



SUBIECTE PENTRU
VERIFICAREA
CUNOȘTINȚELOR ÎN
VEDEREA SUSTINERII
EXAMENULUI DE
COMPTENȚĂ PROFESIONALĂ

EDITURA MIRTON
TIMIȘOARA, 2022

SUBIECTE PENTRU VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR ÎN VEDEREA SUSTINERII EXAMENULUI DE COMPETENȚĂ PROFESIONALĂ

Camera Auditorilor Financiari din România

București, Str. Sirenelor, nr.67-69

Sector 5

Tel. 031 433 59 42

Fax 031 433 59 40

E-mail: cafr@cafr.ro

© CAFR

Toate drepturile asupra acestei publicații 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.

ISBN 978-973-52-2035-8

Cuprins

CUVÂNT ÎNAINTE.....	6
PROBA I - TESTUL PRIVIND CUNOȘTIINȚELE TEORETICE. ÎNTREBĂRI DE TIP GRILĂ PROPUSE.....	8
TEORIA ȘI PRINCIPIILE CONTABILITĂȚII GENERALE.....	8
CERINȚELE LEGALE ȘI STANDARDE REFERITOARE LA ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE ȘI CONSOLIDATE	19
STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE.....	33
ANALIZĂ FINANCIARĂ	51
CONTABILITATEA COSTURILOR ȘI MANAGERIALĂ.....	66
MANAGEMENTUL RISCULUI ȘI CONTROL INTERN	87
AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE	91
CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI.....	97
STANDARDE INTERNAȚIONALE DE AUDIT	105
ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ.....	112
LEGISLAȚIA PRIVIND SOCIETĂȚILE ȘI REGLEMENTĂRILE PRIVIND GUVERNANȚA CORPORATIVĂ	117
LEGISLAȚIE FISCALĂ.....	124
TEHNOLOGIA INFORMAȚIEI ȘI SISTEME COMPUTERIZATE	147
RĂSPUNSURI.....	166
TEORIA ȘI PRINCIPIILE CONTABILITĂȚII GENERALE.....	166
CERINȚELE LEGALE ȘI STANDARDE REFERITOARE LA ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE ȘI CONSOLIDATE	167
STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE.....	168
ANALIZĂ FINANCIARĂ	169
CONTABILITATEA COSTURILOR ȘI MANAGERIALĂ.....	171
MANAGEMENTUL RISCULUI ȘI CONTROLUL INTERN.....	172
AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE	173
CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI.....	174
STANDARDE INTERNAȚIONALE DE AUDIT	174
ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ.....	175
LEGISLAȚIA PRIVIND SOCIETĂȚILE ȘI REGLEMENTĂRILE PRIVIND GUVERNANȚA CORPORATIVĂ	175

LEGISLAȚIE FISCALĂ	176
TEHNOLOGIA INFORMAȚIEI ȘI SISTEME COMPUTERIZATE	179
PROBA I – TESTUL PRIVIND CUNOȘTINȚELE TEORETICE. SUBIECTE DESCHISE PROPUSE.	183
AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE	183
CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI.....	190
STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT	197
ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ.....	209
CERINȚE LEGALE ȘI STANDARDE REFERITOARE LA ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINACIARE ANUALE ȘI CONSOLIDATE	213
RĂSPUNSURI.....	214
AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE	214
CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI.....	239
STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT	265
ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ.....	317
CERINȚE LEGALE ȘI STANDARDE REFERITOARE LA ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINACIARE ANUALE ȘI CONSOLIDATE	356
PROBA II – TESTUL DE APLICARE ÎN PRACTICĂ A CUNOȘTINȚELOR TEORETICE. SUBIECTE DESCHISE PROPUSE.....	362
FORMULAREA UNEI OPINII DE AUDIT CU DESCRIEREA/ARGUMENTAREA RAȚIONAMENTULUI PROFESIONAL UTILIZAT, LUÂND ÎN CONSIDERARE UN CAZ PRACTIC REFERITOR LA UNUL SAU MAI MULTE ASPECTE LEGATE DE AUDITUL STATUTAR.....	362
PLANIFICAREA ȘI DERULAREA MISIUNILOR DE AUDIT STATUTAR, RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI ÎN AUDITUL STATUTAR, PRECUM ȘI DIFERENȚELE DE RAPORTARE DINTRE AUDITUL FINANCIAR ȘI CEL STATUTAR.....	372
STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND CONTROLUL CALITĂȚII (ISQC) 1, CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI ȘI REVIZURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE ȘI SERVICII CONEXE	385
RĂSPUNSURI.....	392
FORMULAREA UNEI OPINII DE AUDIT CU DESCRIEREA/ARGUMENTAREA RAȚIONAMENTULUI PROFESIONAL UTILIZAT, LUÂND ÎN CONSIDERARE UN CAZ PRACTIC REFERITOR LA UNUL SAU MAI MULTE ASPECTE LEGATE DE AUDITUL STATUTAR.....	392

PLANIFICAREA ȘI DERULAREA MISIUNILOR DE AUDIT STATUTAR, RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI ÎN AUDITUL STATUTAR, PRECUM ȘI DIFERENȚELE DE RAPORTARE DINTRE AUDITUL FINANCIAR ȘI CEL STATUTAR.	423
STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND CONTROLUL CALITĂȚII (ISQC) 1, CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI ȘI REVIZUIRI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE ȘI SERVICII CONEXE	444
TEMATICA ȘI BIBLIOGRAFIA EXAMENULUI DE COMPETENȚĂ PROFESIONALĂ ORGANIZAT DE CAFR	461
PLAN DE CONTURI	473

CUVÂNT ÎNAINTE

Dragi colegi,

Consiliul Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), prin angajamentul asumat de a sprijini viitorii profesioniști care doresc să obțină calitatea de auditor financiar, cu scopul de a crește vizibilitatea acestei profesii, a coordonat proiectul elaborării prezentei culegeri de *Subiecte pentru verificarea cunoștințelor în vederea susținerii examenului de competență profesională*.

Această publicație este adresată persoanelor interesate să susțină examenul de competență profesională, organizat în anul 2022 de Camera Auditorilor Financiari din România, în baza delegării primite de la Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS) și conține modele de subiecte propuse.

Parcursul acestui material favorizează familiarizarea cu bibliografia aferentă examenului de competență profesională și cu tipul subiectelor. Modelele de subiecte incluse în culegere reprezintă un instrument suplimentar care le este util candidaților în vederea acumulării și revizuirii cunoștințelor necesare susținerii examenului.

Dorim să facem precizarea că parcursul acestei publicații și rezolvarea subiectelor propuse nu garantează promovarea examenului de competență profesională, dar rezolvarea acestora reprezintă o componentă a procesului de pregătire și de acumulare a cunoștințelor.

Prezenta publicație este rezultatul unui efort îndelungat și susținut al unei echipe de profesioniști cu experiență îndelungată, atât teoretică cât și practică, relevantă în domeniile cuprinse în bibliografie, venind în întâmpinarea așteptărilor și solicitărilor primite în acest sens din partea persoanelor interesate să accedă la profesia de audit financiar și astfel să devină membri ai acestei profesii în România, conform legislației naționale în vigoare.

Această culegere de subiecte propuse este structurată în funcție de cele două probe din cadrul examenului de competență profesională, fiind însoțite de răspunsurile/rezolvările aferente:

- Proba I, Testul privind cunoștințele teoretice (întrebări de tip grilă și subiecte deschise) și
- Proba II, Testul de aplicare în practică a cunoștințelor teoretice (subiecte deschise).

Pentru examenul de competență profesională organizat de CAFR în anul 2022 urmează a fi elaborate subiecte noi, diferite de cele prezentate în această publicație, cu respectarea cerințelor *Normelor privind organizarea și desfășurarea examenului de competență profesională*, aprobate prin Ordinul președintelui ASPAAS nr. 391/2020 cu modificările și completările ulterioare.

În speranța că această culegere de *Subiecte pentru verificarea cunoștințelor în vederea susținerii examenului de competență profesională* va fi de un real folos în pregătirea pentru susținerea acestui examen, dorim mult succes tuturor viitorilor candidați, asigurându-vă de întreg sprijinul Camerei Auditorilor Financiari din România în acest proces.

August 2022

Adrian POPESCU,
Președinte al Consiliului CAFR

Prof. univ. dr. Liliana IONESCU-FELEAGĂ,
Vice-președinte CAFR
Coordonator proiect

Echipa de elaborare a modelelor de subiecte:

Prof. univ. dr. Ovidiu Constantin BUNGET
Conf. univ. dr. Alin-Constantin DUMITRESCU
Prof. univ. dr. Iuliana Eugenia GEORGESCU
Conf. univ. dr. Flavius GUINEA
Dr. Elena IORDACHE
Prof. univ. dr. Liliana IONESCU- FELEAGĂ
Prof. univ. dr. Bogdan-Ștefan IONESCU
Conf. univ. dr. Mirela NICHITA
Conf. univ. dr. Irimie Emil POPA
Prof. univ. dr. Ioan-Bogdan ROBU
Prof. univ. dr. Iulia SOBOLEVSCHI- DAVID
Prof. univ. dr. Aurelia ȘTEFĂNESCU

PROBA I - TESTUL PRIVIND CUNOȘTINȚELE TEORETICE. ÎNTREBĂRI DE TIP GRILĂ PROPUSE.

TEORIA ȘI PRINCIPIILE CONTABILITĂȚII GENERALE

1. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: în decembrie 2020 a achiziționat din Canada un robot pentru ambalarea produselor finite în următoarele condiții: preț de cumpărare 1.430.000 lei; taxă vamală 22.250 lei; cheltuieli cu transportul robotului de la furnizor până la locul amplasării în valoare de 199.000 lei, transport realizat de SC Milena Speed SA; cheltuieli cu pregătirea locului în care va fi instalat robotul 132.000 lei; onorariile plătite inginerilor care s-au ocupat de asamblarea și testarea robotului 88.000 lei. Entitatea este plătitoare de TVA și primește din partea furnizorului din Canada o reducere comercială de 10%. Entitatea estimează o durată de utilizare a robotului de 30 ani și alege metoda de amortizare liniară.

Conform Ordinului OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, costul de achiziție al robotului este de:

- a) 1.287.000 lei;
- b) 1.728.250 lei;
- c) 1.309.250 lei;
- d) 1.596.250 lei.

2. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: pe data de 31.12.2019 a achiziționat dintr-un stat din Uniunea Europeană (UE) un echipament în următoarele condiții: preț negociat cu furnizorul 821.000 lei; cheltuieli de transport efectuate de furnizorul din UE 43.000 lei; instalarea este efectuată de salariații cumpărătorului care au fost plătiți cu 30.000 lei. Cheltuielile cu publicitatea TV a produselor obținute cu ajutorul noului echipament este de 112.000 lei. Managementul este optimist că această publicitate va contribui la creșterea cererii pentru produsele sale. La plata furnizorului extern s-au înregistrat venituri din diferențe de curs valutar de 3.900 lei. Se consideră că metoda de amortizare adecvată pentru echipament este cea liniară pe o perioadă de 15 ani.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea de intrare a echipamentului este:

- a) 821.000 lei;
- b) 1.006.000 lei;
- c) 894.000 lei;
- d) 1.009.900 lei.

3. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale*

individuale și situațiile financiare anuale consolidate: pe data de 31.12.2021 a achiziționat din Marea Britanie un echipament în următoarele condiții: preț negociat cu furnizorul 825.000 lei; taxe vamale aferente importului 18.600 lei; cheltuieli de transport efectuate de furnizor 43.000 lei; instalarea este efectuată de angajați ai cumpărătorului care au fost plătiți cu 32.400 lei. La plata furnizorului extern s-au înregistrat cheltuieli din diferențe de curs valutar de 2.700 lei. Pregătirea personalului pentru a utiliza corect echipamentul s-a realizat printr-un training al cărui cost a fost de 14.000 lei.

Se consideră că metoda de amortizare adecvată este cea liniară pe o perioadă de 15 ani.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, amortizarea anuală a echipamentului este:

- a) 919.000 lei;
- b) 843.600 lei;
- c) 886.600 lei;
- d) 897.900 lei.

4. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: pe data de 31.12.2018 a achiziționat dreptul de difuzare a unei emisiuni TV la prețul de 380.000 lei. Onorariile avocaților și consultanților sunt de 18.700 lei. Costurile privind publicitatea TV a noii emisiuni este de 51.000 lei, iar realizatorii emisiunii sunt optimiști că numărul telespectatorilor va crește semnificativ. Dreptul de difuzare este achiziționat pentru o perioadă de 6 ani, iar metoda de amortizare este cea liniară.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea contabilă a dreptului de difuzare prezentată în bilanțul exercițiului financiar 2021 este:

- a) 215.500 lei;
- b) 224.850 lei;
- c) 190.000 lei;
- d) 199.350 lei.

5. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: pe data de 31.12.200N a achiziționat o instalație la costul de achiziție de 625.000 lei, amortizată liniar pe o perioadă de 8 ani. La sfârșitul anului 200N+3 se decide reevaluarea sa, iar valoarea justă stabilită de un evaluator autorizat este de 550.125 lei. Amortizarea cumulată la data reevaluării este recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, iar rezerva din reevaluare este transferată la rezultatul reportat la data scoaterii din evidență a instalației.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, rezerva din reevaluare prezentată în bilanțul exercițiului financiar 200N+3 este:

- a) 78.125 lei;
- b) 237.625 lei;
- c) 74.875 lei;
- d) 159.500 lei.

6. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: pe data de 31.12.200N a achiziționat o clădire și un teren (ansamblu imobiliar) la un cost total de 4.600.000 lei, valoarea aferentă terenului, conform contractului de vânzare-cumpărare, este de 1.700.000 lei. Durata de viață utilă a fost considerată 20 de ani, iar metoda de amortizare utilizată este cea liniară.

După 10 ani de la data achiziției, ansamblul imobiliar a fost reevaluat la valoarea justă de 4.750.000 lei, iar valoarea justă aferentă terenului, conform raportului de evaluare, este de 2.750.000 lei. Amortizarea cumulată la data reevaluării este eliminată din valoarea contabilă brută a activului, iar rezerva din reevaluare este transferată la rezultatul reportat la data scoaterii din evidență a ansamblului imobiliar.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, rezerva din reevaluare prezentată în bilanțul exercițiului financiar 200N10 este:

- a) 1.600.000 lei;
- b) 150.000 lei;
- c) 1.050.000 lei;
- d) 2.000.000 lei.

7. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: la închiderea exercițiului financiar 200N deținea următoarele imobilizări financiare – *alte titluri imobilizate*:

- (i) 5.000 Acțiuni A, achiziționate la costul unitar de 5 lei/acț. Acțiunile sunt cotate pe piața financiară;
- (ii) 200 Acțiuni B, achiziționate la costul unitar de 23 lei/acț. Acțiunile sunt cotate pe piața financiară.

La 31.12.200N, cursul unei acțiuni A este de 6,25 lei/ acț, iar al unei acțiuni B este de 19,4 lei/acț.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate este de:

- a) 5.530 lei;
- b) 720 lei;
- c) 0 lei;
- d) 6.970 lei.

8. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: pe data de 31.12.200N a deschis o fabrică pentru procesarea chimică a mineralelor. S-a estimat că fabrica va funcționa 20 ani, până pe data de 31.12.200N20, când va fi dezafectată. Costul fabricii este de 50.000.000 lei. La data deschiderii fabricii, costurile de dezafectare necesare au fost estimate la 2.500.000 lei. Rata de actualizare de 2% este adecvată pentru calculul valorii actualizate a provizionului; factorul de actualizare 2% cu termen 20 ani este 0,672.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, înregistrarea provizionului pentru dezafectarea fabricii, la data deschiderii fabricii, se efectuează astfel:

a)	1513			
	Provizioane pentru			
	dezafectare			
2.500.000 lei	imobilizări	=	404	2.500.000 lei
	corporale și alte		Furnizori de imobilizări	
	acțiuni similare legate			
	de acestea			
b)	1513			
	Provizioane pentru			
1.680.000 lei	dezafectare imobilizări	=		1.680.000 lei
	corporale și alte acțiuni			
	similare legate de acestea			
c)	1513			
	Provizioane pentru			
1.680.000 lei	dezafectare imobilizări	=		1.680.000 lei
	corporale și alte acțiuni			
	similare legate de acestea			
d)	1513			
	Provizioane pentru			
2.500.000 lei	dezafectare imobilizări	=		2.500.000 lei
	corporale și alte acțiuni			
	similare legate de acestea			

9. Din balanța de verificare a unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, s-au extras următoarele informații: terenuri 811.000 lei; clădiri 956.000 lei; echipamente de producție 834.900 lei; mobilier 64.400 lei; deprecierea terenurilor 22.000 lei; amortizarea echipamentelor 142.400 lei; provizioane pentru dezafectarea echipamentelor 125.000 lei; amortizarea cumulată a clădirilor 182.800 lei; rezerve din reevaluarea clădirilor 33.900 lei; licențe Windows 4.800 lei; casa în lei 1.500 lei.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea **Activelor imobilizate (litera A)** este:

- a) 2.323.900 lei;
- b) 2.357.800 lei;
- c) 2.482.800 lei;
- d) 2.478.000 lei.

10. Din balanța de verificare a unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, s-au extras următoarele informații: clienți 21.500 lei; conturi la bănci în lei 3.100 lei; furnizori 61.300 lei (cu scadența în primele 2 luni ale exercițiului financiar următor); produse finite 3.500 lei; salarii de plată 14.800 lei; sume de încasat de la acționari 600 lei; dividende de plată 21.300 lei;

impozit pe profit de plătit 12.380 lei; cheltuieli în avans (3 luni) 1.500 lei; venituri în avans (6 luni) 5.500 lei; avansuri încasate în contul comenzilor 8.000 lei; mobilier 15.000 lei; amortizarea mobilierului 2.000 lei; credite bancare pe termen lung 85.700 lei, din care suma de 1.520 lei rambursabilă în anul următor.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea **Datoriilor: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (litera D)** este:

- a) 124.800 lei;
- b) 119.300 lei;
- c) 126.300 lei;
- d) 111.300 lei.

11. Din balanța de verificare a unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, s-au extras următoarele informații la data de 31.12.2021: venituri în avans (8 luni) 18.500 lei; materii prime 21.500 lei; furnizori 6.300 lei (cu scadența în primele 2 luni ale exercițiului financiar următor); avansuri acordate personalului 22.000; avansuri de trezorerie 11.000 lei; dividende de plată 11.300 lei; impozit pe profit de plătit 22.380 lei; cheltuieli în avans (3 luni) 21.600 lei; subvenții pentru investiții 25.000 lei; credite bancare pe termen lung 225.500 lei, din care suma de 11.500 lei rambursabilă în anul următor; avans acordat pentru achiziția unui teren 325.000 lei; creanțe imobilizate 13.600 lei, debitori diverși 22.000 lei.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea **Veniturilor în avans (litera I)** este:

- a) 43.500 lei;
- b) 18.500 lei;
- c) 11.500 lei;
- d) 325.000 lei.

12. Din balanța de verificare a unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, s-au extras următoarele informații: capital subscris vărsat 31.000 lei; rezerve legale 6.200 lei; rezerve din reevaluare 11.000 lei; rezultatul exercițiului (pierdere) 2.600 lei; produse finite 10.500 lei; salarii de plătit 2.000 lei; dividende de încasat 12.000 lei; credite bancare pe termen scurt 12.500 lei; mărfuri 3.600 lei; capital subscris nevărsat 500 lei; dividende de plată 2.000 lei.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea **Capitalurilor proprii (litera J)** este:

- a) 50.800 lei;
- b) 51.300 lei;
- c) 46.100 lei;
- d) 44.100 lei.

13. Din balanța de verificare a unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, s-au extras următoarele informații: clienți 3.500 lei; conturi la bănci în lei 3.100 lei; furnizori 61.300 lei (cu scadența în primele 2 luni ale exercițiului financiar următor); mijloace de transport

443.500 lei; salarii de plată 4.800 lei; sume de încasat de la acționari 600 lei; dividende de plată 11.300 lei; impozit pe profit de plătit 5.300 lei; cheltuieli în avans (3 luni) 1.500 lei; venituri în avans (6 luni) 5.500 lei; licențe 8.000 lei; mobilier 15.000 lei; amortizarea mobilierului 2.000 lei; credite bancare pe termen lung 125.500 lei, din care suma de 1.500 lei rambursabilă în anul următor.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea indicatorului **Total active minus datorii curente (litera F)** este:

- a) 383.500 lei;
- b) 375.500 lei;
- c) 374.000 lei;
- d) 387.500 lei.

14. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: încasări de la clienți 952.000 lei; plăți către furnizori 711.500 lei; plăți către angajați 100.500 lei; dobânzi plătite legate de activitatea de exploatare 300 lei; impozit pe profit plătit 11.400 lei; plăți privind achiziții instalații 833.000 lei; încasări din vânzarea echipamentelor vechi 75.000 lei; TVA de recuperat încasat de la bugetul de stat 34.300 lei; sume încasate de la acționari ca majorare a capitalului subscris 1.500 lei; încasări din împrumuturi pe termen lung 222.500 lei.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea **Fluxului de trezorerie din activitatea de exploatare** este:

- a) 139.700 lei;
- b) 128.300 lei;
- c) 126.600 lei;
- d) 350.800 lei.

15. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: plăți către furnizori 171.500 lei; plăți către angajați 90.500 lei; dobânzi plătite legate de activitatea de finanțare 1.300 lei; impozit pe profit plătit 24.400 lei; plăți privind achiziții instalații 1.933.000 lei; încasări din vânzarea echipamentelor vechi 125.000 lei; impozit pe clădiri plătit 73.000 lei; sume încasate de la acționari ca majorare a capitalului subscris 4.700 lei; încasări din împrumuturi pe termen lung 522.500 lei; încasări de la clienți 552.000 lei; dividende încasate 3.500 lei, din care dividende în valoare de 2.200 lei sunt aferente activității de exploatare.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea **Fluxului de trezorerie din activitatea de investiție** este:

- a) -1.933.000 lei (negativ);
- b) -1.808.000 lei (negativ);
- c) -1.803.300 lei (negativ);
- d) -1.806.700 lei (negativ).

16. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: plăți către furnizori 151.500 lei; dobânzi plătite legate de activitatea de finanțare 7.300 lei; impozit pe profit plătit 14.400 lei; plăți privind achiziții instalații 633.000 lei; încasări din vânzarea echipamentelor vechi 75.000 lei; impozit pe dividende plătit 3.000 lei; sume încasate de la acționari ca majorare a capitalului subscris 4.700 lei; încasări din împrumuturi pe termen lung 222.500 lei; încasări de la clienți 552.000 lei; dividende încasate 3.500 lei, din care dividende în valoare de 2.200 lei sunt aferente activității de exploatare.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea **Fluxului de trezorerie din activitatea de finanțare** este:

- a) 219.900 lei;
- b) 216.900 lei;
- c) 215.200 lei;
- d) 212.200 lei.

17. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: plăți către bugetul de stat 4.030 lei; încasări de la un client extern 2.900 lei; plăți către furnizorii de utilități 4.300 lei; credite pe termen lung încasate de la bancă 280.500 lei; achiziția de imobilizări corporale 622.000 lei, din care s-a plătit 10%; plata ratei curente aferentă creditului bancar 2.750 lei; cheltuieli cu dobânzile 400 lei, din care s-au plătit 300 lei. La începutul exercițiului financiar, numerarul și echivalentele de numerar erau în valoare 900 lei.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea **Fluxului de trezorerie din activitatea de finanțare** în cazul în care dobânzile sunt clasificate în activitatea de exploatare, este:

- a) 278.650 lei;
- b) 217.450 lei;
- c) 277.750 lei;
- d) 280.500 lei.

18. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*:

- (i) rezultatul brut al exercițiului 9.500 lei profit;
- (ii) plata ratei aferente unui contract de leasing financiar 5.300 lei;
- (iii) dividende plătite 2.000 lei;
- (iv) cheltuieli cu dobânzile 700 lei, dobânzi plătite 500 lei;
- (v) venituri din dobânzi 100 lei, dobânzi încasate 100 lei;
- (vi) plăți privind achiziția mijloacelor de transport 211.200 lei;
- (vii) variația creanțelor comerciale: creștere cu 44.600 lei;
- (viii) variația datoriilor comerciale: creștere cu 66.400 lei;
- (ix) impozit pe profit plătit 3.200 lei.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea **Fluxului de trezorerie din activitatea de exploatare**, în cazul în care atât dobânzile și dividendele încasate, cât și cele plătite sunt clasificate în activitatea de exploatare, este:

- a) 28.700 lei;
- b) 26.300 lei;
- c) 28.300 lei;
- d) 20.400 lei.

19. Conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin OMFP 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, costul unei imobilizări corporale achiziționate, printre altele, nu cuprinde:

- a) taxele de import și alte taxe pe care persoana juridică nu le poate recupera de la autoritățile fiscale;
- b) cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct imobilizării corporale;
- c) costurile de introducere a unui nou produs care se realizează cu ajutorul imobilizării corporale;
- d) comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct imobilizării corporale.

20. La 01.12.N, se cunosc următoarele informații despre un stoc de mărfuri, a cărui evidență se realizează la prețul de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA: sold contul 371 Mărfuri: 428.400 lei; sold contul 4428 TVA neexigibilă 68.400 lei; sold contul 378 Diferențe de preț la mărfuri: 60.000 lei.

În cursul lunii decembrie N au loc următoarele tranzacții:

- 1) la data de 15.12.N are loc o achiziție de mărfuri pe baza facturii: preț de cumpărare 200.000 lei; remiză 20%, scont de decontare 1%, TVA 19%; adaosul comercial este 20%, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă prețului de vânzare este de 19%;
- 2) la data de 21.12.N, se efectuează plata furnizorului din contul de la bancă în lei;
- 3) la data de 27.12.N, se vând mărfuri la prețul de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA, de 171.360 lei, încasarea efectuându-se în numerar.

