financiară a entității. Repartizarea eronată a profiturilor între țări se poate concretiza în dobânzi, penalități și afectarea reputației. Multinaționalele au trebuit să se adapteze cerințelor de raportare din fiecare țară membră a UE. Legislația prevede ca entita-

tea – mamă finală dintr-un grup să întocmească o bază de date globală, pe țări, pe an financiar, într-un format prestabilit, împreună cu o listă a entităților pe țări de reședință și prezentarea activităților acestora. Astfel, le este facil entităților de reglementare să identifice situațiile financiare individuale din fiecare țară.

→ **Trezoreria**: În această funcție sunt primite detalii privind tranzacțiile comerciale ICO și se **coordonează** compensarea facturilor ICO și decontarea acestora. Tot aici se coordonează și finanțarea ICO, lichiditatea globală și expunerea la variația cursului de schimb. Poziții ICO rămase neînchise pot genera nu doar diferențe de curs necontabilizate, dar, mai mult, ieșiri de numerar din punct de vedere fiscal.

Este momentul pentru igienizarea ICO

Pregătirea oamenilor să lucreze după **aceleași reguli** și **echiparea** lor pentru a regla dezordinea ICO, implică existența unei **viziuni unice** pentru viitor.

Pentru a contura acest viitor este nevoie de o **structură** gândită pe o perspectivă holistică și care să înglobeze fiecare aspect al ICO, de la guvernanta la raportare. Avantajul acestei structuri ajută vizualizarea ICO ca fiind un proces **interconectat, interdependent**, de la un capăt la altul, atunci când este împărțit în elemente componente pentru a fi coordonate. Pentru a aborda aceste componente ale procesului, este necesară o abordare care

implică atât practici de conducere, cât și pașii de urmat pentru adoptarea lor.

Lucrarea de față prezintă o structură compusă din **șapte elemente** ce include considerații relevante specifice contabilității, fiscalității, trezoreriei, legal, business, asociate cu tranzacțiile ICO.

Practicile de conducere asociate **tratează slăbiciunile specifice** ICO, inclusiv insuficiența sau slaba utilizare a tehnologiei, procese nestandardizate, precum și dificultăți în a compara tranzacțiile și a reconcilia conturile.

Guvernanța și politicile

Pentru a fi **efectiv**, ICO trebuie să înceapă cu **politici globale standardizate** pentru zonele critice, cum ar fi bazele de date și planul contabil, prețurile de transfer, și metodele de alocare. Marile companii dețin un **centru de excelență** care supraveghează contabilizarea, fiscalitatea, și trezoreria, servind ca resursă pentru standardizarea globală și rezolvarea problemelor ICO.

Stabilirea Prețurilor ICO

Sunt adoptate **politici globale de stabilire a prețurilor**, integrate la nivel de tranzacții și detaliate analitic. Funcțiile financiar și fiscal sunt puternic implicate, pentru a determina valori de piață corecte.

Managementul Bazelor de Date

Bazele de date sunt **coordonate din centrul de excelență** pentru a se conforma cerințelor contabile, fiscale și de business. În cazul tranzacțiilor integrate fluxurile între platforme au planuri de conturi comune, peste



care se suprapun capacități de raportare integrate, care sunt conforme cu cerințele fiscale, statutare și financiare. Partenerii de tranzacționare sunt bine evidențiați și controlați, permițând tranzacțiilor să fie izolate pentru eliminare și raportare.

Managementul tranzacțiilor

Tranzacțiile ICO sunt **inventariate și clasificate în funcție de tipul** lor. Procedurile și fluxul sunt **standardizate** în funcție de tipul tranzacțiilor, pentru o procesare eficientă și o raportare normalizată. Tranzacțiile între entități **înglobează tehnologie** precum rutine de aprobare și

rezolvarea conflictelor. Alocările între entități și costurile de asistență centralizată urmează metode standardizate și folosesc vehicule de calcul standardizate pentru **consistența și eficiența** procesului. La final, se folosește adesea pragul de semnificație pentru a raționaliza volumul tranzacțiilor.

Compensarea și decontarea

Sunt esențiale pentru funcția de trezorerie. Pentru a fi **efective** în această zonă, entitățile au nevoie de **acorduri de decontare** multilaterale bazate pe o strategie clară privind managementul lichidităților. Practicile de vârf



din domeniu includ decontarea dinamică, automată, compensând tranzacțiile inițiale în balanțele locale, o strategie care stabilește când decontarea se face în numerar, precum și operațiunile contabile.

Reconcilierea și eliminarea

În general, este zona **cea mai mare consumatoare de timp și resurse pentru funcția de contabilitate**, în mod deosebit atunci când sunt insuficiente controale preventive. În cazul entităților cu procese ICO avansate, împerecherea, reconcilierea, eliminarea, inclusiv compensarea soldurilor inițiale, se face automat.

Raportarea internă și externă

Raportarea este **importantă pentru toate cele trei funcții**. Entitățile care excelează în domeniu au sisteme automatizate și integrate privind raportarea și analiza în funcțiunile contabile, fiscale, statutare și de reglementare. De asemenea, sistemele oferă vizibilitate, putând particulariza informațiile oferite după nevoile cititorului, cu o minimă intervenție manuală.

Cu toate sistemele disponibile care automatizează și integrează procesul ICO, doar tehnologia singură nu este răspunsul. Chiar în cazul resurselor sofisticate, bazate pe sisteme financiare performante, ICO nu a stat niciodată la baza proiectării sistemelor. Conturarea unei abordări **inter-funcțiuni, alocarea misiunilor și responsabilităților, care se bazează pe procese clar delimitate**, sunt elemente critice pentru succesul inițiativelor ICO.

Acum este momentul curățeniei

Din ce în ce mai multe organizații fac eforturi în a gestiona programul ICO, care de multe ori **este ineficient din cauza proceselor și a sistemelor care au fost abordate pe bucăți și neglijate în timp**. A nega acest aspect nu face decât să crească dezordinea, expunând entitatea la serioase riscuri. Întrucât complexitatea ICO este în creștere și consecințele abordării ei greșite par a fi și ele în creștere, conducerea financiară are nevoie de o abordare nouă și articulată a acestei probleme ignorată multă vreme.

Câteva aprecieri privind misiunea de audit din perspectiva tranzacțiilor între părți afiliate

Din perspectiva auditorului, tranzacțiile ICO prezintă **două aspecte distincte**, dar care nu se exclud: prezentarea adecvată și identificarea fraudei. Astfel, prezentarea naturii și a valorii tranzacțiilor ICO este necesară pentru înțelegerea corectă a situațiilor financiare.

Sursa procedurilor aplicate:

- Posibilitatea utilizării de către conducere a unei părți afiliate ca **vehicul de fraudare**;
- Standardele de audit sunt orientate mai mult către prezentare, decât către fraudă – **frauda este mai degrabă o excepție decât o regulă**;
- În absența unei evidențe despre contrariu, tranzacțiile între părți afiliate nu trebuie să fie considerate în afara cursului normal al operațiilor;
- Atenția trebuie plasată și asupra faptului că **fondul** unei anumite tranzacții poate să difere semnificativ de **forma** ei.

Aspecte fundamentale ce trebuie avute în vedere:

- Structura afacerii și stilul de operare pot fi uneori **intenționat concepute pentru a ascunde** tranzacțiile cu părți afiliate.
- Auditorul trebuie să **evalueze controlul asupra acțiunilor conducerii** și rolul pe care îl au diversele componente în derularea afacerilor.

Factorii următori trebuie considerați ca motivați în inițierea tranzacțiilor între părți afiliate (factori de risc):

- ➔ Insuficiența capitalului sau nevoia de împrumuturi pentru a continua afacerea;
- ➔ Conducerea are o urgență deschidere către înregistrarea de venituri pentru a susține valorizarea stocului;
- ➔ Previziunile sunt mult prea optimiste;
- ➔ Entitatea este dependentă de unul sau câteva produse, clienți sau tranzacții pentru a avea succes;
- ➔ Obiectul de activitate are ca element specific o evoluție în scădere, cu multe exemple de afaceri cu probleme;
- ➔ Capacitatea de producție este excesivă;
- ➔ Sunt înregistrate multiple litigii, în special între terți implicați și conducere;
- ➔ Riscul unei deprecieri semnificative, întrucât entitatea își derulează activitatea într-un sector de tehnologie înaltă.

Important:

- ➔ Cerința Standardelor de a prezenta tranzacțiile semnificative cu părți afiliate și aspecte privind controlul deținut;
- ➔ Situații financiare potențial deformate sau care să deruteze cititorul, în absența unei prezentări adecvate;
- ➔ Situații de raportări financiare frauduloase și însușire ilegală de active, favorizate de utilizarea unei părți afiliate neprezentate.

Dificil:

- ➔ Tranzacțiile cu entități afiliate nu sunt ușor de identificat – spre exemplu, o serie de vânzări în cursul normal al activității, individual nesemnificative, ar putea fi efectuate cu o entitate afiliată care, per total, ar putea fi importante;
- ➔ Deși se pot face și altfel de proceduri, auditorul **se bazează în primul rând pe conducere** și pe principalii acționari pentru a identifica părțile afiliate și tranzacțiile cu acestea;
- ➔ Aceste tranzacții ar putea să nu fie ușor de monitorizat de **controlul intern**.

Tranzacții cu părți afiliate sunt considerate ca atare, chiar dacă acestora nu li se dă o **recunoaștere contabilă** – de exemplu, o entitate poate primi de la o parte afiliată servicii gratuite, fără a înregistra recepționarea acestora.

În măsura în care sunt potențial identificate entități și tranzacții cu părți afiliate, ce **nu sunt prezentate de conducere**, trebuie să fim atenți la posibilitatea existenței unei fraude.

Doar existența entităților afiliate și a tranzacțiilor cu aceste entități, **nu este în mod necesar indicația unui risc crescut de audit**. Totuși, auditorul trebuie să ia în considerare posibilitatea ca acest tip de tranzacții să fie motivate de dorința de a crește veniturile raportate, sau de a îmbunătăți poziția financiară, sau de a fraudă.

Printre măsuri, Security Exchange Commission („SEC”) a solicitat firmelor și auditorilor să extindă prezentarea politicilor contabile critice sau acele „trei

până la cinci” situații contabile care cer o analiză specială sau implică procese de estimare complexe.

Raportarea riscului – O soluție pentru auditori și investitori? Este ea agreată de raportori?

Între utilizatori, cei ce întocmesc și consultant, este din ce în ce mai agreată ideea că, raportarea riscului trebuie să cunoască o **îmbunătățire**; cu cât raportarea riscului este mai bună, cu atât mai bună este guvernanta. Rămâne de văzut unde este **echilibrul** între cât ar dori să vadă investitorii și utilizatorii, și ceea ce organizațiile vor să prezinte. În mod special, organizațiile sunt refractare în a prezenta orice aspect care le-ar **slăbi poziția concurențială** sau în a discuta în **detaliu riscurile** pe care le întrevăd, în măsura în care acest lucru ar alarma pe cei interesați (în special finanțatorii). Cel mai adesea rezultatul este un raport clișeu, ce prezintă riscuri generice și nu servește nimănui.

Evoluție

Riscurile, modul în care sunt controlate și prezentate de către corporații, au fost continuu observate în ultimii ani. La începutul **anilor 2000**, o serie de eșecuri suferite de corporații de mare calibră și incidente care au afectat imaginea unor mărci de renume au crescut interesul în raportarea riscurilor. **Criza financiară din perioada 2008-2010** a făcut ca problema să fie în topul subiectelor pe agendele de lucru ale **reglementatorilor și investitorilor**.

Ca istoric, **SEC a solicitat companiilor listate, încă din anii '70**, să prezinte riscurile cărora trebuie să le facă față. **În Europa, în 2003 și apoi în 2013**, conform Directivei 2013/34/EU ("**accounting directive**"), companiile trebuie să prezinte riscurile atât în raportul intern, cât și în cel anual. Țările membre ale UE au trebuit să transpună prevederile directivei în legislația națională. În Marea Britanie, Financial Reporting Council a propus în 2013 o abordare mai integrată a raportării riscului, **legând managementul riscului de controlul intern și continuitatea activității**. În măsura în care schimbările în *Corporate Governance Code* vor fi confirmate, directorilor li se va recomanda ca în raportul anual să facă o evaluare severă a principalelor riscuri cu care se confruntă compania și să explice cum aceste riscuri sunt gestionate și atenuate.