La data de 31.12.N, se estimează o valoare realizabilă netă a mărfurilor nevândute la sfârșitul anului de 310.000 de lei.

La ce valoare se prezintă în bilanț, la 31.12.N, stocul de marfă?

- a) 310.000 lei;
- b) 485.520 lei;
- c) 340.005 lei;
- d) 119.995 lei.

21. În luna decembrie a exercițiului 2021, societatea Millennia SRL, care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, încasează o chirie în valoare de 6.000 lei, care este aferentă lunilor decembrie 2021, ianuarie 2022 și februarie 2022 (2.000 lei/lună). La 31.12.2021, în bilanțul societății Millennia SRL, se va prezenta:

- a) un venit în avans în valoare de 4.000 lei;

- b) o cheltuială în avans în valoare de 4.000 lei;
- c) venit în avans în valoare de 6.000 lei;
- d) un provizion (categoria "Alte provizioane") în valoare de 4.000 lei.

22. La 31.12.2021, se cunosc următoarele informații despre un stoc de mărfuri: costul de achiziție: 20.000 lei; prețul de vânzare estimat: 21.000 lei; cheltuieli de vânzare estimate: 1.500 lei.

Potrivit OMFP 1802/2014 *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, la 31.12.2021, stocul de mărfuri este evaluat în bilanț la valoarea de:

- a) 20.000 lei;
- b) 21.000 lei;
- c) 21.050 lei;
- d) 19.500 lei.

23. Se cunosc următoarele informații despre un stoc de produse finite evaluate la costul de producție:

- stoc inițial 10 bucăți la costul de producție de 21 lei/bucată;
- se obțin din procesul de producție 10 bucăți la costul de producție de 19 lei/bucată;
- se vând 15 bucăți la prețul de vânzare de 25 lei/bucată (prețul de vânzare nu include taxa pe valoarea adăugată).

Potrivit OMFP 1802/2014 *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, care dintre următoarele înregistrări este corectă, pentru efectuarea descărcării din gestiune a produselor finite vândute, dacă evaluarea la ieșire se efectuează pe baza costului mediu ponderat calculat după fiecare intrare (CMP)?

- a) 345 = 711 300 lei;
- b) 711 = 345 300 lei;
- c) 345 = 711 305 lei;
- d) 711 = 345 305 lei.

24. Salt Exploration Ltd care are ca obiect de activitate extragerea sării din saline și-a achiziționat un nou echipament de producție care să polueze mai puțin. Informațiile privind achiziția sunt: preț negociat cu furnizorul New Technologies Corporation 800.000 lei; cheltuieli de transport 75.000 lei; cheltuieli privind montarea și instalarea 125.000 lei; cheltuieli privind testarea echipamentului 50.000 lei; cheltuieli generale privind organizarea activității utilizând noul echipament 50.000 lei; cheltuieli estimate privind demontarea echipamentului la sfârșitul duratei utile de viață (peste 30 ani) 75.000 lei.

Potrivit OMFP 1802/2014 *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, costul de achiziție al echipamentului este:

- a) 1.125.000 lei
- b) 1.050.000 lei
- c) 1.000.000 lei
- d) 875.000 lei

25. Se prezintă următoarea structură de grup: societatea societatea – mamă (SM) deține 70% din drepturile de vot și din capitalul societății A; societatea SM deține 30% din drepturile de vot și

din capitalul societății B; societatea B deține 25% din drepturile de vot și capitalul societății A. Care din următoarele afirmații **nu** este adevărată?

- a) societatea A va fi consolidată de către societatea SM prin metoda integrării globale;
- b) societatea B va fi consolidată de către societatea SM prin metoda punerii în echivalență;
- c) procentajul de control pe care-l deține societatea SM la societatea A este de 70%;
- d) societatea A va consolida societatea B prin metoda punerii în echivalență.

26. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, elementul *Titluri puse în echivalență* se regăsește în:

- a) situațiile financiare individuale ale societății-mamă;
- b) situațiile financiare consolidate care includ entități asociate și/sau entități controlate în comun;
- c) situațiile financiare consolidate ale grupului format din societatea-mamă și filiale;
- d) situațiile financiare individuale ale entităților asociate.

27. Sunteți contabil la societatea Epsilon care, din diverse motive, printre care și pandemia de COVID 19, a fost nevoită să își schimbe o parte din furnizorii tradiționali. Ca urmare a acestui aspect, aceasta a livrat clienților câteva loturi de produse de o calitate inferioară celor comercializate anterior. Unul din motive este faptul că, la rândul lor, furnizorii au livrat materiale cu un grad de calitate inferior.

În luna iunie 2021, societatea este data în judecată de unul din clienții săi, suma cerută de acesta fiind de 500.000 lei.

La 31 decembrie 2021, avocații societății sunt de părere că societatea Epsilon nu poate fi făcută responsabilă de acest aspect, existând o probabilitate ridicată ca aceasta să câștige procesul.

În acest caz, în momentul întocmirii situațiilor financiare la data de 31 decembrie 2021, este necesară:

- a) Prezentarea în notele la situațiile financiare a unui activ contingent;
- b) Prezentarea în notele la situațiile financiare a unei datorii contingente;
- c) Recunoașterea unui provizion pentru litigii, pentru respectarea principiului prudenței;
- d) Recunoașterea unei ajustări pentru deprecierea produselor finite.

28. În luna decembrie 2021 societatea Alfa a efectuat următoarele tranzacții:

(i) a vândut societății Beta produse finite în valoare de 100.000 lei, decontarea tranzacției urmând a fi efectuată în luna februarie 2022;

(ii) a încasat în avans suma de 40.000 lei de la societatea Beta în vederea furnizării de servicii de montaj în luna ianuarie 2022.

OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, în situațiile financiare elaborate la data de 31 decembrie 2022, societatea Alfa va prezenta:

- a) O datorie de 100.000 lei și o creanță de 40.000 lei;
- b) O datorie, la valoarea netă, de 60.000 lei;
- c) O creanță de 100.000 lei și o datorie de 40.000 lei;
- d) O creanță, la valoarea netă, de 60.000 lei.

29. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: pe data de 12 octombrie 200N a vândut

unui client mărfuri la preț de vânzare 2.000 lei, TVA 19%, costul de achiziție al acestora fiind de 1.700 lei. Entitatea a încasat imediat în numerar 50% din valoarea creanței, restul va încasa în ianuarie 200N+1.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, care din următoare afirmații este corectă:

- a) veniturile anului 200N sunt de 1.190 lei pentru că se aplică principiul prudenței;
- b) veniturile anului 200N sunt de 2.000 lei pentru că se aplică principiul contabilității de angajamente;
- c) veniturile anului 200N sunt de 1.000 lei pentru că se aplică principiul contabilității de angajamente;
- d) veniturile anului 200N sunt de 1.000 lei pentru că se aplică principiul prudenței.

30. Din balanța de verificare a unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, s-au extras următoarele informații: venituri din vânzarea mărfurilor 17.000 lei; cheltuieli cu personalul 22.500 lei; venituri din chirii 11.500 lei; cheltuieli cu impozite și taxe 400 lei; venituri din vânzarea produselor finite 9.000 lei; cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante 350 lei; venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete 600 lei; cheltuieli cu primele de asigurare 1.000 lei; cheltuieli din diferențe de curs valutar 400 lei; venituri din dobânzi 800 lei.

Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea **cheltuielilor de exploatare** este:

- a) 25.300 lei;
- b) 25.650 lei;
- c) 23.900 lei;
- d) 24.250 lei.

CERINȚELE LEGALE ȘI STANDARDE REFERITOARE LA ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE ȘI CONSOLIDATE

1. Pentru amortizarea unei categorii de utilaje, filiala F utilizează metoda de amortizare degresivă, în timp ce politica grupului este de a amortiza aceste bunuri în mod linear. Filiala achiziționase astfel de utilaje la 31.12.N-1 la un cost de achiziție de 200.000 um. Conducerea filialei estimase o valoare reziduală nulă și o durată de utilitate de 5 ani (cota de amortizare liniară 20%, cota de amortizare degresivă 30%). Retratarea de omogenizare privind metoda de amortizare, realizată în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la 31.12.N este:
 - a) Amortizări privind imobilizările corporale = Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor 40.000 um;
 - b) Amortizări privind imobilizările corporale = Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor 20.000 um;
 - c) Amortizări privind imobilizările corporale = Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor 60.000 um;
 - d) Amortizări privind imobilizările corporale = Rezultatul reportat 20.000 um.
2. Care dintre următoarele afirmații sunt adevărate în cazul aplicării metodei punerii în echivalență:
 - a) activele și datoriile entității puse în echivalență sunt preluate în suportul de consolidare 100%, indiferent de procentajul de interes deținut în aceasta;
 - b) activele și datoriile entității puse în echivalență sunt preluate în suportul de consolidare la nivelul procentajului de interes deținut în aceasta;
 - c) activele și datoriile entității puse în echivalență sunt preluate în suportul de consolidare la nivelul procentajului de control deținut în aceasta;
 - d) activele și datoriile entității puse în echivalență nu sunt preluate în suportul de consolidare.
3. Care dintre următoarele prelucrări nu sunt aplicate în cazul utilizării metodei integrării globale:
 - a) retratările de omogenizare;
 - b) preluarea și cumularea elementelor din situațiile financiare individuale ale societății-mamă (la nivel de 100%) și ale filialelor (la nivelul procentajului de interes deținut de societatea-mamă în acestea);
 - c) eliminarea conturilor reciproce și a rezultatelor interne;
 - d) repartizarea capitalurilor proprii ale filialei între societatea-mamă și acționarii minoritari (interesele care nu controlează).
4. Se prezintă următoarea structura de grup: societatea SM deține 75% din drepturile de vot și din capitalul societății A; societatea SM deține 35% din drepturile de vot și din capitalul societății B; societatea B deține 25% din drepturile de vot și din capitalul societății A. Care din următoarele afirmații nu este adevărată?

- a) societatea A va fi consolidată de către societatea SM prin metoda integrării globale;
 - b) societatea B va fi consolidată de către societatea SM prin metoda punerii în echivalență;
 - c) procentajul de control pe care-l deține societatea SM la societatea A este de 75%;
 - d) societatea A va consolida societatea B prin metoda punerii în echivalență.
5. La 31.12.N, se cunosc următoarele informații despre societățile SM și A: procentajul de control pe care-l deține societatea SM în societatea A este de 30%; procentajul de interes pe care-l deține societatea SM în societatea A este de 40%; acțiunile emise de societatea A și deținute de societatea SM au fost achiziționate în momentul constituirii societății A; capitalurile proprii ale celor două societăți: capitaluri proprii entitatea SM: capital social 600 um, rezerve 100 um, rezultatul exercițiului 40 um; capitaluri proprii entitatea A: capital social 200 um, rezerve 100 um, rezultatul exercițiului 100 um. Care este mărimea capitalurilor proprii în situațiile financiare consolidate ale grupului format din societățile SM și A?
- a) 740 um;
 - b) 1.140 um;
 - c) 820 um;
 - d) 880 um.
6. În conformitate cu prevederile *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, din situațiile financiare anuale consolidate nu se elimină următoarele:
- a) datoriile și creanțele rezultate din tranzacții cu entități ce nu sunt incluse în consolidare;
 - b) datoriile și creanțele dintre entitățile incluse în consolidare, inclusiv dividendele interne;
 - c) veniturile și cheltuielile aferente tranzacțiilor dintre entitățile incluse în consolidare;
 - d) profiturile și pierderile rezultate din operațiunii efectuate între entități incluse în consolidare și care sunt incluse în valoarea contabilă a activelor.
7. Potrivit prevederilor *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, interesele care nu controlează (interesele minoritare) trebuie prezentate în bilanțul consolidat ca element:
- a) de capitaluri proprii, separat de capitalurile proprii ale acționarilor societății-mamă;
 - b) de datorii pe termen lung;
 - c) de datorii pe termen scurt;
 - d) component al activelor financiare.
8. Potrivit *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, dacă o entitate inclusă în consolidare are entități asociate sau entități

controlate în comun, în situațiile financiare consolidate, respectivele entități sunt prezentate ca element separat în bilanțul consolidat, la rubrica:

- a) Titluri puse în echivalență, aplicându-se metoda punerii în echivalență;
- b) Active deținute în vederea vânzării, aplicându-se metoda integrării globale;
- c) Investiții financiare, aplicându-se evaluarea la valoarea justă;
- d) Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte.

9. Potrivit prevederilor *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, pentru pregătirea situațiilor financiare consolidate, o entitate cumulează situațiile financiare ale societății-mamă și cele ale filialelor acesteia element cu element, prin însumarea:

- a) tuturor elementelor similare de active, datorii, capitaluri proprii, venituri și cheltuieli;
- b) intereselor minoritare cu activele nete ale filialelor consolidate și capitalurile proprii ale societății-mamă;
- c) însumarea intereselor minoritare cu profitul sau pierderea filialelor consolidate pentru perioada în care se face raportarea;
- d) însumarea soldurilor, tranzacțiilor, veniturilor și cheltuielilor din interiorul grupului.

10. În contextul întocmirii situațiilor financiare consolidate, procentajul de control:

- a) permite stabilirea structurii capitalurilor proprii care revin societății-mamă;
- b) permite stabilirea răspunderii membrilor consiliului de administrație pentru neîndeplinirea obiectivelor de performanță;
- c) permite stabilirea tipului de relație de dependență (control, control comun, influență semnificativă) și a metodei de consolidare de aplicat;
- d) reprezintă cota parte din capitalurile proprii ale societății consolidate care se cuvin societății consolidante.

11. Societatea M deține un procentaj de interes de 30% în societatea F, concretizat în acțiuni emise de societatea F și achiziționate la momentul constituirii pentru valoarea de 600 um. De asemenea, societatea M exercită și o influență semnificativă asupra societății F. La 31.12.N, bilanțul societății F se prezintă astfel: active imobilizate 1.000 um, active circulante 4.000 um, datorii furnizori 900 um, credite bancare pe termen scurt 700 um, capital social 2.000 um, rezerve 1.000 um, rezultatul exercițiului 400 um. Care este valoarea corectă a titlurilor puse în echivalență care apare în situațiile financiare consolidate întocmite de societatea M la 31.12.N?

- a) 600 um;
- b) 1.020 um;
- c) 150 um;
- d) 420 um.

12. În contextul întocmirii situațiilor financiare consolidate, conceptul de control presupune:
- a) capacitatea de a controla politicile financiare și operaționale ale unei entități;
 - b) dobândirea unor capacități de producție;
 - c) deținerea unui număr de salariați mai mare decât societatea controlată;
 - d) posibilitatea de a fi cotelat la bursa de valori.
13. Elementul *Interese care nu controlează* din bilanțul consolidat întocmit prin metoda integrării globale reprezintă cota parte din:
- a) datoriile și rezultatele filialei care revine societății-mamă;
 - b) capitalurile proprii ale filialei care revine acționarilor minoritari (alți acționari decât acționarul societate-mamă);
 - c) capitalurile proprii ale filialei care revine societății mamă;
 - d) datoriile și rezultatele filialei care revine acționarilor minoritari (alți acționari decât acționarul societate-mamă).
14. Situațiile financiare individuale ale societății-mamă M și ale filialei F, în care societatea M deține acțiuni și drepturi de vot reprezentând 60% din capitalul social de la momentul constituirii acestora (toate acțiunile societății F sunt ordinare), se prezintă astfel: societatea M – imobilizări corporale 20.000 um, imobilizări financiare (acțiuni emise de societatea F) 1.200 um, active circulante 18.700 um, datorii furnizori 21.500 um, capital social 12.000 um, rezerve 4.400 um, rezultatul exercițiului 2.000 um; societatea F – imobilizări corporale 2.800 um, active circulante 5.200 um, datorii furnizori 5.200 um, capital social 2.000 um, rezerve 200 um, rezultatul exercițiului 600 um. Care este valoarea corectă a elementului *interese care nu controlează* din bilanțul consolidat al grupului format din societățile M și F:
- a) 1.120 um;
 - b) 3.200 um;
 - c) 1.680 um;
 - d) 4.800 um.
15. Care dintre următoarele situații nu reprezintă o formă de manifestare a influenței semnificative, în conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare?
- a) Prezența în consiliul de administrație sau în organismul de conducere echivalent;
 - b) Participarea în procesul de adoptare al deciziilor;
 - c) Absența unor tranzacții semnificative cu entitatea influențată notabil sau semnificativ;
 - d) Furnizarea de informații tehnice importante.
16. Filiala F evaluează stocurile de mărfuri prin utilizarea metodei cost mediu ponderat, în timp ce la nivelul situațiilor financiare consolidate este utilizată metoda primul intrat – primul ieșit. Pentru

efectuarea omogenizărilor de evaluare se cunosc următoarele informații privind valoarea stocului final: situațiile financiare individuale ale filialei F 500 um; situațiile financiare de grup 420 um. În condițiile utilizării metodei integrării globale pentru întocmirea situațiilor financiare de grup, înregistrarea privind omogenizarea metodei de evaluare a stocurilor la ieșire este:

- a) Cheltuieli privind mărfurile = Mărfuri 80 um;
- b) Cheltuieli privind mărfurile = Mărfuri -80 um;
- c) Mărfuri = Rezerve 80 um;
- d) Mărfuri = Venituri din vânzarea mărfurilor 500 um.

17. Dintre stocurile filialei F existente la 31.12.N, un stoc provine de la societatea-mamă SM. Aceasta din urmă a realizat din vânzarea stocului respectiv un anumit profit. În contextul întocmirii situațiilor financiare consolidate, eliminarea profitului intern aferent stocului final presupune:

- a) diminuarea stocului final de mărfuri și a rezultatului societății SM;
- b) majorarea stocului final de mărfuri și a rezultatului societății SM;
- c) diminuarea stocului final de mărfuri și majorarea rezultatului societății SM;
- d) majorarea stocului final de mărfuri și diminuarea rezultatului societății SM.

18. La data de 31.12.N, societatea F filială are un stoc de mărfuri în valoare de 60.000 um achiziționat de la societatea-mamă SM. Societatea SM cumpărase stocul respectiv la o valoare de 50.000 um. În condițiile utilizării metodei integrării globale pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate ale grupului format din SM și F, eliminarea profitului intern sau nerealizat generează următoarele ajustări:

- a) Diminuarea stocului final de mărfuri cu 10.000 um și diminuarea rezultatului societății SM cu 10.000 um;
- b) Diminuarea stocului final de mărfuri cu 60.000 um și diminuarea rezultatului societății SM cu 50.000 um;
- c) Majorarea stocului final de mărfuri cu 10.000 um și diminuarea rezultatului societății SM cu 10.000 um;
- d) Diminuarea numai a valorii stocului de mărfuri cu 10.000 um.

19. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, unul dintre cazurile în care o entitate A nu poate exercita controlul într-o altă entitate B este reprezentat de situația în care entitatea A:

- a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților în entitatea B;
- b) este acționar sau asociat al entității B, dar nu are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale acestei entități;

- c) este acționar sau asociat al entității B și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra acestei entități, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut;
- d) este acționar sau asociat al entității B și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților acestei entități, ca urmare a unui acord încheiat cu alți acționari sau asociați ai acestei entități.

20. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, una dintre situațiile următoare privind posibilitatea de excluderea a unei entități din situațiile financiare anuale consolidate nu este adevărată:

- a) în cazurile extrem de rare în care informațiile necesare pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate nu pot fi obținute fără cheltuieli disproporționate sau întârzieri nejustificate;
- b) acțiunile sau părțile sociale ale entității în cauză sunt deținute exclusiv în vederea vânzării lor ulterioare;
- c) restricții severe pe termen lung împiedică, în mod substanțial, exercitarea de către societatea-mamă a drepturilor sale asupra activelor sau conducerii entității în cauză;
- d) societatea-mamă deține 90% ori mai mult din acțiunile entității controlate, iar restul acționarilor sau asociaților entității în cauză nu au aprobat scutirea.

21. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, una din procedurile privind aplicarea metodei integrării globale pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate ale grupului format din societatea-mamă și filiale nu este adevărată:

- a) Activele și datoriile filialelor incluse în consolidare se încorporează la nivelul procentajului de control în bilanțul consolidat;
- b) Se combină elemente similare de active, datorii și capitaluri proprii, respectiv venituri și cheltuieli ale societății-mamă cu cele ale filialelor;
- c) Valorile contabile ale acțiunilor sau părților sociale în capitalul filialelor incluse în consolidare se compensează cu proporția pe care o reprezintă în capitalurile proprii ale acestor filiale;
- d) Se compensează (elimină) valoarea contabilă a investiției făcute de societatea-mamă în fiecare filială, cu partea societății-mamă din capitalul propriu al fiecărei filiale.

22. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, din situațiile financiare anuale consolidate ale grupului format din societatea-mamă și filiale nu se elimină următoarele:

- a) datoriile și creanțele dintre entitățile grupului, inclusiv dividendele interne;
- b) veniturile și cheltuielile aferente tranzacțiilor dintre entitățile grupului;
- c) profiturile și pierderile rezultate din operațiuni efectuate între entitățile grupului și care sunt incluse în valoarea contabilă a activelor;
- d) capitalurile proprii ale entității societate-mamă.

23. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, elementul *Titluri puse în echivalență* se regăsește în:

- a) situațiile financiare individuale ale societății-mamă;
- b) situațiile financiare consolidate care includ entități asociate și/sau entități controlate în comun;
- c) situațiile financiare consolidate ale grupului format din societatea-mamă și filiale;
- d) situațiile financiare individuale ale entităților asociate.

24. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, existența influenței semnificative exercitate de o entitate este de obicei reflectată prin unul sau mai multe dintre următoarele moduri, din care unul nu este adevărat:

- a) reprezentarea în consiliul de administrație sau în organul de conducere echivalent al entității în care s-a investit;
- b) participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor cu privire la dividende și alte distribuiri;
- c) deținerea obligatorie, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), a cel puțin 20% sau mai mult din drepturile de vot ale entității în care a investit;
- d) tranzacții semnificative între entitate și entitatea în care aceasta a investit.

25. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, partea de profit sau pierdere a entităților asociate și entităților controlate în comun, atribuibilă interesului de participare în aceste entități, este prezentată separat în:

- a) contul de profit și pierdere consolidat, la elementul *Profitul sau pierderea exercițiului financiar aferent(ă) entităților asociate și entităților controlate în comun*;
- b) bilanțul consolidat, la elementul *Interese care nu controlează*;
- c) contul de profit și pierdere consolidat la elementul *Profitul sau pierderea aferent (ă) intereselor care nu controlează*;
- d) situațiile financiare individuale ale entității care întocmește situațiile financiare consolidate, la elementul *Acțiuni deținute la entități asociate sau Acțiuni deținute la entități controlate în comun*.

26. Entitatea SM deține 70% din acțiunile și drepturile de vot ale entității F, achiziționate la data constituirii acesteia (01.01.N-1). Costul de achiziții al acțiunilor este de 4.200 um. La 31.12.N, capitalurile proprii ale entității F sunt următoarele: capital social 6.000 um; rezerve 4.000 um; rezultatul exercițiului 2.000 um. La 31.12.N, entitatea SM întocmește pentru prima dată situații financiare consolidate. Valoarea intereselor care nu controlează din situațiile financiare consolidate la 31.12.N ale grupului format din entitățile SM și F este:
- a) 3.600 um;
 - b) 1.800 um;
 - c) 8.400 um;
 - d) 3.000 um.
27. Entitatea X deține 30% din acțiunile și drepturile de vot ale entității F, controlată în comun împreună cu un alt asociat Y. Acțiunile au fost achiziționate de entitatea X în momentul înființării entității F, costul de achiziție al acestora fiind de 150.000 um. La 31.12.N, entitatea X întocmește situații financiare consolidate, iar entitatea F este inclusă în perimetrul de consolidare. Capitalurile proprii la 31.12.N ale entității F au următoarele valori: capital social 500.000 um, rezerve 200.000 um, rezultatul exercițiului 50.000 um. Valoarea elementului *Titluri puse în echivalență* din situațiile financiare consolidate la 31.12.N este:
- a) 225.000 um;
 - b) 150.000 um;
 - c) 750.000 um;
 - d) 15.000 um.
28. Entitatea A deține 40% din acțiunile și drepturile de vot entității B, achiziționate în momentul înființării entității B, la costul de achiziție de 40.000 um. Entitatea A exercită o influență semnificativă asupra entității B. Entitatea A întocmește la 31.12.N situații financiare consolidate, iar entitatea B este inclusă în perimetrul de consolidare. La 31.12.N, capitalurile proprii ale entității B sunt următoarele: capital social 50.000 um, rezerve 30.000 um, rezultatul exercițiului 7.500 um. Valoarea elementului *Profitul exercițiului financiar aferent entităților asociate* din contul de profit și pierdere consolidat la 31.12.N este:
- a) 35.000 um;
 - b) 3.000 um;
 - c) 4.500 um;
 - d) 20.000 um.
29. Entitatea SM deține 70% din acțiunile și drepturile de vot ale entității F, achiziționate la data constituirii acesteia (01.01.N-1). Costul de achiziții al acțiunilor este de 4.200 um. La 31.12.N, capitalurile proprii ale entității SM sunt: capital social 10.000 um; rezerve 8.000 um; rezultatul exercițiului 3.000 um, iar pentru entitatea F sunt: capital social 6.000 um; rezerve 4.000 um; rezultatul exercițiului 2.000 um. La 31.12.N, entitatea SM întocmește pentru prima dată situații

financiare consolidate. Valoarea rezervelor din situațiile financiare consolidate la 31.12.N ale grupului format din entitățile SM și F este:

- a) 10.800 um;
- b) 4.400 um;
- c) 3.600 um;
- d) 8.400 um.