Mulți utilizatori cred că raportarea riscului s-a îmbunătățit după manifestarea crizei, în timp ce alții sunt de părere că **încă mai sunt multe de făcut**. Oricum, o parte din urmările crizei este și creșterea profilului managementului riscului și a raportării, în măsura în care aceste aspecte pot fi **discutate pe larg și deschis**. De asemenea, este agreat faptul că mișcarea în continuare a lucrurilor implică o schimbare în atitudine.

Cum prezentăm aspectele de risc în rapoarte

Câteva principii sunt expuse în continuare (**băncile sunt printre primele care aplică aceste principii**):

- ➔ Prezentarea trebuie să fie clară, echilibrată și inteligibilă;
- ➔ Prezentarea trebuie să fie cuprinzătoare și să includă toate activitățile și riscurile entității;
- ➔ Prezentarea trebuie să conțină informații relevante;
- ➔ Prezentarea trebuie să arate cum își gestionează entitatea riscurile;
- ➔ Prezentarea trebuie să fie consistentă în timp;
- ➔ Prezentarea trebuie să fie comparabilă între companiile din același sector;
- ➔ Prezentarea trebuie făcută la timp.

Atât cei ce întocmesc rapoartele, cât și cei care le folosesc fac distincție între diferite **tipuri de audiență** a rapoartelor riscului. Astfel, în timp ce investitorii instituționali acordă o mai mare importanță prezentării riscurilor, investitorii mai mici încă nu-i cunosc avantajele. Este foarte dificil pentru organizații să decidă câtă informație să prezinte și felul în care să o prezinte. Totodată, entitățile sunt preocupate de modul în care vor percepe investitorii această informație. Uneori companiile consideră că dacă există mai multă informație despre riscuri, atunci există percepția unui risc mărit.

Ce se întâmplă cu raportările riscului astăzi?

Analistii s-au dovedit a fi cei mai critici, fiind cei care au susținut că prea multe rapoarte sunt:

- ➔ Prea generale;
- ➔ Prea blânde;
- ➔ Prea prolix;

- ➔ Părtinitoare către pozitiv.

În plus, ele nu reușesc să prezinte informații specifice – cum ar fi cele calitative – care sunt de folos utilizatorilor.

Dacă companiile sunt rezervate în a explica în detaliu riscurile la care trebuie să facă față, auditorii și investitorii au responsabilitatea de a cere explicații atunci când identifică acest punct de vedere din partea conducerii.

Principala îngrijorare pe care o văd unele corporații este aceea că, entitățile nu văd în raportările riscului decât încă un exercițiu de bifare a unor căsuțe. Trebuie să fim atenți la faptul că aceste raportări **nu trebuie să satisfacă un proces** ci, gestionarea riscului este folosită efectiv ca un mod de a diferenția afacerile.

Cum ar trebui să arate un raport al riscurilor?

Analistii și consultanții și-ar dori ca raportarea riscurilor să:

- ➔ Identifice riscurile cheie pe care compania le are de gestionat;
- ➔ Explice de ce conducerea consideră că acestea sunt importante;
- ➔ Explice ce face conducerea pentru a diminua aceste riscuri;
- ➔ Identifice riscuri noi sau emergente;
- ➔ Explice cum conducerea face evaluarea riscurilor pe parcursul anului.

O întrebare fundamentală la care ar trebui să răspundă raportarea riscurilor: „*Poate vreodată un*



*raport al riscurilor să ajute, atrăgând atenția asupra **riscurilor unor evenimente de tip «Lebăda Neagră» rare, dar catastrofice»?*** În practică, în timp ce analiștii argumentează că încercarea de a cuantifica impactul financiar al unui dezastru, ar fi util, cei care întocmesc raportul sunt, înțelegem, rezervați.

Ar fi de dorit ca intervenția **regulatorului** să fie în sensul stimulării, mai degrabă, a unor **niveluri comparabile** de prezentare pe entități. Ar putea fi un mare pas înainte obligarea entităților de a prezenta în raport toate informațiile relevante despre risc, într-o **secțiune structurată**, consolidată, eliminân-

du-se posibilitatea ca acestea să se piardă în interiorul raportului.

În acest sens, există acordul comun că IIRC (“International Integrated Report Council”) este bine plasat să îmbunătățească Raportarea riscurilor. Chiar dacă la nivel guvernamental și de reglementare există fără îndoială dorința de a susține raportarea riscurilor, inițiativa **investitorilor și cea privată** pare a avea mai mult succes întrucât, prin definiție, reglementarea trebuie să fie mai detaliată.

Există și păreri care consideră că riscurile trebuie discutate separat de raportarea integrată. Este chiar mai important ca riscurile să aibă propriul lor capitol, mai

degrabă decât să fie parte a unui narativ mai extins.

Raportarea Integrată – un demers util

IIRC este o coaliție globală de reglementatori, investitori, companii, inițiatori de standard, profesii contabile, ONG-uri. Coaliția promovează comunicarea, referitor la crearea de valoare, ca fiind pasul următor în evoluția raportării organizațiilor.

IIRC are misiunea de a stabili raportarea integrată și de a o gândi ca normă a practicilor de business, în sectoarele privat și public.

În faza de tranziție 2014-2017 obiectivul este de a obține un accept semnificativ pentru adoptarea mai devreme a cadrului de raportare integrată.

Raportarea integrată accentuează modalitatea în care organizația gândește, planifică și raportează istoria afacerilor lor.

Pași complementari raportărilor parcurși în UE

Directiva UE 2016/1164

În data de 12 iulie 2016, a fost adoptată Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului European de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne. Directiva va aduce o serie de noutăți pentru fiscalitatea din România, cea mai importantă fiind introducerea **regulilor de impozitare a societăților străine controlate** (en. controlled foreign companies). Termenul de transpunere a acestor prevederi în legislația națională este data de 31 decembrie 2018.

În linii mari, o societate străină controlată reprezintă o entitate înregistrată și care desfășoară activități într-o jurisdicție sau țară diferită de cea în care este rezidentă societatea deținătoare sau care o controlează. Scopul noilor reguli de impozitare care vor fi implementate ca urmare a adoptării directivei este împiedicarea evitării impozitului pe profit de către societățile rezidente prin devierea veniturilor către filiale/sucursale situate în țări cu un nivel redus de impozitare.

România a susținut măsurile de combatere a evaziunii fiscale la Consiliul miniștrilor de finanțe din Uniunea Europeană (ECOFIN) și adoptarea unei directive în acest scop, cu termen de implementare pentru statele membre finalul anului 2019.

Schimbarea sistemului actual de reguli privind TVA intracomunitar

Pierre Moscovici, comisar european pentru Afaceri Economice și Financiare, Taxe și Vămi, propune în luarea sa de cuvânt din octombrie 2017 *„schimbarea fundamentală a sistemului actual de reguli privind TVA, schimbare care vizează impozitarea vânzărilor de bunuri dintr-o țară membră a UE în alta în același mod în care mărfurile sunt vândute în interiorul statelor membre”*.

Comisarul Moscovici a anunțat că va încerca să obțină acordul statelor membre asupra a patru principii în baza cărora să funcționeze în viitor **„o zonă unică europeană”** în materia taxei pe valoare adăugată, și anume:

Combaterea fraudei

TVA va fi percepută pentru comerțul transfrontalier între întreprinderi. În prezent, comerțul transfrontalier este exceptat

de la plata TVA, generând o lacună pe care companiile lipsite de scrupule o folosesc pentru a colecta TVA, apoi dispar fără să trimită banii către guvern.

One Stop Shop

Va fi mai simplu pentru companiile care vând bunuri peste granițe să își onoreze obligațiile în materie de TVA în sistemul „One Stop Shop”. Comercianții vor putea face declarații și plăți utilizând un singur portal online în limba lor proprie și în conformitate cu aceleași reguli și formate administrative ca în țara lor de origine.

O mai mare consistență

O trecere către principiul „destinație”, în care suma finală a TVA este plătită întotdeauna statului membru în care se găsește consumatorul final și se percepe la rata stabilită de statul membru respectiv.

Mai puțină birocrație

Simplificarea regulilor de facturare, care să permită vânzătorilor să elibereze facturi în conformitate cu regulile din propria țară chiar și atunci când tranzacțiile sunt transfrontaliere. Companiile nu vor mai trebui să pregătească o listă de tranzacții transfrontaliere pentru autoritatea lor fiscală (așa-numita „declarație recapitulativă”). ♦

Bibliografie

1. ACCA – Reporting Risk - research, October 2014.
2. Audit procedures for related party transactions, 2010, disponibil la www.accounting-financial-tax.com.
3. <http://cursdegovernare.ro/>.
4. Deloitte – Cleaning up the mess under the bed/Why intercompany accounting is increasing corporate risk, 2017.
5. IIRC, <https://integratedreporting.org/>.

Evaluarea riscurilor în auditarea domeniului evidență contabilă în cadrul instituțiilor publice

Dr. Gheorghe RUSU
Membru al Consiliului CAFR

Introducere

Activitatea de audit intern în entitățile publice este asigurată de compartimentele de audit intern care reprezintă structuri funcționale organizate în subordinea directă a conducătorului entității publice.

În exercitarea responsabilităților, compartimentele de audit public intern au ca principală atribuție efectuarea de misiuni de audit public intern în cadrul cărora evaluează dacă sistemele de management financiar și control ale entității publice sunt transparente și conforme cu normele de legalitate, regularitate, economie, eficiență și eficacitate.

Pentru a își atinge aceste obiective, auditul public intern procedează la evaluarea riscurilor asociate activităților/acțiunilor auditabile, stabilirea riscurilor ridicate sau necontrolate în mod suficient de entitate și planificarea și realizarea de testări în aceste zone în vederea identificării controalelor interne care nu există sau, există dar nu funcționează în mod corespunzător, precum și

formularea de recomandări în vederea corectării acestor deficiențe și/sau îmbunătățirii activităților/acțiunilor.

Activitatea de audit este reglementată prin Legea nr. 672 din 19 decembrie 2002 privind auditul public intern, cu modificările și completările ulterioare și H.G. nr. 1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern.

1. Evaluarea riscurilor de către auditul public intern

În accepțiunea generală, auditorul intern are rol activ în implementarea procesului de gestionare a riscurilor, prin furnizarea de asigurare și acordare de consilieri. Auditorii interni deși au rol activ în implementarea și gestionarea dispozitivelor de control al riscurilor și aplicarea proceselor de management al riscurilor, aceștia nu trebuie să își asume responsabilități în procesul de management al riscurilor.

În aceste condiții, se constată că, rolul auditului intern în procesul de management al riscurilor este din ce în ce mai complex, ca urmare a tendinței de recunoaștere a managementului riscurilor ca un sistem-cheie din cadrul entităților publice.

Evaluarea riscurilor are la bază probabilitatea de apariție și impactul riscului.

Procesul de evaluare a riscurilor, efectuat de auditorii interni, presupune parcurgerea următoarelor etape:

A. Identificarea activităților/operațiilor auditabile

Se realizează prin detalierea activităților în operații succesive, prin descrierea procesului, de la inițierea și până la realizarea lui. În practică stabilirea obiectelor auditabile se realizează prin analiza cadrului legislativ, respectiv: organigrama, R.O.F.-ul, normele metodologice de aplicare a cadrului normativ care reglementează activitatea, fișele posturilor, procedurile, circuitul documentelor, pista de audit, diagrama de circu-

lație, decizii, circulare, instrucțiuni și altele, în vederea identificării tuturor operațiilor componente ale activităților auditate.

Identificarea riscurilor asociate activităților/operațiilor

se face prin evaluarea operațiilor auditabile identificate, determinarea controalelor interne așteptate și, în funcție de aceasta, determinarea riscurilor.

Identificarea riscurilor presupune identificarea tuturor evenimentelor, interne și externe, care pot afecta pozitiv sau negativ realizarea activităților auditabile.

Identificarea riscurilor presupune următoarele:

- a) identificarea inițială a riscurilor, caracteristică entităților care nu și-au identificat anterior riscurile;
- b) identificarea riscurilor în condițiile în care entitățile publice au implementat un proces de management al riscurilor.