30. Pe data de 05.12.N-1, filiala F a achiziționat și pus în funcțiune un echipament de producție la costul de achiziție de 10.000 um. În situațiile financiare individuale ale filialei F, acest echipament se amortizează liniar pe o durată de 5 ani, în timp ce pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate echipamentul se amortizează liniar pe o durată de 4 ani. Omogenizarea duratei de amortizare la nivelul grupului în scopul întocmirii situațiilor financiare consolidate la 31.12.N presupune următoarele ajustări:

- a) Majorarea cheltuielii cu amortizarea și a amortizării cumulate cu 500 um;
- b) Diminuarea cheltuielii cu amortizarea și a amortizării cumulate cu 500 um;
- c) Nu este necesară nicio ajustare a situațiilor financiare individuale ale filialei F, încălcându-se principiul intangibilității;
- d) Nu este necesară nicio ajustare a situațiilor financiare individuale ale filialei F, deoarece utilajul nu a făcut obiectul unei tranzacții de vânzare intra grup.

31. Se prezintă următoarea structură de grup: societatea M deține 70% din drepturile de vot și din capitalul societății A; societatea M deține 30% din drepturile de vot și din capitalul societății B; societatea A deține 55% din drepturile de vot și capitalul societății B. Procentajul de control pe care îl deține societatea M în societatea B este:

- a) 100%;
- b) 30%;
- c) 85%;
- d) 55%.

32. Se prezintă următoarea structură de grup: societatea M deține 70% din capitalul societății A; societatea M deține 30% din capitalul societății B; societatea A deține 55% din capitalul societății B. Capitalul social al societăților M, A și B este format doar din acțiuni ordinare. Procentajul de interes pe care îl deține societatea M în societatea B este:

- a) 30%;
- b) 85%;
- c) 38,50%;
- d) 68,50%.

33. Se prezintă următoarea structură de grup: societatea M deține 70% din drepturile de vot și din capitalul societății A; societatea M deține 40% din drepturile de vot și din capitalul societății B;

societatea A deține 15% din drepturile de vot și capitalul societății B. Procentajul de control pe care îl deține societatea M în societatea B este:

- a) 40%;
- b) 55%;
- c) 85%;
- d) 40%.

34. Se prezintă următoarea structură de grup: societatea M deține 70% din drepturile de vot și din capitalul societății A; societatea M deține 40% din drepturile de vot și din capitalul societății B; societatea A deține 15% din drepturile de vot și capitalul societății B. Procentajul de interes pe care îl deține societatea M în societatea B este:

- a) 40%;
- b) 55%;
- c) 10,50%;
- d) 50,50%.

35. Se prezintă următoarea structură de grup: societatea A deține 60% din drepturile de vot și din capitalul societății B; societatea B deține 55% din drepturile de vot și capitalul societății C; societatea C deține 20% din drepturile de vot și capitalul societății D; societatea A deține 75% din drepturile de vot și din capitalul societății E; societatea A deține 20% din drepturile de vot și capitalul societății F; societatea E deține 10% din drepturile de vot și capitalul societății F; societatea A deține 15% din drepturile de vot și capitalul societății D. Care dintre următoarele afirmații este adevărată?

- a) A exercită control asupra societății D, iar metoda de consolidare utilizată pentru societatea D este metoda punerii în echivalență;
- b) A exercită control comun asupra societății D, iar metoda de consolidare utilizată pentru societatea D este metoda integrării globale;
- c) A exercită influență semnificativă asupra societății D, iar metoda de consolidare utilizată pentru societatea D este metoda punerii în echivalență;
- d) A exercită control asupra societății D, iar metoda de consolidare utilizată pentru societatea D este metoda integrării globale.

36. Se prezintă următoarea structură de grup: societatea A deține 60% din drepturile de vot și din capitalul societății B; societatea B deține 55% din drepturile de vot și capitalul societății C; societatea C deține 20% din drepturile de vot și capitalul societății D; societatea A deține 75% din drepturile de vot și din capitalul societății E; societatea A deține 20% din drepturile de vot și capitalul societății F; societatea E deține 10% din drepturile de vot și capitalul societății F; societatea A deține 15% din drepturile de vot și capitalul societății D. Procentajul de control deținut de societatea A în societatea D este:

- a) 35%;

- b) 65%;
- c) 22,05%;
- d) 44%.

37. Se prezintă următoarea structură de grup: societatea A deține 60% din drepturile de vot și din capitalul societății B; societatea B deține 55% din drepturile de vot și capitalul societății C; societatea C deține 20% din drepturile de vot și capitalul societății D; societatea A deține 75% din drepturile de vot și din capitalul societății E; societatea A deține 20% din drepturile de vot și capitalul societății F; societatea E deține 10% din drepturile de vot și capitalul societății F; societatea A deține 15% din drepturile de vot și capitalul societății D. Care dintre următoarele afirmații este falsă:

- a) societatea A deține un procentaj de control de 35% în societatea D;
- b) societatea A deține un procentaj de interes de 27,50% în societatea F;
- c) societatea A deține un procentaj de control de 22,05% în societatea D;
- d) societatea A deține un procentaj de control de 55% în societatea C.

38. Un magazin de vânzări cu amănuntul are o politică de rambursare a contravalorii bunurilor returnate de către clienții nemulțumiți, chiar și atunci când nu are obligația legală de a o face. Politica sa este cunoscută pe piață. Statisticile arată că, anual, sunt returnate produse a căror valoare reprezintă 2% din cifra de afaceri. În anul N, cifra de afaceri a fost de 100.000 u.m. Societatea F nu a recunoscut în situațiile financiare individuale un provizion, deoarece nu există o obligație legală de a rambursa contravaloarea bunurilor către clienții nemulțumiți. Politica grupului din care face parte F consideră că sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere a unui provizion. Care este retratarea prealabilă întocmirii situațiilor financiare consolidate pentru exercițiul N?

- a) Cheltuieli de exploatare privind provizioanele = Provizioane 2.000 um;
- b) Provizioane = Cheltuieli de exploatare privind provizioanele 2.000 um;
- c) Se recunoaște doar o datorie eventuală sau contingentă în notele explicative;
- d) Nu este necesară nicio retratare prealabilă consolidării.

39. Societatea M a achiziționat 80% din capitalul și drepturile de vot ale societății A la data constituirii acesteia. Presupunem că în exercițiul N societatea M a vândut mărfuri societății A în valoare de 50.000 um, care urmează a fi decontate în ianuarie N+1. În vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la 31.12.N, operația de eliminare a creanțelor și datoriilor comerciale generate de vânzarea mărfurilor între societatea M și societatea A se realizează astfel:

- a) Furnizori = Clienți 50.000 um;
- b) Furnizori = Clienți 40.000 um;
- c) Furnizori = Clienți 10.000 um;
- d) Clienți = Furnizori 50.000 um.

40. În cursul exercițiului N, societatea-mamă M cumpără un stoc de mărfuri de la un furnizor extern grupului, la un cost de achiziție de 500 um. Aceasta vinde integral stocul de marfă filialei F, la un preț de vânzare de 600 um. Până la închiderea exercițiului N, filiala F nu a vândut stocul achiziționat de la societatea M. Tranzacția de vânzare intra grup nu a fost decontată în cursul exercițiului N. Operația de eliminarea a conturilor reciproce și/sau a rezultatelor interne, în procesul de întocmire a situațiilor financiare consolidate aferente exercițiului N, este:
- Venituri din vânzarea mărfurilor = Cheltuieli privind mărfurile 600 um;
 - Venituri din vânzarea mărfurilor = Cheltuieli privind mărfurile 500 um;
 - Venituri din vânzarea mărfurilor = % 600 um;

Cheltuieli privind mărfurile	500 um
Mărfuri	100 um
 - Nu se va elimina profitul din vânzarea mărfurilor, deoarece acesta este considerat realizat.
41. Societatea M deține 40% din capitalul și drepturile de vot ale societății A, pe care o controlează în comun împreună cu asociatul X. În cursul exercițiului N, societatea M a acordat societății A un împrumut în valoare de 70.000 um., rambursabil în exercițiul N+2. În vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la 31.12.N, operația de eliminare a creanțelor și datoriilor generate de acordarea/primirea împrumutului se realizează astfel:
- Datorii financiare = Creanțe imobilizate 70.000 um;
 - Nu se înregistrează operația de eliminare deoarece, prin aplicarea metodei punerii în echivalență, activele și datoriile societății A nu sunt preluate în procesul de întocmire a situațiilor financiare consolidate;
 - Datorii financiare = Creanțe imobilizate 28.000 um;
 - Creanțe imobilizate = Datorii financiare 28.000 um.
42. În cursul exercițiului N, societatea-mamă M a vândut filialei X un teren în următoarele condiții: preț de vânzare 50.000 um, valoare de înregistrare în contabilitate 42.000 um. Tranzacția a fost decontată în cursul exercițiului N. La sfârșitul exercițiului N, terenul se află în proprietatea societății X. Operația de eliminare a conturilor reciproce și/sau a rezultatelor interne, în procesul de întocmire a situațiilor financiare consolidate aferente exercițiului N este:
- Venituri din cedarea activelor = Cheltuieli privind activele cedate 42.000 um;
 - Venituri din cedarea activelor = Cheltuieli privind activele cedate 50.000 um;
 - Venituri din cedarea activelor = % 50.000 um;

Cheltuieli privind activele cedate	42.000 um
Terenuri	8.000 um
 - Nu se va elimina profitul din vânzarea terenului, deoarece acesta este considerat realizat.
43. Societatea M deține 40% din capitalul și drepturile de vot ale societății A, pe care o controlează în comun împreună cu asociatul X. La închiderea exercițiului N, societatea M are o creanță asupra societății A în valoare de 20.000 um provenită din vânzarea unei imobilizări corporale. În

vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la închiderea exercițiului N, operația de eliminare a creanțelor și datoriilor generate de vânzarea imobilizării între societatea M și societatea A se realizează astfel:

- a) Furnizori = Clienți 20.000 um;
- b) Furnizori de imobilizări = Debitori diverși 8.000 um;
- c) Furnizori de imobilizări = Debitori diverși 8.000 um;
- d) Nu se înregistrează operația de eliminare deoarece, prin aplicarea metodei punerii în echivalență, activele și datoriile societății A nu sunt preluate în procesul de întocmire a situațiilor financiare consolidate.

44. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, situațiile financiare anuale ale societăților nerezidente sunt convertite după metoda cursului de închidere. În acest sens, una din afirmațiile următoare nu este adevărată:

- a) exprimarea elementelor din bilanț, cu excepția capitalurilor proprii, la cursul de închidere;
- b) exprimarea veniturilor și a cheltuielilor la cursul mediu;
- c) exprimarea capitalurilor proprii la cursul de închidere;
- d) cursul de închidere este cursul de schimb de la data întocmirii bilanțului.

45. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, metoda cursului de închidere folosită pentru conversia situațiile financiare anuale ale societăților nerezidente presupune:

- a) exprimarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere la cursul de închidere;
- b) exprimarea elementelor din bilanț, cu excepția capitalurilor proprii, la cursul de închidere; exprimarea veniturilor și a cheltuielilor la cursul mediu; exprimarea capitalurilor proprii la cursul istoric;
- c) exprimarea elementelor din bilanț la cursul de închidere și a elementelor din contul de profit și pierdere la cursul mediu;
- d) exprimarea elementelor din bilanț la cursul istoric; exprimarea veniturilor și a cheltuielilor la cursul mediu.

46. Societatea M a achiziționat 25% din acțiunile și drepturile de vot ale societății A, în momentul constituirii acesteia (01.01.N), la un cost de 25.000 um. La 31.12.N, capitalurile proprii ale societății A se prezintă astfel: capital social 100.000 um, rezultat 20.000 um. Care dintre următoarele afirmații este falsă:

- a) Societatea M exercită o influență semnificativă asupra societății A;
- b) Cota parte în rezultatul societăților puse în echivalență este de 5.000 um;
- c) Societatea M consolidează societatea A prin metoda punerii în echivalență;
- d) Valoarea titlurilor puse în echivalență la 31.12.N este 25.000 um.

47. Societatea M a achiziționat 45% din acțiunile și drepturile de vot ale societății A, în momentul constituirii acesteia (01.01.N), la un cost de 45.000 um. Societatea M a semnat un acord cu un alt asociat al societății A, care deține tot 45% din acțiuni și drepturi de vot, prin care decid împreună în legătură cu activitățile relevante ale societății A. La 31.12.N, capitalurile proprii ale societății A se prezintă astfel: capital social 100.000 um., rezultat 20.000 um. Care dintre următoarele afirmații este falsă:
- a) Societatea M exercită o influență semnificativă asupra societății A;
 - b) Valoarea titlurilor puse în echivalență la 31.12.N este 54.000 um;
 - c) Cota parte în rezultatul societăților puse în echivalență este 9.000 um;
 - d) Societatea M consolidează societatea A prin metoda integrării globale.
48. Societatea M a achiziționat 75% din acțiunile și drepturile de vot ale societății A, în momentul constituirii acesteia, la un cost de 150.000 um. La 31.12.N, capitalurile proprii ale societății A se prezintă astfel: capital social 200.000 um, rezerve 40.000 um și rezultat 20.000 um. Care dintre următoarele afirmații este falsă:
- a) Societatea M exercită un control asupra societății A;
 - b) Valoarea titlurilor puse în echivalență la 31.12.N este 195.000 um;
 - c) Partea care revine intereselor care nu controlează în capitalurile proprii ale societății A este 65.000 um;
 - d) Societatea M consolidează societatea A prin metoda integrării globale.
49. Societatea M a achiziționat 60% din acțiunile și drepturile de vot ale societății F, în momentul constituirii acesteia, la un cost de 120.000 um. La 31.12.N, capitalurile proprii ale societății F se prezintă astfel: capital social 200.000 um, rezerve 40.000 u. și rezultat 20.000 um. Care dintre următoarele afirmații este falsă:
- a) Societatea M exercită o influență semnificativă asupra societății F;
 - b) Interesul minoritar în rezultat este 8.000 um;
 - c) Partea ce revine intereselor care nu controlează în capitalurile proprii ale societății F este 104.000 um;
 - d) Societatea M consolidează societatea A prin metoda integrării globale.
50. Metodele de consolidare reglementate de referențialul contabil internațional sunt:
- a) metoda integrării globale și metoda punerii în echivalență;
 - b) metoda integrării globale, metoda integrării proporționale și metoda punerii în echivalență;
 - c) metoda integrării globale și metoda integrării proporționale;
 - d) metoda integrării globale și metoda evaluării la valoare justă.

STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE

1. Care dintre următoarele elemente din situațiile financiare ar fi de *cel mai mare interes* pentru clienți?

- a. Dividendele plătite;
- b. Profitul din exploatare;
- c. Remunerarea directorilor companiei;
- d. Rezultatul reportat (Profitul nedistribuit).

2. Care dintre următoarele grupuri ar fi, în *primul rând interesate*, de situațiile financiare anuale ale unei entități?

- a. Publicul și organizațiile de protejare a mediului înconjurător;
- b. Managementul și angajații;
- c. Investitorii (acționarii) și furnizorii;
- d. Investitorii (acționarii) și creditorii financiari.

3. Conform Cadrului Conceptual al Raportării Financiare, ipoteza de baza este:

- a. Contabilitatea de angajamente;
- b. Continuitatea activității;
- c. Independenta exercițiilor;
- d. Evaluarea la costul istoric și valoare justă.

4. Entitatea Palm Spring Ltd. și-a început activitatea în anul 2021. Din rapoartele contabile s-au extras următoarele informații:

- costuri de cercetare 12.900 lei;
- costuri privind distribuția și marketingul produselor 6.400 lei;
- costuri de producție 21.200 lei;
- costuri administrative 5.200 lei;
- cheltuieli cu dobânzile aferente unui credit bancar 900 lei (creditul a fost contractat în EUR);
- cheltuieli cu diferențele de curs valutar aferente creditului bancar de mai sus 300 lei;
- venituri din vânzarea produselor finite 33.300 lei;
- rezerve din reevaluarea activelor necurente corporale 1.000 lei.

Conform IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, marja brută este:

- a. 12.100 lei;
- b. -13.600 lei;
- c. -12.600 lei;
- d. 33.300 lei.

5. Conform definiției extrase din Cadrul conceptual al Raportării Financiare, *cheltuielile sunt diminuări de beneficii economice apărute în cursul exercițiului financiar sub forma (i) ieșirilor de active, (ii) diminuărilor de active sau (iii) creșterilor de datorii.*

Tranzacția: Se înregistrează factura privind serviciile de internet se regăsește în cazul:

- a. (i)
- b. (ii)
- c. (iii)
- d. (i) și (ii)

6. Se cunosc următoarele informații extrase din situațiile financiare ale entității ROSE SA care aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS:

active totale 128.580 lei
capital subscris 2.000 lei
cheltuieli totale 105.560 lei, din care pierderi 15.400 lei
datorii totale 101.890 lei
venituri totale 121.250 lei, din care câștiguri 18.400 lei.

Conform IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, rezultatul global este:

- a. 15.690 lei;
- b. 26.690 lei;
- c. 2.000 lei;
- d. 17.690 lei.

7. Conform IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, poziția financiară se calculează astfel:

- a. Poziția financiară = Active + Datorii
- b. Poziția financiară = Datorii – Active
- c. Poziția financiară = Active - Datorii - Capital propriu
- d. Poziția financiară = Active - Datorii

8. SC Omega SA care aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS plătește chirie pentru 2 depozite astfel:

Depozit 1: pe data de 1 noiembrie 2021 a plătit 36.000 lei, reprezentând chiria pentru perioada 1 noiembrie 2021 - 30 iunie 2022;

Depozit 2: pe data de 1 mai 2021 a plătit 96.000 lei, reprezentând chiria pentru perioada 1 mai 2021 - 30 aprilile 2023.

Conform IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, în *Situația rezultatului global* a anului 2021, cheltuielile cu chiria sunt în valoare de:

- a) 132.000 lei;
- b) 36.000 lei;
- c) 73.000 lei;
- d) 41.000 lei.

9. Se dau următoarele informații disponibile la închiderea exercițiului financiar (2021) al entității Nord SA care aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS (în lei):

- credit bancar încasat în exercițiul curent în valoare de 180.000 lei, rambursabil în 9 rate anuale egale începând cu 1 ianuarie 2022;

- împrumut acordat unei alte societăți 170.000 (din care suma de 90.000 se va încasa în anul 2022);

- provizioane pentru litigii 160.000 (din care 90.000 cu scadența mai mare de 1 an);

- investiții financiare 150.000, din care 90% sunt strategice (deținute pe o perioadă de 10 ani);

- creanțe - clienți 140.000;

- subvenții pentru investiții 130.000 (din care 50.000 lei angajate pentru anul 2022).

Conform IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, valoarea activelor curente este de:

- a) 225.000 lei;
- b) 415.000 lei;

- c) 365.000 lei;
- d) 140.000 lei.

10. Se dau următoarele informații disponibile la închiderea exercițiului financiar (2021) al entității Nord SA care aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS (în lei):

- credit bancar încasat în exercițiul curent în valoare de 180.000 lei, rambursabil în 9 rate anuale egale începând cu 1 ianuarie 2022;
- împrumut acordat unei alte societăți 170.000 (din care suma de 90.000 se va încasa în anul 2022);
- provizioane pentru litigii 160.000 (din care 90.000 cu scadența mai mare de 1 an);
- investiții financiare 150.000, din care 90% sunt strategice (deținute pe o perioadă de 10 ani);
- creanțe - clienți 140.000;
- subvenții pentru investiții 130.000 (din care 50.000 lei angajate pentru anul 2022).

Conform IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, valoarea datoriilor necurente este de:

- a) 170.000 lei;
- b) 330.000 lei;
- c) 270.000 lei;
- d) 350.000 lei.

11. Entitatea FishTime SA, producătoare de articole pentru pescuit sportiv și care aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS, a realizat următoarele tranzacții în cursul exercițiului 2020:

- a consumat materii prime în valoare de 35.000 lei;
- a înregistrat salarii în sumă de 65.000 lei, din care 60% pentru producție, 30% pentru administrație și 10% pentru distribuție;
- a înregistrat amortizări: amortizarea utilajelor de producție 17.000 lei, amortizarea clădirii de birouri 4.000 lei, amortizarea autovehiculelor folosite de directori 3.000 lei, amortizarea autovehiculelor folosite pentru livrarea produselor 5.500 lei;
- a consumat combustibil în valoare de 6.000 lei, din care 30% pentru autovehiculele managerilor și 70% pentru autovehiculele folosite în livrarea produselor;
- a primit factura pentru servicii de consultanță fiscală 7.000 lei;
- a înregistrat chiria pentru un autovehicul închiriat, folosit de directorii companiei 1.100 lei;
- a înregistrat dobânzi aferente creditelor bancare 1.800 lei.

Conform IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, valoarea cheltuielilor de distribuție este de:

- a) 14.200 lei;
- b) 16.200 lei;
- c) 6.500 lei;
- d) 9.700 lei.

12. Din situațiile financiare ale societății Energy Group SA, care aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS, s-au extras următoarele informații:

- (i) rezultatul exercițiului înainte de impozitare 25.000 lei - pierdere;
- (ii) cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale 18.000 lei;
- (iii) venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante 4.000 lei;

- (iv) cheltuieli cu dobânzi 8.000 lei;
 - (v) câștiguri (venituri) din cedarea imobilizărilor corporale 16.000 lei;
 - (vi) creanțe clienți: soldul la 01.01.2021: 2.200 lei, soldul la 31.12.2021: 3.800 lei;
 - (vii) stocuri: soldul la 01.01.2021: 1.700 lei, soldul la 31.12.2021 este 800 lei;
 - (viii) datorii față de furnizori: soldul la 01.01.2021: 4.700 lei, soldul la 31.12.2021: 5.300 lei;
- Conform IAS 7 *Situația fluxurilor de trezorerie*, fluxul de trezorerie din activitatea de exploatare este:
- a) -19.100 lei (negativ);
 - b) -23.000 lei (negativ);
 - c) -17.700 lei (negativ);
 - d) -9.700 lei (negativ).

13. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS:

- (x) rezultatul brut al exercițiului 29.500 lei, profit;
- (xi) plata ratei aferente unui contract de leasing financiar 5.000 lei;
- (xii) dividende plătite 2.000 lei;
- (xiii) cheltuieli cu dobânzile 700 lei, dobânzi plătite 200 lei;
- (xiv) venituri din dobânzi 100 lei, dobânzi încasate 100 lei;
- (xv) plăți privind achiziția mijloacelor de transport 81.200 lei;
- (xvi) variația creanțelor comerciale: creștere cu 14.600 lei;
- (xvii) variația datoriilor comerciale: creștere cu 61.400 lei;
- (xviii) impozit pe profit plătit 3.300 lei.

Conform IAS 7 *Situația fluxurilor de trezorerie*, valoarea fluxului de trezorerie din activitatea de exploatare, în cazul în care atât dobânzile și dividendele încasate, cât și cele plătite sunt clasificate în activitatea de exploatare, este:

- a) 74.800 lei;
- b) 103.400 lei;
- c) 74.900 lei;
- d) 71.500 lei.

14 Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS:

- (i) credite bancare pe termen lung la începutul exercițiului financiar 155.000 lei; credite bancare pe termen lung contractate și încasate în timpul exercițiului financiar 80.000 lei; credite bancare pe termen lung la sfârșitul exercițiului financiar 112.000 lei;
- (ii) plata ratei aferente unui contract de leasing financiar 15.000 lei;
- (iii) dividende plătite 2.000 lei;
- (iv) cheltuieli cu dobânzile 900 lei, dobânzi plătite 500 lei;
- (v) variația creanțelor comerciale: scădere cu 14.600 lei;
- (vi) variația datoriilor comerciale: creștere cu 16.400 lei;
- (vii) impozit pe profit plătit 300 lei.

Conform IAS 7 *Situația fluxurilor de trezorerie*, valoarea fluxului de trezorerie din activitatea de finanțare, în cazul în care dobânzile și dividendele plătite sunt clasificate în activitatea de finanțare, iar dobânzile și dividendele încasate sunt clasificate în activitatea de investiție, este:

- a) -138.000 lei (negativ);

- b) +123.000 lei (pozitiv);
- c) -140.500 lei (negativ);
- d) -140.000 lei (negativ).

15. Conform IAS 7 *Situația fluxurilor de trezorerie*, care informații sunt corecte:

- (1) Fluxul de trezorerie din activitatea de exploatare întocmit folosind metoda directă conduce la un rezultat diferit de față de metoda indirectă;
 - (2) Aprobarea distribuirii de dividende nu se prezintă într-o situație a fluxurilor de trezorerie;
 - (3) Un surplus din reevaluarea unui activ imobilizat va apărea ca element într-o situație a fluxurilor de trezorerie la activitatea de investiție;
 - (4) Un profit din vânzarea cu încasare în contul bancar a unui activ imobilizat va apărea ca element la fluxurile de trezorerie din activități de investiții în Situația fluxurilor de trezorerie.
- a) 1 și 2
 - b) 1 și 3
 - c) 2 și 3
 - d) 2 și 4

16. Situația creanțelor clienți a entității Kalemi SA, la sfârșitul anului 2021 este:

- (i) client A 40.000 lei, probabilitate de încasare 40%;
- (ii) client B 80.000 lei, probabilitatea de neîncasare 80%;
- (iii) client C 90.000 lei, probabilitatea de încasare 90%.

Kalemi SA aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Conform IAS 8 *Politici contabile, schimbări în estimări contabile și erori*, care este mărimea ajustării pentru depreciere ce trebuie constituită la sfârșitul anului:

- a) 97.000 lei;
- b) 161.000 lei;
- c) 113.000 lei;
- d) 81.000 lei.

17. Entitatea Star SA a achiziționat, la 31.12.2018, un echipament tehnologic la costul de 1.500.000 de lei. Managementul a estimat o durată de utilizare de 10 ani și metoda de amortizare utilizată liniară. Cu ocazia lucrărilor de închidere a exercițiului 2020, managementul reestimează durata de utilizare totală la 8 ani. Potrivit IAS 8 *Politici contabile, schimbări în estimări contabile și erori*, valoarea contabilă a echipamentului la 31.12.2021 este de:

- a) 1.500.000 lei;
- b) 1.000.000 lei;
- c) 1.200 000 lei;
- d) 1.050.000 lei.