În faza de identificare a riscurilor pot apărea situații în funcție de care riscurile vor fi sau nu cuprinse în auditare, astfel :

- ➔ operații la care controalele interne sunt stabilite și funcționează, caz în care riscurile sunt minime, fiind posibil chiar să nu fie avute în vedere la analiză;
- ➔ operații la care controalele interne sunt stabilite, dar nu funcționează, caz în care riscurile prezintă importanță și trebuie luate în analiză;
- ➔ operații la care controalele interne nu sunt stabilite, dar funcționează, caz în care se recomandă formalizarea lor prin proceduri de lucru;
- ➔ operații la care controalele interne nu sunt stabilite și

nici nu funcționează, caz în care riscurile sunt majore și vor fi avute în vedere, în mod obligatoriu, în analiza riscurilor.

Auditul intern folosește pentru identificarea riscului o serie de metode de audit cum ar fi: chestionare, liste cu întrebări, metode de analiză cantitative și calitative, precum și tehnici de audit: interviuarea responsabililor, grupurile focus, comparații, grupări sau verificări.

B. Analiza riscurilor

Are în vedere componentele riscului, probabilitatea de apariție, respectiv condițiile care-l favorizează și impactul riscului, respectiv consecința în cazul materializării riscului. Obiectivele principale ale acestei faze constau în a cuantifica probabilitățile de apariție și mărimea pierderilor produse de factorii de risc.

Rezultatele sunt măsurate pe baza unei matrice de analiză a riscurilor.

În procesul de evaluare a riscurilor, auditul intern realizează o analiză a riscurilor semnificative din cadrul entității asociate obiectivelor stabilite, face o apreciere a capacității sistemului de control intern/managerial de a preveni manifestarea riscurilor și stabilește riscurile semnificative și necontrolate în mod adecvat de către entitate.

Evaluarea riscurilor depinde de probabilitatea de apariție a acestora și de gravitatea consecințelor în cazul manifestării riscului, respectiv impactul riscului și utilizează ca instrumente criteriile de apreciere a riscurilor. Aceste criterii trebuie să acopere obiectivele, în cadrul cărora riscul a fost asociat, din punct de vedere al

conformității și performanței. Procesul de evaluare a riscurilor cuprinde atât evaluarea riscurilor inerente, existente înainte de implementarea măsurilor de control, cât și riscurile reziduale, rezultate după implementarea măsurilor de control.

Evaluarea riscurilor se realizează prin aprecierea probabilității de materializare a riscurilor și aprecierea impactului riscului în situația materializării acestuia și clasarea acestora pe trei nivele.

a. Aprecierea probabilității

reprezintă un element calitativ și se realizează prin evaluarea posibilității de apariție a riscurilor, prin luarea în considerare a factorilor de incidență calitativi specifici contextului în care sunt definite și realizate obiectivele. Aceasta se poate exprima pe o scală valorică, pe trei niveluri astfel: probabilitate mică, probabilitate medie și probabilitate mare.

b. Aprecierea impactului

reprezintă un element cantitativ și se realizează prin evaluarea efectelor riscului, în cazul în care acesta s-ar materializa, prin luarea în considerare a factorilor cantitativi specifici naturii financiare a contextului de realizare a obiectivelor. Aceasta se poate exprima pe o scală valorică, pe trei niveluri astfel: impact scăzut, impact moderat și impact ridicat.

C. Stabilirea punctajului total al riscului

Punctajul total al riscului se stabilește ca produs dintre probabilitatea și impactul riscului, conform formulei:

$$PT = P \times I,$$

unde: PT = punctajul total al riscului

P = probabilitate

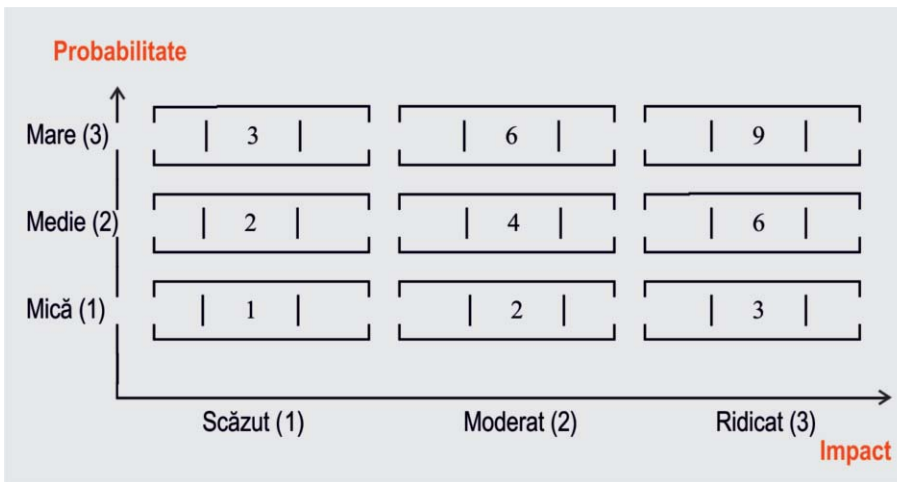
I = impact

Pentru stabilirea punctajului total al riscului se folosește următoarea matrice:

În funcție de rezultatele obținute în urma procesului de măsurare a riscului, proces aplicat pentru toate riscurile cu care organizația se confruntă și care afectează realizarea obiectivelor, se procedează la încadrarea acestora în: riscuri mari, riscuri medii și ris-

curi mici astfel:

- pentru PT = 1 sau 2, riscul este mic, tolerabil și nu necesită măsuri de control;
- pentru PT = 3 sau 4, riscul este mediu, tolerarea este ridicată și necesită măsuri de control pe termen mediu/lung;
- pentru PT = 6 sau 9, riscul este ridicat, intolerabil, necesită măsuri de control urgente.



Informațiile colectate se sintetizează cu ajutorul unor instrumente de lucru formalizate (documente) prevăzute de H.G. nr. 1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern.



Exemplu:

Instituția _____ **PREGĂTIREA MISIUNII** _____ Data _____
 Analiza riscurilor
 Domeniul auditat: **Evidență contabilă**
 Denumirea misiunii: **Misiune de asigurare/regularitate în cadrul** _____
 Document redactat de: _____
 Supervizat: _____

Stabilirea punctajului total al riscurilor și ierarhizarea riscurilor

Nr. crt.	Obiective	Activități	Riscurile identificate	Criterii de analiză a riscului		Punctajul total (pt)	Ierarhizarea riscurilor
				Probabilitate (P)	Impact (I)		
1.	Verificarea modului de respectare a prevederilor legale privind organizarea și ținerea evidenței contabile.	Întocmirea și completarea registrelor contabile obligatorii	Registrelor contabile obligatorii să nu fie întocmite sau să fie completate necorespunzător.	2	2	4	Risc mediu
		Întocmirea documentelor financiar contabile	Documentele financiar contabile să nu fie întocmite sau să fie completate necorespunzător.	1	3	3	Risc mediu
		Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de trezorerie	Operațiunile de trezorerie să fie eronat înregistrate în contabilitate sau să nu fie evidențiate.	2	2	4	Risc mediu
		Stabilirea, urmărirea și evidențierea în contabilitate a datoriilor și a creanțelor	Datoriile și creanțele unității să nu fie corect stabilite, să nu fie urmărite sau să fie incorect evidențiate în contabilitate.	1	3	3	Risc mediu
		Înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor	Înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor să nu fie realizată sau să se facă necorespunzător.	2	2	4	Risc mediu
		Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor referitoare la active fixe, obiecte de inventar și materiale	Activele fixe, obiectele de inventar și materialele să nu fie în totalitate evidențiate în contabilitate sau să fie înregistrate eronat.	1	3	3	Risc mediu
		Realizarea confruntărilor periodice a datelor din evidența contabilă a stocurilor cu cele din evidența tehnic-operativă	Confruntarea periodică a datelor din evidența contabilă a stocurilor cu cele din evidența tehnic-operativă să nu se facă sau să se facă fără identificarea erorilor existente.	2	2	4	Risc mediu
		Sistemul informatic în evidența contabilă	Utilizarea sistemului informatic în evidența contabilă să se facă necorespunzător.	2	2	4	Risc mediu

Nr. crt.	Obiective	Activități	Riscurile identificate	Criterii de analiză a riscului		Punctajul total (pt)	Ierarhizarea riscurilor
				Probabilitate (P)	Impact (I)		
2.	Concordanța situațiilor financiare cu cadrul de raportare financiară aplicabil entității publice.	Întocmirea bilanțelor de verificare contabile	Bilanțele de verificare contabile să nu fie întocmite sau să fie întocmite eronat.	3	1	3	Risc mediu
		Evaluarea la încheierea exercițiului financiar a elementelor de activ și de pasiv de natura datoriilor	Să nu fie realizată evaluarea elementelor de activ și de pasiv de natura datoriilor cu ocazia încheierii exercițiului financiar.	2	2	4	Risc mediu
		Închiderea conturilor contabile	Conturile contabile să nu fie închise în conformitate cu funcțiunea acestora.	3	1	3	Risc mediu
		Finalizarea execuției bugetare	Execuția bugetară să fie închisă incorect.	1	3	3	Risc mediu
		Elaborarea și depunerea situației financiare (trimestrială sau anuală) și a anexelor acesteia	Situațiile financiare să nu fie elaborate și depuse în conformitate cu normele specifice.	1	3	3	Risc mediu

2. Evaluarea inițială a controlului intern și stabilirea obiectivelor misiunii de audit public intern

Evaluarea inițială a controlului intern se realizează pe baza chestionarului de control intern precum și a documentelor existente la dosarul permanent și are rolul de a identifica existența controalelor interne pentru fiecare activitate/acțiune auditabilă.

Chestionarul de control intern permite, prin intermediul întrebărilor formulate și al răspunsurilor primite, identificarea activităților de control intern instituite de management și aprecierea funcționalității acestora.

Evaluarea inițială a controlului intern presupune parcurgerea următoarelor etape:

- determinarea modalităților de funcționare a fiecărei activități/acțiuni identificate;
- identificarea controalelor interne existente, pe baza chestionarului de control intern și a documentelor colectate;
- stabilirea controalelor interne așteptate pentru fiecare activitate/acțiune și risc identificat;
- stabilirea conformității controlului intern.

Evaluarea inițială a controlului intern are în vedere riscurile asociate activităților/acțiunilor auditabile și presupune identificarea și analiza controalelor interne implementate de entitate pentru gestionarea acestor riscuri cu scopul de a descoperi eventualele zone în care există semnale că acesta nu există, nu funcționează sau funcționează neadecvat. Aceasta prezintă sintetic rezultatul evaluării inițiale a controlului intern pentru fiecare activitate/

acțiune auditabilă. Pentru evaluarea inițială a controlului intern se utilizează o scală pe trei niveluri astfel: control intern conform, control intern parțial conform și control intern neconform.

Rezultatul evaluării controlului intern se concretizează prin elaborarea formularului „Evaluarea inițială a controlului intern și stabilirea obiectivelor de audit” care cuprinde obiectivele și activitățile/acțiunile selectate, în mod obligatoriu, în vederea auditării, astfel:

- activitățile/acțiunile cu riscurile de nivel ridicat, indiferent de rezultatul evaluării controlului intern;
- activitățile/acțiunile cu riscurile de nivel mediu și controalele interne parțial conforme sau neconforme;
- activitățile/acțiunile cu riscuri mici și controale interne neconforme.

Exemplu:

Instituția _____	PREGĂTIREA MISIUNII Analiza riscurilor	Data _____
Domeniul auditat: Evidență contabilă		
Denumirea misiunii: Misiune de asigurare/regularitate în cadrul _____		
Document redactat de: _____		
Supervizat: _____		

Chestionarul de control intern

Întrebări formulate	Da	Nu	Observații
Domeniul auditabil: Evidență contabilă			
Obiectiv: Verificarea modului de respectare a prevederilor legale privind organizarea și ținerea evidenței contabile			
<i>Persoanele care întocmesc registrele contabile obligatorii verifică propria activitate de întocmire a acestora?</i>	X		
<i>Dacă registrele contabile obligatorii se verifică de către persoanele încadrate la financiar și la gestiuni.</i>	X		
<i>Dacă registrele contabile obligatorii sunt întocmite și există semnături la rubricile de întocmire și verificare.</i>	X		
<i>La întocmirea situațiilor financiare au fost sesizate neconcordanțe rezultate din registre?</i>	X		
<i>Înregistrările din registrele de contabilitate au fost validate și prin evidența tehnic operativă din celelalte structuri?</i>		X	
<i>Documentele financiar contabile sunt verificate de persoana care le-a întocmit?</i>	X		
<i>Documentele financiar contabile sunt verificate de persoanele pe la care circulă, conform graficului de circulație a documentelor?</i>		X	
<i>Persoana care semnează la rubrica verificat a efectuat această operațiune?</i>	X		
<i>Documentele financiar contabile se verifică anterior prezentării la contabilul șef?</i>	X		
<i>Documentele financiar contabile sunt întocmite cu acuratețe astfel încât situațiile financiare să fie corect întocmite?</i>	X		
<i>Erori din documentele financiar contabile sunt sesizate de către persoane din alte structuri?</i>		X	
.....			
Obiectiv: Concordanța situațiilor financiare cu cadrul de raportare financiară aplicabil entității publice			
<i>Dacă persoana care întocmește balanțele de verificare efectuează autocontrolul.</i>	X		
<i>Controlul efectuat asupra închiderii execuției bugetare de către contabilul șef.</i>	X		
<i>Verificarea închiderii execuției bugetare de către persoanele care întocmesc situațiile financiare.</i>	X		
<i>Persoanele care efectuează întocmirea situațiilor financiare dacă se autoverifică.</i>	X		
<i>Persoanele care efectuează întocmirea situațiilor financiare să descopere erori.</i>	X		
<i>Controlul efectuat asupra întocmirea situațiilor financiare de către contabilul șef.</i>	X		
<i>Verificarea întocmirii situațiilor financiare.</i>	X		
.....			

Instituția _____

PREGĂTIREA MISIUNII

Analiza riscurilor

Data _____

Domeniul auditat: Evidență contabilă

Denumirea misiunii: Misiune de asigurare/regularitate în cadrul _____

Document redactat de: _____

Supervizat: _____

Evaluarea inițială a controlului intern și stabilirea obiectivelor de audit

Nr. crt.	Obiective	Activități	Riscurile identificate	Ierarhizarea riscurilor	Controale interne existente	Controale interne așteptate (minimale)	Evaluarea inițială a controlului intern	Selectare în auditare
1.	Verificarea modului de respectare a prevederilor legale privind organizarea și ținerea evidenței contabile.	Întocmirea și completarea registrelor contabile obligatorii.	Registrele contabile obligatorii să nu fie întocmite sau să fie completate necorespunzător.	Risc mediu	Controlul reciproc Autocontrolul Controlul gestionar Controlul contabil intern	Autocontrolul - Persoanele care întocmesc registrele contabile obligatorii verifică propria activitate de întocmire a acestora; Controlul mutual - dacă registrele contabile obligatorii se verifică de către persoanele încadrate la financiar și la gestiuni; Controlul de specialitate - Dacă registrele contabile obligatorii sunt întocmite și există semnături la rubricile de întocmire și verificare. Controlul expost - La întocmirea situațiilor financiare au fost sesizate neconcordanțe rezultate din registre. Control încrucișat - Înregistrările din registrele de contabilitate au fost validate și prin evidența tehnic operativă din celelalte structuri.	Parțial conform	DA
		Întocmirea și completarea documentelor financiar contabile.	Documentele financiar contabile să nu fie întocmite sau să fie completate necorespunzător.	Risc mediu	Controlul reciproc Autocontrolul Controlul gestionar Controlul contabil intern	Idem	Parțial conform	DA

Nr. crt.	Obiective	Activități	Riscurile identificate	Ierarhizarea riscurilor	Controale interne existente	Controale interne așteptate (minimale)	Evaluarea inițială a controlului intern	Selectare în auditare
		Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de trezorerie.	Operațiunile de trezorerie să fie eronat înregistrate în contabilitate sau să nu fie evidențiate.	Risc mediu	<i>Controlul reciproc Autocontrolul Controlul gestionar Controlul contabil intern</i>		Parțial conform	DA
		Stabilirea, urmărirea și evidențierea în contabilitate a datoriilor și a creanțelor.	Datoriile și creanțele unității să nu fie corect stabilite, să nu fie urmărite sau să fie incorect evidențiate în contabilitate.	Risc mediu	<i>Controlul reciproc Autocontrolul Controlul gestionar Controlul contabil intern</i>		Parțial conform	DA
		Înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor.	Înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor să nu fie realizată sau să se facă necorespunzător.	Risc mediu	<i>Controlul reciproc Autocontrolul Controlul gestionar Controlul contabil intern</i>		Parțial conform	DA
		Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor referitoare la active fixe, obiecte de inventar și materiale.	Activele fixe, obiectele de inventar și materialele să nu fie în totalitate înregistrate în contabilitate sau să fie înregistrate eronat.	Risc mediu	<i>Controlul reciproc Autocontrolul Controlul gestionar Controlul contabil intern</i>		Parțial conform	DA
		Realizarea confruntărilor periodice a datelor din evidența contabilă a stocurilor cu cele din evidența tehnic-operativă.	Confruntarea periodică a datelor din evidența contabilă a stocurilor cu cele din evidența tehnic-operativă să nu se facă sau să se facă fără identificarea erorilor existente.	Risc mediu	<i>Controlul reciproc Autocontrolul Controlul gestionar Controlul contabil intern</i>		Parțial conform	DA
2.	Concordanța situațiilor financiare cu cadrul de raportare financiară aplicabil entității publice.	Sistemul informatic în evidența contabilă.	Utilizarea sistemului informatic în evidența contabilă să se facă necorespunzător.	Risc mediu	<i>Controlul reciproc Autocontrolul Controlul gestionar Controlul contabil intern</i>		Parțial conform	DA
		Întocmirea bilanțelor de verificare contabile.	Bilanțele de verificare contabile să nu fie întocmite sau să fie întocmite eronat.	Risc mediu	<i>Controlul reciproc Autocontrolul Controlul gestionar Controlul contabil intern</i>		Parțial conform	DA

Nr. crt.	Obiective	Activități	Riscurile identificate	Ierarhizarea riscurilor	Controale interne existente	Controale interne așteptate (minimale)	Evaluarea inițială a controlului intern	Selectare în auditare
		Evaluarea la încheierea exercițiului financiar a elementelor de activ și de pasiv de natura datoriilor.	Să nu fie realizată evaluarea elementelor de activ și de pasiv de natura datoriilor cu ocazia încheierii exercițiului financiar.	Risc mediu	Controlul reciproc Autocontrolul Controlul gestionar Controlul contabil intern		Parțial conform	DA
		Închiderea conturilor contabile.	Conturile contabile să nu fie închise în conformitate cu funcțiunea acestora.	Risc mediu	Controlul reciproc Autocontrolul Controlul gestionar Controlul contabil intern		Parțial conform	DA
		Finalizarea execuției bugetare.	Execuția bugetară să fie închisă incorect.	Risc mediu	Controlul reciproc Autocontrolul Controlul gestionar Controlul contabil intern		Parțial conform	DA
		Elaborarea și depunerea situației financiare (trimestrială sau anuală) și a anexelor acesteia.	Situațiile financiare să nu fie elaborate și depuse în conformitate cu normele specifice.	Risc mediu	Controlul reciproc Autocontrolul Controlul gestionar Controlul contabil intern		Parțial conform	DA

Concluzii:

Au fost selectate pentru auditare următoarele:

Obiectivul: Verificarea modului de respectare a prevederilor legale privind organizarea și ținerea evidenței contabile:

- ➔ Întocmirea și completarea registrelor contabile obligatorii;
- ➔ Întocmirea și completarea documentelor financiar contabile;
- ➔ Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de trezorerie;
- ➔ Stabilirea, urmărirea și evi-

dențierea în contabilitate a datoriilor și a creanțelor;

- ➔ Înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor;
- ➔ Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor referitoare la active fixe, obiecte de inventar și materiale;
- ➔ Realizarea confruntărilor periodice a datelor din evidența contabilă a stocurilor cu cele din evidența tehnic-operativă;
- ➔ Sistemul informatic în evidența contabilă.

Obiectivul: Concordanța situațiilor financiare cu cadrul de

raportare financiară aplicabil entității publice:

- ➔ Întocmirea bilanțelor de verificare contabile;
- ➔ Evaluarea la încheierea exercițiului financiar a elementelor de activ și de pasiv de natura datoriilor;
- ➔ Închiderea conturilor contabile;
- ➔ Finalizarea execuției bugetare;
- ➔ Elaborarea și depunerea situației financiare (trimestrială sau anuală) și a anexelor acesteia.

Concluzii finale

Un sistem de control intern/managerial implementat, existența și utilizarea procedurilor formalizate pot preveni materializarea riscurilor. Atitudinea pozitivă a conducerii și personalului față de controlul intern/managerial, existând preocupare de a anticipa și înlătura problemele semnalate, conduc, de asemenea, la conformitatea sistemului de control intern al entității.

Totodată, un sistem de control intern conform presupune ca procesul de management al riscului să asigure identificarea riscurilor, evaluarea lor, stabilirea măsurilor de gestionare a riscurilor și monitorizarea eficacității acestora.

Auditul public intern sprijină conducătorul entității publice în identificarea și evaluarea riscuri-

lor și contribuie la îmbunătățirea sistemului de control intern/managerial. ♦

Bibliografie

1. Ghid practic privind activitatea financiar contabilă, ediția a II-a, 2009, elaborat de U.C.A.A.P.I.
2. H.G. nr. 1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern.
3. Îndrumar U.C.A.A.P.I. privind evaluarea riscurilor în planificarea și realizarea misiunilor de audit public intern.
4. Legea nr. 672/2002, privind auditul public intern, cu modificările și completările ulterioare.
5. Metodologia de implementare a Standardului de control intern – Managementul riscurilor, Ministerul Finanțelor Publice, 2007.
6. Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400 din 12 iunie 2015, pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice.



Probleme de etică în scandaluri financiare recente

Conf. univ. dr. Daniel BOTEZ
Universitatea „Vasile Alecsandri”, Bacău

De mai mulți ani, scandaluri financiare importante se manifestă în mediul de afaceri, în ciuda unor măsuri menite să le prevină. Multe dintre ele se referă la prezentarea unor informații financiare distorsionate, în scopul creării unor avantaje individuale sau de grup. În aceste scandaluri sunt implicați profesioniștii contabili care întocmesc aceste informații, precum și cei care le auditează.

Atitudinea lor este în legătură directă cu aspectele legate de etică. Circumstanțele care îi determină pe aceștia să evite cerințele de independență și obiectivitate țin de educația lor generală, dar și de educația contabilă și, în mod particular, de educația privind etica profesională. Dar comportamentul acestora este influențat și de câteva caracteristici ale naturii umane.

Considerăm că referirea permanentă la cerințele de etică reprezintă una din măsurile esențiale care pot conduce la reducerea și eliminarea raportărilor financiare înșelătoare.

De aproape două decenii, diferite scandaluri din lumea afacerilor țin trează atenția investitorilor, a analiștilor financiari, a cercetătorilor și a multor alora. Aceste scandaluri au la bază teme diferite de discuție, precum falsificarea unor produse, calitatea slabă a unor bunuri de lux, hărțuirea sexuală sau pierderea sau distrugerea unor documente importante. În demersul nostru suntem interesați de acele scandaluri care au ca obiect prezentarea unor informații financiare eronate, care au condus la prăbușirea unor corporații mari și care au influențat destinele multor persoane. Majoritatea dintre ele au afectat esențial, în sens negativ, piețele financiare și au condus la întrebări serioase privind capacitatea corporațiilor de a utiliza eficient și corect banii investitorilor. S-a ajuns până la punerea la îndoială a bazelor sistemului economic, în general.

Pierduți în studierea circumstanțelor de piață care au făcut posibile aceste situații și în multitudinea calculelor privind efectele dezastruoase asupra multor persoane, analiștii au studiat mai puțin aspectele legate de atitudinea etică (sau, mai bine spus, atitudinea lipsită de etică) a persoanelor care aveau responsabilitatea să ia decizii, în sensul ca aceste erori să nu se producă.

Conform unei definiții de largă circulație, scandalurile financiare (en. accounting scandals) sunt scandaluri în lumea afacerilor care apar din manipularea intenționată a situațiilor financiare prin prezentarea unor informații nereale de către persoanele responsabile în mod executiv cu acestea. Aceste informații înșelătoare presupun, de obicei, metode complexe de utilizare sau

direcționare incorectă a fondurilor, profituri nereale, cheltuieli nereale, evaluarea incorectă a activelor sau neraportarea datoriilor.