18. Hydro SA, producător de dispozitive pentru măsurarea presiunii hidrostatice pentru industria extractivă, deține un stoc inițial de produse finite format din 190 bucăți dispozitive evaluate la costul de producție unitar de 1.700 lei/bucată. În cursul exercițiului curent, Hydro SA a fabricat 99 de dispozitive hidrostatice, pentru care a înregistrat consum de materii prime în valoare de 100.000 lei, manoperă în valoare de 76.050 lei și amortizare de 20.000 lei și vinde pe parcursul anului, 105 de dispozitive la prețul de vânzare unitar de 2.500 lei/bucată. Gradul de activitate este de 85%, iar pentru evaluarea la ieșire a stocurilor se utilizează metoda FIFO.

Hydro SA aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Conform IAS 2 *Stocuri*, valoarea stocurilor prezentată în situația poziției financiare de la sfârșitul exercițiului curent este:

- a) 312.800 lei;
- b) 460.000 lei;
- c) 337.550 lei;
- d) 358.800 lei.

19. Excelent SA a înregistrat următoarele costuri pentru o unitate de produs finit:

- (i) Materii prime 8.50 lei
- (ii) Taxe nerecuperabile 0.40 lei
- (iii) Manopera directă 10.50 lei
- (iv) Manopera subcontractată 1.80 lei
- (v) Taxe recuperabile aferente vânzării 0.20 lei
- (vi) Costuri de depozitare 0.50 lei
- (vii) Costuri indirecte de producție 7.25 lei

Pentru primul lot de produse s-a constatat o eroare și, prin urmare, costuri anormale de 1.10 lei /buc. au fost înregistrate.

Excelent SA aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Conform IAS 2 *Stocuri*, care este valoarea stocurilor ce trebuie prezentată în Situația poziției financiare?

- a) 26.65 lei;
- b) 28.05 lei;
- c) 28.55 lei;
- d) 29.15 lei.

20. Situația stocurilor entității Tucson, la data de 31.12.2021, se prezintă astfel (lei):

Stoc	Cost de achiziție	Valoare realizabilă netă
Mărfuri AAA	9.200	8.800
Mărfuri BBB	2.900	2.800
Mărfuri CCC	900	900

Tucson aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Conform IAS 2 *Stocuri*, care este valoarea deprecierei stocurilor?

- a) deprecierea stocurilor este 100 lei;
- b) deprecierea stocurilor este 600 lei;
- c) deprecierea stocurilor este 500 lei;
- d) deprecierea stocurilor este 400 lei

21. Pentru fabricarea a 900 de bucăți din produsul A în cursul exercițiului financiar curent s-au efectuat următoarele cheltuieli: cheltuieli directe de producție 215.600 lei; cheltuieli indirecte de producție 72.000 lei, din care variabile 45.000 lei, cheltuieli privind promovarea produselor (fixe) 3.000 lei. Capacitatea normală de producție este de 1.200 buc. Entitatea aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Conform IAS 2 *Stocuri*, costul de producție al stocurilor este:

- a) 280.850 lei;
- b) 287.600 lei;
- c) 283.100 lei;
- d) 290.600 lei.

22. SunClair Exploration SA a achiziționat un echipament nou de foraj la un cost de 350.000.000 lei. Inginerii companiei estimează că echipament va extrage 400 milioane de barili de țiței pe durata utilă de viață de 20 ani și va avea o valoare reziduală estimată de 1.500.000 lei. În primul an de funcționare echipamentul de foraj petrolier a extras 22 milioane de barili de țiței.

SunClair Exploration SA aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Conform IAS 16 *Imobilizări corporale*, care este valoarea amortizării acestui echipament, dacă se aplică metoda de amortizare în funcție de numărul de unități de producție:

- a) 19.250.000 lei;
- b) 19.167.500 lei;
- c) 17.425.000 lei;
- d) 17.750.000 lei.

23. Omega Ltd a achiziționat pe data de 9 iunie 2020 echipamente de stingere a incendiilor și senzori de incendiu. Cheltuielile care s-au efectuat pentru achiziția acestora sunt: prețul de cumpărare 222.000 lei, cheltuieli cu publicitatea pentru noile produse 60.000 lei, cheltuieli cu instalarea senzorilor de incendiu 8.200 lei.

Omega Ltd aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Conform IAS 16 *Imobilizări corporale*, care afirmație este corectă:

- a) costul echipamentelor de stingere a incendiilor și a senzorilor de incendiu (290.200 lei) se va recunoaște ca o cheltuială în *Situația rezultatului global* întocmită la data de 31.12.2020;
- b) costul echipamentelor de stingere a incendiilor și a senzorilor de incendiu (230.200 lei) se va recunoaște ca o datorie în *Situația poziției financiare* întocmită la data de 31.12.2020;
- c) costul echipamentelor de stingere a incendiilor și a senzorilor de incendiu (230.200 lei) se va recunoaște ca un activ în *Situația poziției financiare* întocmită la data de 31.12.2020;
- d) costul echipamentelor de stingere a incendiilor (222.000 lei) se va recunoaște ca un activ în *Situația poziției financiare* întocmită la data de 31.12.2020, iar costul cu instalarea senzorilor de incendiu (8.200 lei) se va recunoaște ca a cheltuiala în *Situația rezultatului global* întocmită la data de 31.12.2020.

24. Ravenshall Ltd care are ca obiect de activitate extragerea sării din saline își asumă obligația ca la sfârșitul duratei de utilizare de 40 de ani a echipamentelor, să le demonteze și să restaureze vegetația, pentru a se conforma condițiilor cerute de legislație. Costul echipamentelor este de 300.000 lei, iar costurile aferente pentru demontarea și restaurarea vegetatiei sunt estimate la 100.000 lei (valoare actualizată/valoare prezentă). Data achiziției echipamentelor este 31.12.2015.

Ravenshall Ltd aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Conform IAS 16 *Imobilizări corporale*, care este valoarea activului ce trebuie recunoscută în situațiile financiare cu ocazia primei recunoașterii?

- a). 400.000 lei;
- b) 300.000 lei;
- c) 100.000 lei;
- d) 7.500 lei.

25. La data de 01.01.2017, Kenwood Ltd a achiziționat un utilaj la cost de achiziție 230.800 lei, amortizabil prin metoda liniară pe o durată de 10 ani. Valoarea reziduală a fost estimată la 7.000 lei. La data de 31 decembrie 2020, utilajul este reevaluat la valoarea justă de 191.000 lei.

Kenwood Ltd aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Kenwood Ltd aplică *Modelul de reevaluare* pentru construcții pentru contabilizarea reevaluării a optat pentru metoda eliminării amortizării. Rezerva din reevaluare este transferată la rezultat reportat la sfârșitul duratei de utilizare, când activul va fi vândut sau casat.

Conform IAS 16 *Imobilizări corporale*, surplusul din reevaluare recunoscut cu ocazia reevaluării este de:

- a) 52.520 lei;
- b) 49.720 lei;
- c) 39.800 lei;
- d) 27.340 lei.

26. Pe data de 01.07.2020, Experimenter SA a deschis o fabrică pentru procesare chimică a minereurilor. Costul fabricii este de 505.000.000 lei. S-a estimat că fabrica va fi deschisă 25 ani, până la data de 30.06.2025, când va fi dezafectată. La data de 01.07.2020, costurile de dezafectare au fost estimate la 5 milioane lei (necesare peste 5 ani). Experimenter SA consideră că rata de actualizare de 12% este adecvată pentru calculul valorii prezente a provizionului; factorul de actualizare 12% cu termen 5 ani este 0.567.

Experimenter SA aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Conform IAS 16 *Imobilizări corporale*, care este totalul cheltuielilor recunoscute în Situația rezultatului global întocmită la data de 30.06.2021 (după 1 an de la data achiziției)?

- a) 20.400.000 lei;
- b) 20.653.600 lei;
- c) 20.707.600 lei;
- d) 20.313.400 lei.

27. Oscar SA deține o categorie de imobilizări necorporale (drepturi de difuzare a competițiilor sportive) achiziționate în cursul exercițiului 2018 cu 100.000 lei. Imobilizările se amortizează liniar, începând cu 1 ianuarie 2019, pe o durată de 5 ani. La 31 decembrie 2020, conducerea decide testarea pentru depreciere a imobilizărilor. Având în vedere incertitudinile cu privire la organizarea de evenimente sportive, valoarea justă a imobilizărilor necorporale este estimată la 30.000 lei.

Experimenter SA aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Conform IAS 38 *Imobilizări necorporale*, care afirmație este corectă?

- a) rezerva din reevaluare recunoscută la data 31.12.2020 este de 70.000 lei;
- b) pierderea din depreciere recunoscută la data 31.12.2020 este de 30.000 lei;
- c) rezerva din reevaluare recunoscută la data 31.12.2020 este de 30.000 lei;
- d) pierderea din depreciere recunoscută la data 31.12.2020 este de 70.000 lei.

28. Care din următoarele afirmații este corectă conform IAS 38 *Imobilizări necorporale*:

- a) cheltuielile de publicitate și de cercetare pot fi recunoscute ca active de companiile din industria IT și transporturi aeriene;
- b) un activ necorporal este măsurat inițial la cost;

- c) un activ provenit din etapa de cercetare este capitalizat, conform raționamentului profesional;
d) costurile de constituire, cum ar fi: costuri de înființare, de secretariat, taxe juridice sunt recunoscute ca active.

29. ATC Online Ltd este un retailer care vinde online produse bio. Aplicația (softul) pentru vânzări online a fost achiziționată, la data de 01.01.2017, de la Digital World la prețul de 90.000 lei, costul instalării și adaptării cerințelor ATC Online a fost de 3.000 lei, mentenanța softului este de 900 lei / an. ATC Online estimează că va utiliza această aplicație 5 ani. La data de 01.01.2019, ATC Online Ltd a constatat că are nevoie de câteva schimbări semnificative alte aplicației pentru a îmbunătăți serviciile de shopping online oferite clienților și contactează specialiștii Digital World pentru efectuarea acestor modificări. Costul serviciilor de îmbunătățire a aplicației sunt de 1.900 lei și sunt facturate la 30.06.2019. Datorită acestor modificări, ATC online reestimează durata de utilizare rămasă la 8 ani. ATC Online aplică metoda liniară de amortizare pentru imobilizările necorporale.

ATC Online Ltd aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Conform IAS 38 *Imobilizări necorporale*, cheltuielile cu amortizarea aplicației recunoscute în situațiile financiare de la închiderea exercițiului financiar 31.12.2020 este de:

- a) 8.375 lei;
b) 4.188 lei;
c) 8.4875 lei;
d) 22.333 lei.

30. Următoarele informații se referă la 3 imobilizări corporale deținute de o companie din industria producătoare de echipamente pentru prelucrarea lemnului (sumele sunt exprimate în mii lei):

Activ	A	B	C
Valoare contabilă netă	9.10 0	3.350	5.400
Valoare justă minus cheltuieli de vânzare	8.80 0	6.338	5.370
Valoare de utilizare	9.20 0	3.370	5.300

Conform IAS 36 *Deprecierea activelor*, pierderea totală din depreciere este de:

- a) 30 mii lei;
b) 100 mii lei;
c) 200 mii lei;
d) activele nu sunt depreciate.

31. La data de 1 ianuarie 2020, Santé Intl a achiziționat un echipament de producție la costul de 375.000 lei, folosit pentru ambalarea mobilierului pentru hoteluri. Managementul a decis utilizarea metodei liniare de amortizare pe o durată de utilizare de 15 ani.

La data de 31 decembrie 2020, entitatea Santé Intl a fost informată de către un client important că nu va mai continua colaborarea cu compania Santé Intl. Prin urmare, Sante Intl estimează că încasările nete din folosirea echipamentului, în următorii 3 ani, vor fi:

În exercițiul 2021 113.000

În exercițiul 2022	23.000
În exercițiul 2023	13.000

Compania Santé Intl a constatat că dacă ar vinde activul ar putea obține 185.000 lei.
 Costul mediu al capitalului pentru compania Santé Intl este 8% .
 Factorul de actualizare 8% pe o perioadă de 3 ani este:

Anul	Factor de actualizare $1/(1+8\%)^n$
1	0,926
2	0,857
3	0,794

Santé Intl aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.
 Conform IAS 36 *Deprecierea activelor*, pierderea din deprecierea activului este de:
 a) 190.329 lei;
 b) 134.671 lei;
 c) 185.000 lei;
 d) 165.000 lei.

32. Henner Intl își încheie anul financiar la 31 decembrie și gestionează o fabrică ce produce chip-uri pentru telefoane mobile. Pe data de 1 iulie 2017 a achiziționat un echipament de producție la un cost de 800.000 lei stabilindu-i o durată de utilizare de 20 ani și amortizare liniară. Pe data de 1 iulie 2019 echipamentul a fost reevaluat la valoarea justă de 756.000 lei, fără a i se modifica durata de utilizare rămasă.