Din această definiție se constată că scandalurile financiare se produc ca urmare a unor fapte care constituie fraude. La rădăcina multor scandaluri se află practiciile de contabilitate creativă.

Aceasta presupune aplicarea standardelor contabile urmând litera acestora, dar deviind spre spiritul lor atunci când este nevoie de raționamente, urmărind interesul companiei. Utilizarea acestor tehnici este normală atâta timp cât nu devine inovativă sau agresivă, abătându-se prea mult de la spiritul standardelor. În acest caz, contabilitatea creativă poate deveni cu ușurință fraudă.

Conform unei clasificări internaționale, cele mai mari zece scandaluri financiare în perioada 1998 – 2009 au fost următoarele:

- ➔ Waste Management, 1998
- ➔ Enron, 2001
- ➔ World Com, 2002
- ➔ Tyco, 2002
- ➔ Healthsouth, 2003
- ➔ Freddie Mac, 2003
- ➔ American International Group, 2005
- ➔ Lehman Brothers, 2008
- ➔ Bernie Madoff, 2008
- ➔ Satyam, 2009

În 2002, atunci când a promulgat celebra lege Sarbanes-Oxley, președintele **George W. Bush** a făcut următoarea remarcă :

„Sfârșitul standardelor slabe și al profiturilor false este aici. (en. *The end of low standards and false profit is over*)”. Se observă

că scandaluri importante, printre care și cel care a dat startul crizei începute în anul 2008, s-au manifestat după acest discurs.

Din discuțiile purtate în mediul profesional, au rezultat cinci forme majore de fraudare a situațiilor financiare:

- ➔ Venituri (profituri) fictive - ENRON;
- ➔ Diferențe temporale;
- ➔ Ascunderea datoriilor și cheltuielilor - WORLDCOM;
- ➔ Prezentări incorecte;
- ➔ Evaluarea incorectă a activelor - PARMALAT;

Trebuie să spunem că orice fraudă are ca suport una sau mai multe manopere efectuate de către persoane care știu ce fac, au intenția să facă și urmăresc un rezultat care le aduce avantaje personale. Aceste acțiuni, care conduc la prezentarea unor informații financiare distorsionate, presupun implicarea directă a profesioniștilor contabili care întocmesc aceste informații, precum și implicarea celor care le auditează.

În domeniul profesiei contabile, apelul la cerințele de etică este subînțeles. Ce circumstanțe ar putea să creeze probleme de etică, adică să conducă la atitudini ale profesioniștilor contabili care să le pună la îndoială comportamentul etic? Acestea sunt prezentate în Codul etic al profesioniștilor contabili, elaborat și publicat de IFAC (International Federation of Accountants). Nu toate pun în discuție acțiuni frauduloase sau intenția de a încălca cerințele de etică.

Un exemplu de circumstanță este interesul propriu. Orice persoană, în majoritatea situațiilor, își

urmărește interesul. Profesioniștii contabili se pot afla, uneori, în situația unor conflicte de interese, atunci când interesele clienților cu privire la un anumit subiect sunt divergente sau când interesele profesionistului contabil nu sunt aceleași cu cele ale clientului său. Pot interveni, de asemenea, interese financiare ale profesionistului în legătură cu un client de audit.

Un alt exemplu poate fi încălcarea cerințelor de independență și obiectivitate. Este greu de crezut că un profesionist nu își dă seama când începe să nu se mai raporteze la limitările legate de menținere a independenței.

De asemenea, în activitatea sa, un profesionist contabil poate efectua raționamente profesionale neadecvate. Pot fi luate în discuție mai multe cauze, cum ar fi lipsa de experiență, de profesionalism, dar și raționamente dictate de interese.

Un factor important este și pierderea sensibilității etice din cauza obișnuinței sau inerentei, rezultate dintr-o perioadă prea lungă de colaborare cu un client. De aceea, pentru misiunile de audit statutar, sunt prevăzute cerințe de rotație a personalului implicat în acestea.

Mai pot fi aduse în discuție conducerea greșită a misiunilor și lipsa culturii profesionale, eșecul în gestionarea amenințărilor la adresa independenței și obiectivității, lipsa de competență și lipsa de organizare.

Un rol esențial în formarea unui profesionist contabil îl are educația profesională, în general, și educația etică, în special. În cadrul programelor de formare profesională continuă, organismele profesionale trebuie să



include în tematicile de pregătire și elemente de educație care să urmărească obiective legate de etică, cum ar fi:

- ➔ Raportarea educației contabile la problemele de etică;
- ➔ Recunoașterea problemelor din contabilitate care au implicații de natură etică;
- ➔ Dezvoltarea unui simț al obligației morale sau responsabilității;
- ➔ Dezvoltarea aptitudinilor necesare pentru a înțelege conflictele de etică și dilemele de etică;
- ➔ Învățarea și înțelegerea incertitudinilor din profesia contabilă;
- ➔ Determinarea schimbărilor în comportamentul etic;
- ➔ Aprecierea și înțelegerea istoriei și structurii tuturor aspectelor eticii în profesia

contabilă și relația lor cu aspectele generale ale eticii.

Totuși, de ce greșesc profesioniștii contabili și auditorii, în special? Problema reală nu este corupția conștientă ci prejudecata neintenționată. Unele erori sunt, fără dubii, rezultatul fraudei, dar a atribui multe erori corupției deliberate ar însemna să considerăm că profesia contabilă este plină de escroci – o concluzie despre care nu numai contabilii ci și cei care lucrează cu aceștia știu că nu este adevărată.

Problema principală este vulnerabilitatea la prejudecăți și păreri preconcepute. Natura subiectivă a contabilității și relația riguroasă între firmele de contabilitate și clienți conduc la situația că și cei mai onești și meticuloși auditori pot, neintenționat, să accepte informații distorsionate care să mascheze poziția financiară a companiei. Scandaluri importan-

te, precum Enron – **Arthur Andersen**, pot avea la bază, mai degrabă, o serie de raționamente preconcepute neintenționate decât un program criminal deliberat.

Comportamentul profesionistului contabil are la bază o premisă generală: dorințele umane sunt influențate puternic de modul în care interpretăm informația, deci dacă suntem motivați să avem o concluzie, de regulă, o avem. Profesioniștii contabili par imuni la prejudecăți deoarece lucrează cu cifre și sunt ghidați de standarde clare. Cu toate acestea auditul corporativ este un teren fertil pentru prejudecăți.

Ce factori influențează comportamentul profesional? Să trecem în revistă câțiva:

- ➔ **Ambiguitate** - Informația contabilă este stabilită prin interpretare ceea ce creează prejudecăți. Auditorii și clien-

ții au deseori răspunsuri diferite la probleme de bază: ce este o investiție; ce este o cheltuială; cum se recunosc veniturile. În încercarea de a justifica auditul la ENRON, **J. Berardino**, a menționat: „Mulți cred despre contabilitate că este o știință. Este mai mult o artă.”. Suntem de acord, dar depinde în ce fel își folosește profesionistul contabil talentul.

➔ **Atașament** - Există o motivație de afaceri puternică pentru a rămâne în grațiile clienților. Companiile concediază auditorii care furnizează opinii nefavorabile, iar carierele individuale ale auditorilor depind de anumiți clienți. Atașamentul produce prejudecăți.

➔ **Aprobare** - Auditorii aprobă raționamentele unei persoane din firma client, există o tendință de a aproba.

Suplimentar acestor factori, există și trei elemente ale naturii umane care influențează comportamentul profesionistului contabil:

➔ **Familiaritate** – îi este mai aproape firma decât investitorii;

➔ **Continuitate** – consecința imediată a unui raport critic poate fi pierderea clientului;

➔ **Escaladare** – o concesie aduce după sine multe altele.

După anul 2010, alte scandaluri financiare importante au confirmat că soluțiile sunt departe de a fi găsite și aplicate. Fără pretenția de a stabili o ierarhie, dăm câteva exemple, cu menționarea auditorilor și a problemelor constatate:

- ➔ Kinross Gold, 2010 - KPMG - supraevaluarea valorii activelor;
- ➔ Lehman Brothers, 2010 - Ernst & Young - neraportare Repo;
- ➔ Sino-Forest Corporation, 2011 - Ernst & Young – schema Ponzi;
- ➔ Autonomy Corporation, 2012 – Deloitte & Touche – majorarea valorii companiei;
- ➔ Penn West Exploration, 2012-2014 – KPMG – supraevaluarea profiturilor;
- ➔ Toshiba, 2015 - Ernst & Young - supraevaluarea profiturilor.

Studiu de caz: SATYAM – „India Enron”, bijuteria IT a Indiei

Satyam - Companie fondată în 1987, a devenit companie publică în 1992 și a ajuns în 2008 să cuprindă 66 de țări și 52.000 de angajați, listată la NYSE în 2001 și la UNESCO în 2008.

În anul 2009 s-a constatat că angajații erau doar 40.000 și că, lunar, erau plătiți 13.000 de angajați inexistenți.

Administratorul **Raju** a utilizat banii investitorilor pentru afacerile de familie, a alunecat afacerile spre două companii proprii, fără permisiunea investitorilor, nu a plătit împrumuturile și a creat debitori falși. Întrucât nu mai putea gestiona golul din bilanț și deja un avertizor dăduse un semnal, în ianuarie 2009, Raju a mărturisit fraudă. Anterior, între 2001 și 2003, Satyam mai fusese acuzată de fraude.

S-a constatat că auditorul Satyam, PwC, a făcut o serie de greșeli: nu a confirmat independent soldurile la bănci, în special la depozitele fixe; au fost încălcate diferite protocoale; nu a verificat facturile prin sondaj; nu au fost raportate o serie de datorii; onorariile de audit au fost plătite pe căi extraordinare; nu a verificat creșterea dobânzilor la fonduri de depozit false; au fost constatate sisteme slabe în entitate, dar nu s-au făcut mențiuni despre aceasta; nu a verificat tranzacțiile de la inițiere până la finalizare; au fost ignorate facturile false; multe probleme nu au fost raportate comitetului de audit; constatări independente ale echipei de audit au fost ignorate de responsabilii misiunii.

Studiu de caz: TESCO

TESCO - rețea de supermarket - a fost subiectul unor despăgubiri pentru produse expirate reambalate, cafea de slabă calitate etc. Tesco a fost subiectul mai multor investigații privind încălcarea regulilor de concurență, tactici de vânzare înșelătoare, probleme cu angajații, structură fiscală complexă, implicând bănci din zona off-shore (Insulele Cayman).

Auditorul Tesco, PwC, a fost investigat de Financial Reporting Council în decembrie 2014 pentru dezordinea din conturile Tesco. Deloitte a făcut o investigație privind erorile de raportare a profiturilor.

Studiu de caz: Toshiba 2015

În cazul Toshiba, profiturile au fost umflate cu 1,2 miliarde de

dolari în ultimii șapte ani, prin practici contabile incorecte: înregistrarea unor profituri viitoare; neînregistrarea pierderilor; neînregistrarea cheltuielilor.

Presiunea pe subordonați a creat obediență față de superiori și a condus la practici contabile frauduloase - după 2008 a fost stabilită și o țintă de vânzări. La aceasta s-a adăugat un control intern slab la fiecare nivel al conglomeratului. De asemenea, controalele interne în departamentele finanțe, audit corporativ, managementul riscului și comitetul de transparență nu au funcționat corespunzător pentru a identifica și stopa acest comportament.

Studiu de caz: BT Italia 2017

BT și-a schimbat prima dată auditorul după 33 de ani, după ce scandalul financiar în legătură cu afacerile din Italia a costat 530 de milioane de lire. PwC a fost înlocuit de KPMG. PwC va audita ultima dată situațiile financiare 2017 și va fi supusă unei investigații a Financing Reporting Council.

În ianuarie 2017, BT a admis că afacerile din Italia au supraestimat profiturile, ceea ce a condus la scăderea prețului pe acțiune. În urma unei investigații independente, KPMG a descris această situație drept un comportament neadecvat al managerilor. Scandalul a început după ce un avertizor a informat conducerea executivă în 2016, despre unele probleme. Investigația ulterioară a KPMG a identificat „*practici contabile incorecte și un set complex de vânzări, cumpărări, tranzacții de factoring și leasing*

incorecte” care au condus la profituri supraestimate în afacerile italiene, timp de mai mulți ani. BT a inventat profituri în decursul mai multor ani, prin aranjamente neoneroase și corupte cu clienții și finanțatorii.

Problemele sunt departe de a fi identificate și soluționate. După scandalul BT Italia, PwC Ucraina acuză Privat Bank de o gaură de 5,5 miliarde de dolari, iar KPMG South Africa este adusă în discuție în legătură cu un scandal de corupție ce implică mită la nivel guvernamental.

Natura umană își face simțită prezența și în cazuri mai puțin celebre, dar cu impact asupra imaginii profesiei contabile. În 2016, Ernst & Young a fost amendată de organismul de supraveghere american (SEC) cu 9,3 milioane de dolari pentru încălcarea de către unii auditori a cerințelor de etică. S-a constatat că, din ianuarie 2012 până în martie 2015, **Gregory Bednar**, senior auditor, a încălcat regulile companiei, cu un client din New York. Împreună cu CEO al companiei auditate, acesta a petrecut mult timp în casele

fiecăruia dintre ei, au efectuat excursii comune costisitoare, cheltuind pentru distracții în cei trei ani suma de 109.000 de dolari. De asemenea, **Pamela Hartford**, membru al unei echipe de audit, a avut o relație de altă natură decât profesională, cu proprietarul companiei auditate, între martie 2012 și iunie 2014.

În concluzie, se constată multe erori contabile, multe fraude, fără legătură cu mărimea companiilor sau cu popularitatea lor. Toate erorile sau fraudele au la bază aspecte de natură etică. Ieșirea din atenție a cerințelor de etică sau chiar încercarea de eludare a lor conduc la o extindere globală a problemelor. De asemenea, se constată și se discută, despre rolul esențial al educației etice în cadrul educației contabile. Din păcate, educația profesională se așează pe un sistem general de educație tot mai controversat, cu multe sincope și derapaje. Iar la baza acestuia stă tot educația inițială, „*cei șapte ani de acasă*” cum se spune. ♦

Bibliografie

1. Bazerman, M. H., Loewenstein, G., & Moore, D. A. (2002). Why good accountants do bad audits in *Harvard Business Review*, 80(1), 87-102.
2. Elam, D., Madrigal, M., Jackson, M., Texas A&M University-San Antonio, USA, Olympus Imaging Fraud Scandal: A Case Study in *American Journal Of Business Education –Fourth Quarter 2014*, vol. 7, no. 4.
3. Madan Lal Bhasin, Corporate Accounting Fraud: A Case Study of Satyam Computers Limited in *Open Journal of Accounting*, 2013, no. 2, pp. 26-38, <http://dx.doi.org/10.4236/ojacct.2013.22006>
4. www.accounting-degree.org/scandals/
5. https://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals
6. retheauditors.com/wp-content/.../GSFFAConf2013.pdf

Importanța aderării CAFR la Proiectul Common Content

Diana SĂNDULESCU

CAFR

Despre Proiectul Common Content

În climatul actual, dominat de incertitudinea mediului economic, trendul ascendent al cererii de informații financiare relevante și de încredere a părților interesate și cerințele mediului profesional, rolul procesului de învățământ și a programului de calificare de nivel este important și crește de la an la an.

Însă, pentru a face față acestei provocări este necesar ca institutele academice și organismele profesionale să lucreze împreună pentru a dezvolta un program educațional al profesiei contabile la un nivel înalt de calitate. Din această perspectivă, corelația dintre organismele academice și cele profesionale contribuie la menținerea și dezvoltarea unui obiectiv comun, acela ca viitorul profesionist să dobândească judecată profesională și să livreze rapoarte de înaltă calitate.

Nucleul unei calificări de nivel înalt și modern este realizarea unui echilibru adecvat între încurajarea conformării permanente, prin proceduri simplificate, comunicare și educație, precum și combaterea vechilor mentalități într-un mod eficient. Proiectul Common Content (Conținut comun) este o colaborare între organismele contabile de prim rang cu scopul de a dezvolta, menține și unifica reperele profesionale pentru învățământul de înaltă calitate, repere reflectate în calificările distincte ale organismelor participante.

Ca răspuns la globalizarea activității economice, a pieței unice și a armonizării legislative la nivel european, mai multe institute contabile europene au început să colaboreze pentru a aduce cât mai aproape calificările profesionale oferite. Astfel, organismele profesionale din

Franța, Germania, Irlanda, Italia, Olanda și Marea Britanie au lansat în anul 2005 un proiect cu intenția de a obține un set comun de calificări profesionale pentru obținerea calității de membru în cadrul institutelor lor.

Obiectivul proiectului Common Content este să creeze o nouă generație de contabili și auditori europeni care se vor bucura de oportunități de carieră transfrontaliere îmbunătățite. Proiectul urmărește unificarea, pe cât posibil, a calificărilor profesionale la nivelul institutelor participante. Acest lucru va maximiza elementele comune ale calificărilor profesionale și se va concentra pe următoarele servicii furnizate de profesioniștii contabili:

- asigurarea și serviciile conexe;
- măsurarea performanțelor și raportare;
- management strategic și de afaceri;
- management financiar;
- servicii fiscale și juridice.

Altfel spus, proiectul are ca scop coordonarea sistemelor educaționale din Europa, astfel încât să devină posibilă o mai mare mobilitate a profesioniștilor contabili.

Pe baza cerințelor IFAC și UE, proiectul Content Common a dezvoltat un curriculum pentru instituțiile de învățământ, cu ajutorul căruia acestea pot stabili măsura în care instruirea lor contabilă este „dovada comună a conținutului”. Obiectivul cel mai important este ca profesioniștii contabili să poată lucra „peste graniță” fără a fi nevoiți să urmeze cursuri suplimentare de formare.

Proiectul Common Content are o abordare în trei etape, sintetizată în următoarele trei întrebări:

1. Care sunt așteptările clienților, angajatorilor și publicului de la profesioniștii contabili?
2. Ce gamă de servicii ar trebui să poată oferi un profesionist contabil debutant?
3. Ce cunoștințe, competențe și abilități ar trebui să aibă un profesionist contabil debutant pentru a putea furniza aceste servicii?

Etapa 1 Așteptările clienților, angajatorilor și publicului de la profesioniștii contabili:

- ➔ Să furnizeze următoarele servicii: asigurarea și serviciile conexe; măsurarea performanțelor și raportare; management strategic și de afaceri; management financiar; serviciile fiscale și juridice.
- ➔ Să aibă integritate și angajament față de interesul public.
- ➔ Să respecte cele mai înalte standarde de etică.
- ➔ Să aibă aptitudini ridicate în ceea ce privește asigurarea calității, finanțe și mediul de afaceri care întrunesc sau depășesc:
 - Cerințele internaționale pentru profesioniștii contabili și auditorii statutar;
 - Cerințele de examinare europene pentru auditorii statutar.
- ➔ Să aibă o abordare integrată și multidisciplinară.
- ➔ Să aplice atât cunoștințe naționale cât și internaționale.

Etapa 2 *Serviciile furnizate de un profesionist contabil debutant*

Profesioniștii contabili debutanți ar trebui să poată furniza acele aspecte ale serviciilor specifice în:

- ➔ Rezultatele învățării comune în toate jurisdicțiile;
- ➔ Rezultatele naționale ale învățării, relevante în jurisdicțiile în care doresc să obțină dreptul de membru.

Etapa 3 *Cunoștințele, competențele și abilitățile unui profesionist contabil debutant*

Profesioniștii contabili debutanți ar trebui:

- ➔ Să aibă cunoștințele necesare pentru a dobândi rezultatele învățării comune și naționale;
- ➔ Să aibă competențe interdisciplinare și alte competențe, atribute ce sunt necesare pentru a dobândi rezultatele învățării;
- ➔ Să poată adopta o abordare integrată și multidisciplinară în ceea ce privește furnizarea de servicii.

Calitatea de membru al proiectului Common Content

Proiectul Common Content este deschis organismelor profesionale contabile care împărtășesc viziunea, misiunea, valorile și obiectivele proiectului și au îndeplinit cerințele pentru aderare, în special în privința calificării profesionale a acestor organisme, care trebuie să satisfacă cerințele de conținut comune pentru calificările profesionale.

Calitatea de membru nu este limitată de considerente geografice sau politice și este deschisă oricărei organizații de contabili profesioniști care îndeplinește cerințele de membru.

În cadrul proiectului există două categorii de membri: membri asociați și institute participante (membri cu drepturi depline).

Calitatea de membru asociat este deschisă acelor organisme contabile care împărtășesc viziunea, misiunea, valorile și obiectivele proiectului și au ca obiectiv pe termen lung să devină membri cu drepturi depline.

Începând cu anul 2015, CAFR a devenit membru asociat în proiectul Common Content.

Calitatea de membru cu drepturi depline se obține în urma unui proces de conformitate ce implică mai multe etape, și anume:

- ➔ Elaborarea unui raport de autoevaluare, realizat de organismul care dorește obținerea calității de membru cu drepturi depline;
- ➔ Revizuirea auto-evaluării de către o echipă pentru a analiza dacă există dovezi suficiente pentru a susține concluziile exprimate în autoevaluare;

➔ Decizia Grupului de coordonare a proiectului cu privire la autoevaluare și procesul de revizuire.

De la înființare și până în prezent, proiectul Common Content a reușit să reunească mai

multe institute care să adere la cerințele generale, care să împărtășească valorile și obiectivele promovate de acest proiect. Organismele participante sunt prezentate în cele ce urmează:

Membri cu drepturi depline	
Denumirea institutului	Țara
Instituut van de Bedrijfsrevisoren - Institut des Reviseurs d'Enterprises (IBR-IRE)	Belgia
Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC)	Franța
Ordre des Experts-Comptables (OEC)	
Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)	Germania
Wirtschaftsprüferkammer (WPK)	
Chartered Accountants Ireland (CAI)	Irlanda
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC)	Italia
Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)	Marea Britanie
Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)	
Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)	Olanda
Membri asociați	
Denumirea institutului	Țara
Polska Izba Biegłych Rewidentów (PIBR)	Polonia
Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR)	România
Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Espana (ICJCE)	Spania
Institut Oesterreichischer Wirtschaftspruefer (IWP)	Austria
Kammer der Wirtschaftstreuhaender (KWT)	

Membrii proiectului Common Content se întâlnesc trimestrial pentru a discuta problemele stringente în domeniul educației, cât și alte aspecte importante legate de dezvoltarea conținutului cadrului de reglementare european în ceea ce privește profesiștii contabili.

Beneficiile calității de membru cu drepturi depline în cadrul proiectul Common Content

Proiectul Common Content favorizează schimbul transfrontalier de opinii al celor implicați în educația și formarea auditorilor în UE și în întreaga lume – inclusiv universități, profesioniști, organisme profesionale și de reglementare – cu privire la aspecte cum ar fi programe educaționale și cursuri, examene și formare.

Acest conținut comun implică, de asemenea, conformitate deplină cu Standardele Internaționale de Educație (IES) emise de către Comitetul Internațional pentru Standarde de Educație Contabilă (IAESB) și respectă cerințele educaționale pentru auditorii statutare, în temeiul Directivei Europene 2014/56/CE privind auditul statutar.

Avantajele acestui proiect, ca mijloc de armonizare la un nivel ridicat de educație și formare profesională a auditorilor statutare includ:

- ➔ Oferirea unei platforme comune pentru armonizarea educației și formării, care recunoaște atât zonele care sunt comune, cât și zonele care trebuie să fie diferite în calificările naționale în cadrul aplicării principiului subsidiarității;
- ➔ Oferirea de îndrumări în ceea ce privește

ariile comune (de exemplu: IFRS, ISA);

- ➔ Oferirea unui cadru care ia în considerare aspectele naționale (de exemplu, drept și fiscalitate) și a unei baze solide pentru testul de aptitudini și, prin urmare, pentru portabilitatea calificărilor de auditor în cadrul UE și la nivel mondial;
- ➔ Cadrul referitor la aptitudini, document important oferit de Common Content pentru formarea profesională, ajută la asigurarea că auditorii sunt în măsură să aplice competențele dobândite în practică.

Proiectul poate servi drept model pentru recunoașterea reciprocă a auditorilor între Comisia Europeană și țările europene din afara UE, în conformitate cu acordurile globale ale tratatelor economice și comerciale.

Avantajul acceptării CAFR ca membru cu drepturi depline este acela că, pe lângă faptul că va duce la creșterea calității serviciilor prestate de auditori prin alinierea la cele mai bune practici recunoscute cel puțin la nivel european, un auditor financiar membru al CAFR va putea obține dreptul de practică în oricare din celelalte țări membre mult mai ușor decât până acum, doar prin susținerea unor examene de diferențe, care se vor axa pe particularitățile țării respective (cum ar fi legislația națională, sistemul fiscal sau altele similare) și prin demonstrarea unei minime experiențe practice solicitate.

Procesul de evaluare a programului de pregătire a CAFR

Obținerea titlului de membru cu drepturi depline presupune în prima etapă elaborarea unui raport de analiză a sistemului de admitere în profesie, a celui de pregătire a stagiariilor și a celui de pregătire profesională continuă a membrilor, alinierea la cerințele impuse de Common Content și autoevaluarea gradului în care aceste cerințe sunt îndeplinite. Ulterior, în urma unei revizuirii făcute de unul, două sau trei dintre celelalte organisme membre, se va decide dacă se obține titlul de membru cu drepturi depline.

Pentru prima etapă, cea de autoevaluare, Common Content a emis mai multe documente privind structura evaluării cu cerințe gene-

rale și specifice pentru tot programul de calificare, de la accesul la stagiul până la examenul final.

Prima parte, cea de autoevaluare, a cuprins întocmirea unui raport ce conține șapte părți, conform Manualului de Conformitate emis de Common Content:

- ➔ Partea A: Descrierea generală a programului de calificare
- ➔ Partea B: Descrierea controlului calității asupra programului de calificare
- ➔ Partea C: Cerințe Internaționale
- ➔ Partea D: Nivelul academic
- ➔ Partea E: Rezultatele procesului de învățare
- ➔ Partea F: Matricea abilităților
- ➔ Partea G: Concluzii generale ale autoevaluării

Acest raport a acoperit toate părțile indicate în **Manualul de Conformitate** și a cuprins mai multe aspecte și sarcini.

Statusul actual al procesului de autoevaluare

Obiectivul Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR) este furnizarea unui cadru propice dezvoltării profesiei de auditor financiar, în care serviciile sunt orientate spre îndeplinirea tuturor cerințelor și așteptărilor persoanelor interesate. Prin promovarea unor valori fundamentale de profesionalism, integritate, transparență, corectitudine, dinamism și unitate, CAFR urmărește constituirea unei profesii solide, bazată pe principii etice, care să servească interesului public.

O dezvoltare sustenabilă a profesiei de auditor financiar, la cele mai înalte standarde, nu poate fi îndeplinită decât prin formarea unor profesioniști de înaltă clasă, care au la bază o pregătire temeinică ce acoperă competența tehnică, aptitudinile profesionale, valorile, etica, experiența practică și evaluarea, elemente al căror rol este să asigure că membrii profesiei ating un nivel corespunzător de competență profesională.

Manualul de Conformitate

Domeniu	Aspecte	Sarcini
Partea A	Descrierea generală a programului de calificare a CAFR, împreună cu o concluzie în care să se specifice dacă, calificarea oferită întrunește cerințele generale ale Common Content.	<ul style="list-style-type: none"> • Descrierea cadrului de reglementare și a profesiei: <ul style="list-style-type: none"> – Calificarea ce face subiectul autoevaluării și revizuirii; – Fundamentele legale și de reglementare ale auditului; – Identificarea organismelor care reglementează profesia, principalele responsabilități și mecanismele de supraveghere; – Serviciile reglementate ce pot fi efectuate de către auditorul financiar; – Principalele profesii și calificări corelate auditului financiar. • Descrierea modalității prin care CAFR și calificarea de auditor financiar îndeplinește cerințele generale ale Common Content. • O schiță a programului de calificare: <ul style="list-style-type: none"> – Cerințele de acces la stagiu; – Cerințe de educație, inclusiv contribuția universităților, a altor instituții academice; – Cerințe de experiență practică; – Procesul de evaluare – examenul final; – Cerințe de admitere în profesie; – Modalitatea prin care programul de pregătire are un grad înalt de îndeplinire a celor cinci domenii de servicii.
Partea B	O descriere a controlului calității asupra programului de calificare și o concluzie, susținută de documentația unor dovezi de autoevaluare adecvate, dacă procesul de control al calității a aplicat principiile comune de control al calității conținutului.	<ul style="list-style-type: none"> • Descrierea controlului calității asupra programului de calificare: <ul style="list-style-type: none"> – Aplicarea unei abordări bazată pe riscuri asupra controlului calității (de exemplu, evaluarea riscului, răspunsul la risc, implementarea răspunsurilor, monitorizarea, documentația); – Controlul calității asupra programului de calificare (de exemplu, cerințe de acces, conținutul programului de pregătire, administrarea programului de pregătire, proceduri de calificare); – Controlul calității asupra experienței practice (de exemplu, abordare, conținut, supervizare, monitorizare); – Controlul calității asupra evaluării (de exemplu, logistică, pregătire, confidențialitate, administrare și raportare); – Notarea, înregistrarea și publicarea rezultatelor, tratarea malpraxisului și monitorizarea); – Controlul calității asupra admiterii în profesie.
Partea C	O concluzie, susținută de documentația adecvată, prin care să se evedențieze dacă, calificarea profesională a CAFR îndeplinește cerințele internaționale corespunzătoare pentru auditori și cerințele de examinare la nivelul UE și la nivel internațional pentru auditorii statutare.	<ul style="list-style-type: none"> • Conformitatea cu Standardele Internaționale de Educație (IES): <ul style="list-style-type: none"> – Conformitatea cu IES 1; – Conformitatea cu IES 2; – Conformitatea cu IES 3; – Conformitatea cu IES 4; – Conformitatea cu IES 5; – Conformitatea cu IES 6; – Conformitatea cu IES 7; – Conformitatea cu IES 8. • Conformitatea cu cerințele europene de calificare.
Partea D	O concluzie, susținută de documentație, în care să se demonstreze dacă evaluarea pentru programul de calificare este la nivelul academic adecvat.	<ul style="list-style-type: none"> • Compararea nivelului de evaluare cu descriptorii Dublin (inclusiv integrarea multidisciplinară). • Sistemul european de transfer de credite (ECTS) sau compararea intrărilor necesare pentru evaluarea acestora. • Sistemele naționale și internaționale de acreditare (de exemplu, Sistemul european de îmbunătățire a calității - EQUIS) sau compararea evaluării cu acestea. • Cadrul european al calificărilor (EQF). • Finalizarea unui program de pregătire acreditat. • Examenele profesionale cu un grad de dificultate mai mare decât cele necesare în același domeniu pentru o diplomă academică. • Repere naționale pentru nivelul 1 și 2 de pregătire.

Domeniu	Aspecte	Sarcini
Partea E	O concluzie, susținută de documentația adecvată, dacă programul de calificare îndeplinește rezultatele învățării comune.	<ul style="list-style-type: none"> • Analiza situației de fapt a rezultatelor învățării CAFR. • Analiza diferențelor dintre situația curentă asupra rezultatelor învățării a CAFR și cerințele Common Content cu privire la rezultatele învățării pentru următoarele servicii și arii de cunoștințe (subiecte principale): <ul style="list-style-type: none"> – asigurarea și serviciile conexe (ARS); – măsurarea performanțelor și raportare (PMR); – management strategic și de afaceri (SBM); – management financiar (FM); – serviciile fiscale și juridice (TLS); – cunoștințe profesionale generale; – cunoștințe generale.
Partea F	O concluzie, susținută de documentația adecvată, dacă programul de calificare acoperă, în mod integrat, cele cinci domenii de servicii și îndeplinește cerințele descrise în cadrul de competențe.	<ul style="list-style-type: none"> • Conformitatea programului de calificare a CAFR cu cerințele descrise în cadrul de competențe.
Partea G	O concluzie generală referitoare la îndeplinirea cerințelor de educație solicitate de Common Content, cât și în ceea ce privește cerințele generale.	<ul style="list-style-type: none"> • Declarația finală – o concluzie generală cu privire la următoarele aspecte: <ul style="list-style-type: none"> – Calificarea de auditor financiar oferită de CAFR este în conformitate cu cerințele Common Content sau – Calificarea de auditor financiar oferită de CAFR este în conformitate cu cerințele Common Content însă necesită acțiuni corective sau – Calificarea de auditor financiar oferită de CAFR nu este în conformitate cu cerințele Common Content.

Scopul raportului de autoevaluare a fost de a oferi o analiză aprofundată a următoarelor aspecte:

- ➔ programul de calificare disponibil în prezent în cadrul CAFR;
- ➔ controlul calității asupra programului de calificare;
- ➔ cerințele internaționale aplicate la nivelul CAFR;
- ➔ nivelul academic dobândit de profesioniștii contabili la nivel de intrare la absolvirea programului de calificare;
- ➔ principalele rezultate ale învățării rezultate din absolvire;
- ➔ cadrul de competențe aplicat în cadrul programului de calificare;
- ➔ principalele concluzii derivate pe baza analizei menționate mai sus.

Elaborarea raportului de autoevaluare a debutat în anul 2016 și, pe lângă provocarea întocmirii materialului, a fost necesar un efort comun al echipei de lucru desemnată de CAFR în acest sens. Toate părțile raportului au fost

revizuite etapizat de către consultantul de proiect, desemnat de conducerea proiectului Common Content, **Alain Burlaud**, membru al Institutului Ordinul Experților Contabili (OEC), cu o vastă experiență în domeniul educației și auditului. Cu ajutorul consultanței oferite de Alain Burlaud, având la bază o colaborare continuă, raportul de autoevaluare a fost finalizat înainte de termen.

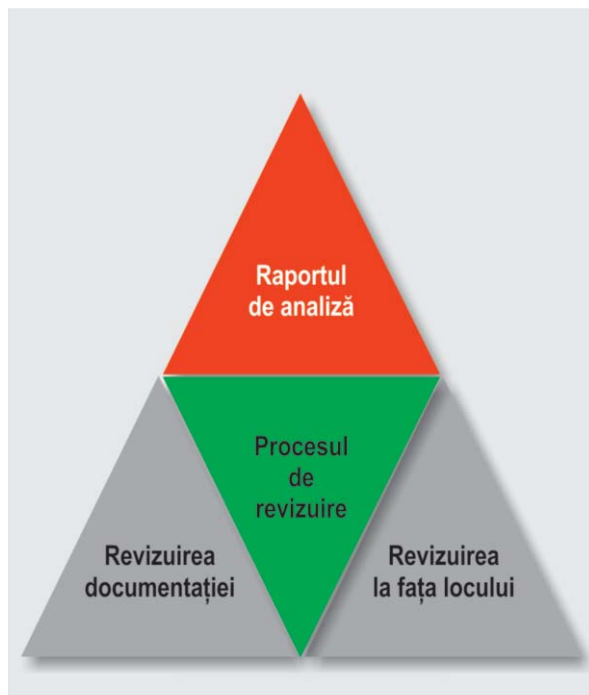
În cadrul întâlnirii conducerii proiectului Common Content, care a avut loc în luna septembrie la Amsterdam, a fost stabilită Comisia de revizuire a raportului de autoevaluare a CAFR, care își va începe activitatea în anul 2018.

Astfel, echipa de revizuire va fi formată din:

- ➔ un membru al Institutului Ordinului Experților Contabili din Franța (OEC);
- ➔ un membru al Institutului Auditorilor din Belgia (IBR-IRE);
- ➔ doi membri ai Institutului Contabililor Autorizați din Anglia și Țara Galilor (ICAEW).

În cadrul ultimei întâlniri din acest an a membrilor proiectului Common Content, ce va avea loc la finalul lunii decembrie la Paris, CAFR va prezenta raportul final al autoevaluării.

Astfel, anul viitor va începe procesul propriu-zis de revizuire și va cuprinde următoarele etape:



În prima etapă, echipa de revizuire desemnată va efectua verificarea raportului de autoevaluare și, dacă va considera necesar, va putea solicita o documentație suplimentară.

În cadrul celei de a doua etape, membrii echipei de examinare vor veni în România pentru a discuta cu reprezentanții CAFR asupra problemelor ce nu au putut fi rezolvate ca parte a primei etape.

În acest sens, echipa de revizuire va notifica în timp util CAFR referitor la problemele pe care intenționează să le abordeze și motivele pentru care vor dorească să trateze aceste probleme.

Raportul revizuirii va explica concluzia pe baza evaluării globale a rezultatelor revizuirii, recomandările echipelor de examinare din zonele de dezacord cu CAFR, în eventualitatea în care vor exista, precum și concluziile la care s-a ajuns pe fiecare dintre secțiunile A-F ale autoevaluării, împreună cu o explicație a modului în

care au fost atinse aceste concluzii.

Acest raport de analiză va oferi o descriere a înțelegerii obținute, evaluarea riscurilor efectuată, răspunsurile la riscurile întreprinse prin proceduri ulterioare, precum și prin rezultatele obținute prin aceste proceduri (inclusiv un rezumat al diferențelor față de cerințele Common Content identificate din testele efectuate), precum și rezumatul dovezilor obținute prin intermediul acestor proceduri pentru fiecare dintre părțile A-F ale autoevaluării.

Pe baza rezultatelor revizuirii, echipa de examinare poate avea observații sau recomandări privind procesul de conformitate.

Astfel, se estimează că până la jumătatea anului următor, întregul proces de evaluare a conformității dintre programul de calificare oferit de CAFR și cerințele proiectului Common Content va fi finalizat, urmând să avem o decizie finală în ceea ce privește aderarea CAFR ca membru cu drepturi depline.

*

Așa cum este specificat în Declarația de Misiune, Common Content urmărește să armonizeze rezultatele educaționale de înaltă calitate pentru abilități relevante ale contabililor profesioniști, ale organismelor profesionale contabile, care sunt supuse globalizării. Totodată, se urmărește și schimbarea așteptărilor publicului, păstrând în același timp puterea structurilor locale de învățământ, calificări și denumiri.

În acest sens, schimbul de experiență în ceea ce privește abilitățile și cunoștințele educaționale reprezintă un mod sigur de a oferi o nouă perspectivă și de a crește nivelul de calitate a programului de calificare furnizat de CAFR. Armonizarea întregului proces educațional și de calificare va avea efecte directe în atingerea obiectivelor CAFR.

Putem concluziona că, pe lângă beneficiile oferite de calitatea de membru cu drepturi depline în cadrul proiectului Common Content, evaluarea generală a programului actual de calificare al CAFR, precum și evidențierea diferențelor în ceea ce privește respectarea cerințelor de conținut comun, sunt de o mare valoare pentru activitatea CAFR ca atare. ♦

Core & More – Informații de bază și informații suplimentare

Hilde BLOMME

Deputy CEO, Accountancy Europe

Ben RENIER

Manager Public Sector and Future Corporate Reporting,
Accountancy Europe

Raportarea corporativă se referă la modalitatea de comunicare a companiilor cu părțile interesate, ca parte a obligațiilor acestora de gestionare și de asumare a responsabilităților. Raportarea corporativă trebuie să țină pasul cu realitatea economică în dezvoltare și să răspundă nevoilor unui grup cât mai extins de părți interesate. Evoluțiile rapide din mediul economic global au intensificat preocupările referitoare la măsura în care raportarea corporativă continuă să își îndeplinească obiectivele.

Dinamica tranziției către o mai bună comunicare și o îmbunătățire a nivelului de responsabilitate este evidentă din numărul tot mai mare de dezbateri publice și a interesului pentru raportarea corporativă. Cu toate acestea, nu a apărut încă un punct de vedere comun legat de abordarea problemelor existente, cu atât mai puțin legat de adaptarea raportării corporative, în așa fel încât să se obțină o mai bună reprezentare a poziției și a performanței economice a societăților.

Lansarea dezbaterii

În anul 2015, Accountancy Europe a publicat lucrarea *The Future of Corporate Reporting – creating the dynamics for change* (Viitorul raportării financiare – crearea dinamicii pentru schimbare), din seria Cogito¹. Obiectivul articolului a fost de a stimula o dezbatere deschisă între diferite elemente constitutive. Lucrarea propune o nouă metodă de prezentare pentru raportarea corporativă, și anume conceptul de Core & More („Informații de bază și informații suplimentare”). În plus, articolul a sporit și interesul publicului pentru raportarea corporativă, conținutul acesteia, informațiile financiare și nefinanciare, elaborarea de politici, inovație și tehnologie.

Am implicat în elaborarea conținutului articolului responsabili pentru întocmirea situațiilor financiare, utilizatori, auditori, autorități de reglementare, cadre universitare și factori de decizie din întreaga Europă. Am analizat răspunsurile primite într-un document de monitorizare din luna martie 2017². Părțile implicate au recunoscut necesitatea dezbaterii și au considerat oportun conceptul de Core & More. Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate a menționat conceptul de Core & More chiar în proiectul său privind raportarea corporativă glo-

¹ https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/FEECogitoPaper_-_TheFutureofCorporateReporting.pdf

² <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/170322-Publication-Follow-up-paper-on-FoCR.pdf>

bală³. La solicitarea părților interesate, am clarificat și mai în detaliu conceptul de Core & More și felul în care se raportează la inițiativa privind raportarea integrată din articolul nostru publicat în luna septembrie 2017, *Core & More: O oportunitate pentru o raportare financiară mai inteligentă*⁴.

Core & More

Utilizatorii au nevoie de o raportare corporativă concisă și de foarte bună calitate. În final, rapoartele Core & More ar trebui să includă informații relevante specifice organizației și să înlocuiască rapoartele de mari dimensiuni cu informații standard de raportare.

Conceptul de Core & More își propune să prezinte raportarea corporativă „mai inteligent” prin organizarea informațiilor financiare și nefinanciare într-un mod mai încheșat, logic și structurat. Raportul Core ar trebui să cuprindă informații-cheie, considerate relevante pentru o serie întreagă de părți interesate, iar rapoartele More ar trebui să includă informații suplimentare pentru un public mai limitat.

Conceptul de Core & More încurajează raportarea corporativă „mai inteligentă” care să se adreseze unui grup cât mai extins de părți interesate. Conceptul propune o nouă modalitate de prezentare și corelare a informațiilor. Ideea este de a condensa într-un rezumat bine structurat cele mai relevante informații despre societate (Core), iar ulterior utilizatorii pot aprofunda infor-

mații detaliate în funcție de necesitățile acestora (More). Această metodă ar putea înlocui practica actuală de raportare divizată, ce presupune lipsa unui rezumat și a unei structuri globale pentru diverse rapoarte independente. În același timp, conceptul are în vedere și modul în care se utilizează tehnologia și raportarea online.

Pilonul Core este considerat ca fiind un raport general scurt și concis, care cuprinde cele mai relevante și semnificative informații legate de societate. Raportul Core ar trebui să includă toate informațiile importante pentru toate părțile interesate. Informațiile detaliate cuprinse în rapoartele More ar trebui să se adreseze unui public limitat. Este foarte probabil ca cea mai mare parte a informațiilor din raportul Core, precum și din rapoartele More selectate, integral sau parțial, să respecte cerințele legale de raportare, astfel cum sunt duse la îndeplinire în prezent prin raportul anual.

Conținutul specific al rapoartelor ar trebui să depindă de ceea ce consideră o societate ca fiind nevoile de informații ale părților sale interesate. Deși conceptul de Core & More nu își propune să definească conținutul rapoartelor corporative, noi am conturat unele idei. De exemplu:

- ➔ **Core:** cele mai importante cifre, perspective și riscuri financiare și nefinanciare.
- ➔ **More:** situații financiare complete, informații detaliate privind durabilitatea și informații legate de angajați.

Conceptul Core & More implică nevoia de a acoperi, în totalitate, atât informații financiare, cât și nefinanciare, în raportarea corporativă. Cu toate acestea, conținutul specific al rapoartelor va depinde de ceea ce consideră o companie ca fiind nevoile de informații ale părților sale interesate. În unele cazuri, stabilirea principiilor referitoare la pragul de semnificație, relevanță și raportare s-ar putea dovedi a fi mai dificilă în cazul unui public mai larg. Pragul de semnificație și relevanța informațiilor sunt diferite în cazul analizării unui consumator, comparativ cu un investitor. Punerea în aplicare a acestui principiu ar trebui să contribuie la colaborarea dintre persoanele care își desfășoară activitatea pe baza informațiilor financiare și cele care se concentrează asupra informațiilor nefinanciare.

Totodată, luăm în considerare impactul pe care tehnologia îl va avea asupra raportării corporative. Părțile interesate se așteaptă deja la un progres în direcția raportării online. Link-urile și tehnologia îi vor ajuta pe cititori să găsească într-un raport digital Core & More informațiile de care au cea mai mare nevoie. Cititorii care au nevoie de mai multe detalii cu privire la un subiect prezentat în raportul Core ar putea accesa cu ușurință raportul More corespunzător printr-un simplu hyperlink. Rezumatul din raportul Core ar putea fi însoțit și de un tablou de bord, în funcție de preferințele utilizatorului.

Constatăm compatibilitatea dintre conceptul Core & More și

³ <http://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2017/march/iasb/wider-corporate-reporting/ap28a-wcr.pdf>

⁴ <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/170918-Publication-Core-More.pdf>

raportarea integrată. Ambele concepte recomandă raportarea ca fiind esențială pentru generarea de valoare organizațiilor. În ultimii ani, inițiativa de raportare integrată a contribuit la obținerea unei acceptări globale a raportării bazate pe valoare. Raportarea integrată va ajuta societățile să transmită un mesaj clar, concis și armonizat pentru a explica modul în care toate resursele acestora generează valoare. Consiliul Internațional de Raportare Integrată (IIRC) ar trebui, cu siguranță, să continue ajustarea și dezvoltarea acestui cadru.

Experimentarea pe piață va avea un rol esențial în dezvoltarea de noi concepte de raportare, precum Core & More. Cu toate acestea, inovația trebuie promovată și stimulată. Principalele părți interesate, inclusiv factorii de decizie și autoritățile de reglementare, ar trebui să colaboreze în vederea contribuției la generarea unui echilibru corect între politici, reglementări și inovații.

Un bun exemplu de experimentare îl constituie Laboratorul de raportare financiară din Marea Britanie (Laboratorul). Acesta reunește responsabili pentru întocmirea situațiilor financiare și investitori în vederea asistării actorilor de pe piață la inovarea și îmbunătățirea raportării corporative. Laboratorul oferă un mediu sigur, o abordare bazată

pe colaborare, precum și posibilitatea de a testa exemple pentru a identifica cele mai bune practici. Este un instrument puternic, care încurajează dezbaterile între părțile interesate. Ca o concluzie, contactul stabilit de Laborator cu autoritatea de reglementare din Marea Britanie (Consiliul pentru raportare financiară) pare, de asemenea, să fi contribuit la succesul acestuia.

Un laborator de raportare corporativă similar la nivelul UE poate contribui la promovarea inovației pe scena raportării corporative și ar facilita astfel schimbul de bune practici între statele UE.

În viitor

Evenimentul nostru recent a reunit peste 120 de participanți pentru a discuta despre viitorul raportării corporative cu principalele părți interesate și cu factorii de decizie. Puteți afla mai multe din înregistrările video și din rezumatul evenimentului de pe site-ul nostru⁵.

Pentru a garanta realizarea următorilor pași spre viitorul raportării corporative:

- invităm societățile să înceapă să experimenteze conceptul de Core & More în vederea continuării dezvoltării și îmbunătățirii acestuia, împreună cu alte părți interesate, cum ar fi investitorii;
- invităm guvernele și autoritățile responsabile cu punerea în aplicare să încurajeze sau, cel puțin, să pună la dispozi-

ția entităților care doresc să experimenteze noi concepte de raportare;

- solicităm orientarea inițiativelor și a cadrelor privind informațiile nefinanciare către un singur cadru global de raportare bazat pe principii (a se vedea inițiativa⁶ din luna septembrie 2017);
- solicităm analizarea privind entitatea care va asigura calitatea și disciplina în raportarea de informații nefinanciare, în cazul în care Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) nu poate realiza acest lucru, după cum a declarat președintele IASB, **Hans Hoogervorst**, în cadrul evenimentului pe care l-am organizat.

Organizarea acestei dezbateri reprezintă un efort continuu întreprins de Accountancy Europe. Măsurile pe care urmează să le luăm vizează:

- analizarea impactului tehnologic asupra raportării corporative, prin colaborarea eventuală cu alți actori din scena de raportare;
- susținerea înființării unui laborator european de raportare corporativă cu părțile noastre interesate din Europa. ♦

Articol



**ACCOUNTANCY
EUROPE.**

⁵ <https://www.accountancyeurope.eu/events/shaping-future-corporate-reporting/>

⁶ <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/170918-Call-for-action-letter.pdf>



ISSN 2284-6697