Un incendiu care a avut loc pe data de 1 octombrie 2020 a afectat echipamentul reducându-i-se capacitatea de producție. În vederea efectuării testului de depreciere, la data de 1 octombrie 2020 au fost colectate următoarele informații:

- (1) valoarea netă contabilă a echipamentului 700.000 lei;
- (2) un echipament nou ar costa 900.000 lei;
- (3) echipamentul ar putea fi vândut la un preț de 450.000 lei, iar costurile privind deinstalarea ar fi de 20.000 lei;
- (4) în condițiile prezente, echipamentul ar mai putea funcționa încă 3 ani și ar avea o valoare de utilizare de 380.000 lei.

Henner Intl aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Henner Intl aplică *Modelul de reevaluare* pentru imobilizări și pentru contabilizarea reevaluării a optat pentru metoda eliminării amortizării. Rezerva din reevaluare este transferată la rezultat reportat la data derecunoașterii activului.

Conform IAS 36 *Deprecierea activelor*, pierderea din deprecierea activului este de:

- a) 36.000 lei;
- b) 320.000 lei;
- c) 270.000 lei;
- d) 0 lei, activul nu este depreciat.

33. O entitate aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS, deține un activ (instalație tehnică) care a fost achiziționat la începutul anului 2017 la costul de 320.000 lei. Durata de viață utilă a activului este de 10 ani, iar valoarea reziduală 20.000 lei. La 31 decembrie

2019, activul a fost reevaluat la valoarea de piață de 370.000 lei. Entitatea utilizează metoda eliminării amortizării pentru contabilizarea reevaluării. La 31 decembrie 2021, datorită schimbărilor economice și scăderii puterii de cumpărare a clienților, se estimează că entitatea va intra în restructurare, iar acest activ valorează acum pe piață doar 188.000 lei. Valoarea de utilizare poate fi considerată ca fiind aceeași cu prețul net de vânzare.

Conform IAS 36 *Deprecierea activelor*, pierderea din deprecierea activului este contabilizată astfel:

a)	82.000 lei	105	=	213	82.000 lei
		Rezerve din reevaluare		Instalații tehnice și mijloace de transport	
b)	82.000 lei	213	=	291	82.000 lei
		Instalații tehnice și mijloace de transport		Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale și a investițiilor imobiliare evaluate la cost	
c)	82.000 lei	6813	=	291	82.000 lei
		Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost		Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale și a investițiilor imobiliare evaluate la cost	
d)	82.000 lei	6813	=	105	82.000 lei
		Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost		Rezerve din reevaluare	

34. La sfârșitul anului 2021, o entitate care aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFR, are indicii că un utilaj este depreciat și calculează valoarea recuperabilă în următoarele condiții: încasările de numerar din utilizarea activului au fost în anul precedent de 5.000 lei și se estimează că vor crește anual cu 10% față de anul precedent; ieșirile de numerar din folosirea activului au fost în anul precedent de 1.000 lei și se estimează că vor crește anual cu 10% față de anul precedent; estimarea se realizează pe o perioadă de 3 ani; rata de actualizare 10%; valoarea justă 30.000 lei; costurile aferente cedării 10.000 lei.

Factorul de actualizare 10% pe o perioadă de 3 ani este:

Anul	Factor de actualizare $1/(1+10\%)^n$
1	0,909
2	0,826
3	0,751

Conform IAS 36 *Deprecierea activelor*, valoarea recuperabilă este:

- a) 30.000 lei;
- b) 14.564 lei;
- c) 11.995 lei;
- d) 20.000 lei.

35. Oil Ring International este entitate din industria petrolieră contaminează solul și operează într-o țară fără legislație în domeniul protecției mediului. Totuși, entitatea are o politică ecologică binecunoscută prin care își asumă responsabilitatea de a elimina efectele poluării și, până în prezent, și-a respectat această politică ecologică.

Oil Ring International aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Cum ar trebui să procedeze în cazul țării fără legislație în domeniul protecției mediului conform IAS 37 *Provizioane, datorii și active contingente*?

- a) să recunoască un provizion pentru protejarea mediului înconjurător, conform celei mai bune estimări;
- b) dacă va obține profit la data raportării, trebuie să recunoască un provizion pentru protejarea mediului înconjurător;
- c) să recunoască o datorie contingentă pentru protejarea mediului înconjurător;
- d) să recunoască un activ contingent pentru protejarea mediului înconjurător.

36. Blue Print Ltd este implicată într-un litigiu cu o entitate concurentă Green Book Ltd. care pretinde că Blue Print Ltd a încălcat drepturile de autor și regulile de conduită etică în business. Green Book Ltd îi solicită entității Blue Print Ltd despăgubiri în valoare de 500.000 lei. Avocații ambelor companii cred că vor câștiga litigiul (probabilitate ridicată).

Blue Print Ltd și Green Book Ltd aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Conform IAS 37 *Provizioane, active și datorii contingente*, Green Book Ltd:

- a) va recunoaște o datorie contingentă de 500.000 lei;
- b) va recunoaște un activ contingent de 500.000 lei;
- c) va recunoaște o datorie probabilă (provizion) de 500.000 lei;
- d) nu va recunoaște nicio datorie contingentă și niciun activ contingent.

37. La data de 31.12.2021, se cunosc următoarele informații: sold inițial de impozite amânate de activ 3.000 lei, diferențe temporare deductibile 22.000 lei, diferențe temporare impozabile 33.000 lei. Cota de impozit pe profit se consideră 25%.

Entitatea aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

Conform IAS 12 *Impozit pe profit*, care din următoarele afirmații este adevărată?

- a) activul de impozit amânat de la sfârșitul anului este 5.500 lei;
- b) datoria de impozit amânat de la sfârșitul anului este 8.500 lei;
- c) activul de impozit amânat de la sfârșitul anului este 8.500 lei;

d) datoria de impozit amânat de la sfârșitul anului este 5.500 lei.

38. Entitatea Blue Sky Corporation deține mai multe terenuri pentru care aplică modelul de reevaluare. La data de 31.12.2021, valoarea justă a terenurilor era de 1.200.000 lei, iar valoarea contabilă de 800.000 lei. Din punct de vedere fiscal, reevaluarea nu este recunoscută, prin urmare, se vor recunoaște impozite amânate. Cota de impozit pe profit este de 30%.

Blue Sky Corporation aplică standardele internaționale de raportare financiară.

Conform IAS 12 *Impozit pe profit*, recunoașterea impozitelor amânate se va contabiliza astfel:

a)	120.000 lei	105	=	211	120.000 lei
		Rezerve din reevaluare		Terenuri	
b)	120.000 lei	4412	=	105	120.000 lei
		Impozitul pe profit (venit) amânat		Rezerve din reevaluare	
c)	120.000 lei	105	=	4412	120.000 lei
		Rezerve din reevaluare		Impozitul pe profit (venit) amânat	
d)	120.000 lei	6912	=	4412	120.000 lei
		Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat		Impozitul pe profit (venit) amânat	

39. Entitatea International Speed Corporation deține o flotă de tiruri pentru transporturi internaționale pentru care aplică modelul de reevaluare. Metoda de amortizare este cea liniară pe o perioadă de 12 ani. Din punct de vedere fiscal, perioada de amortizare recunoscută este de 15 ani. La data de 31.12.2021, valoarea netă contabilă a mijloacelor de transport era de 4.500.000 lei, iar valoarea fiscală de 4.900.000 lei. Cota de impozit pe profit este de 25%.

International Speed Corporation aplică standardele internaționale de raportare financiară.

Conform IAS 12 *Impozit pe profit*, impozitul amânat este:

- a) impozit amânat – activ în valoare de 100.000 lei;
- b) impozit amânat – activ în valoare de 400.000 lei;
- c) impozit amânat – datorie în valoare de 100.000 lei;
- d) impozit amânat – datorie în valoare de 400.000 lei.

40. Din documentele contabile ale entității Code Star SA s-au extras următoarele informații:

	Valoare contabilă	Baza (valoare) fiscală
Clădiri	399.000 lei	255.000 lei
Stocuri	99.000 lei	109.000 lei
Provizioane pentru litigii	29.000 lei	49.000 lei

Cota de impozit pe profit este de 25%.

Code Star SA aplică standardele internaționale de raportare financiară.

Conform IAS 12 *Impozit pe profit*, impozitul amânat este:

- a) impozit amânat – activ în valoare de 43.500 lei și impozit amânat – datorie în valoare de 0 lei (nu sunt impozite amânate de datorie);
- b) impozit amânat – activ în valoare de 0 lei (nu sunt impozite amânate activ) și impozit amânat – datorie în valoare de 43.500 lei;

- c) impozit amânat – activ în valoare de 2.500 lei și impozit amânat – datorie în valoare de 41.000 lei;
d) impozit amânat – activ în valoare de 43.500 lei și impozit amânat – datorie în valoare de 2.500 lei.

41. Din documentele contabile ale entității Julie Wood SA s-au extras următoarele informații:

	Valoare contabilă	Baza (valoare) fiscală
Stocuri	80.000 lei	90.000 lei
Dividende de primit	9.000 lei	9.000 lei

Cota de impozit pe profit este de 16%.

Julie Wood SA aplică standardele internaționale de raportare financiară.

Conform IAS 12 *Impozit pe profit*, impozitul amânat este:

- a) 1.600 lei, impozit amânat – activ;
b) 1.600 lei, impozit amânat – datorie;
c) 15.840 lei, impozit amânat – activ;
d) 15.840 lei, impozit amânat – datorie.

42. La data de 21 ianuarie 2020, Rio Sport SA a încheiat un acord cu guvernul și autoritățile locale, de la care va primi o subvenție în valoare de 3.600.000 lei pe o perioadă de 3 ani (1.800.000 lei în 2020, 1.200.000 lei în 2021 și 600.000 lei în 2022) pentru dezvoltarea unei zone rurale prin crearea a 30 de locuri noi de muncă pe care le va menține cel puțin 5 ani. Costurile cu recrutarea și pregătirea personalului suportate în primul an sunt de 720.000 lei, iar costurile salariale anuale stabilite pentru fiecare angajat vor fi de 45.000 lei în 2020, 48.000 lei în 2021 și 52.000 lei în 2022.

Rio Sport SA aplică standardele internaționale de raportare financiară.

Care este valoarea subvenției recunoscută la venituri în anul 2020, conform IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*?

- a) 1.620.000 lei;
b) 3.600.000 lei;
c) 1.800.000 lei;
d) 720.000 lei.

43. Entitatea Astral Ltd are ca obiect de activitate fabricarea mașinilor și utilajelor pentru agricultură și exploatare forestiere. La data de 28 martie 2015, a primit o subvenție guvernamentală în valoare de 3.600.000 lei în vederea construirii unei fabrici într-o zonă defavorizată. Clădirea (fabrica), a cărei cost este de 4.500.000 lei, a fost dată în folosință la 15 iunie 2020, durata de viață utilă fiind estimată la 30 ani, iar metoda de amortizare este cea liniară. Astral Ltd aplică standardele internaționale de raportare financiară.

Care este valoarea subvenției recunoscută la venituri în anul 2021, conform IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*, dacă a optat pentru înregistrarea subvenției la venituri în avans?

- a) 150.000 lei;
b) 120.000 lei;

- c) 30.000 lei;
- d) 60.000 lei.

44. La data de 1 iulie 2021, entitatea Stejarul SA a primit o subvenție guvernamentală în valoare de 480.000 lei pentru a achiziționa o linie de producție al cărei cost este de 630.000 lei. Data achiziției activului este 1 iulie 2021, durata de viață utilă este estimată la 15 ani, iar metoda de amortizare este cea liniară.

La data de 30 iunie 2022, ca urmare a nerespectării clauzelor impuse de autorități, Stejarul SA trebuie să ramburseze 70% din subvenția primită.

Situațiile financiare se întocmesc la 31.12.

Stejarul SA aplică standardele internaționale de raportare financiară.

Conform IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*, care afirmație este adevărată, dacă tratamentul contabil de recunoaștere al subvenției este ca venit în avans?

- a) la data 31.12.2022, valoarea netă contabilă a activului este de 480.000 lei;
- b) până la data rambursării a 70% din subvenție, veniturile din subvenții recunoscute în situațiile financiare au fost de 48.000 lei;
- c) pierderea (cheltuiala) din rambursarea subvenției este de 64.000 lei;
- d) până la data rambursării a 70% din subvenție, veniturile din subvenții recunoscute în situațiile financiare au fost de 144.000 lei.

45. Entitatea Build for Life International construiește un complex sportiv pentru care are nevoie de o finanțare de 75.500.000 lei. Build for Life International a obținut un credit special pentru complexul sportiv în valoare de 25.000.000 lei cu o rată a dobânzii de 5%, iar restul proiectului este finanțat din resurse proprii. Build for Life International are următoarea structură de îndatorare:

Tip de finanțare	Valoare	Rata de îndatorare
Credit bancar contractat special pentru complexul sportiv	25.000.000 lei	5%/an
Obligațiuni emise, cu scadență 10 ani	60.000.000 lei	4,25%/an
Obligațiuni emise, cu scadență 15 ani	60.000.000 lei	4,75%/an

Build for Life International aplică standardele internaționale de raportare financiară.

În primul an al construcției s-au cheltuit creditul bancar și 5.000.000 din celelalte resurse.

Conform IAS 23 *Costurile îndatorării*, care este mărimea dobânzilor ce pot fi capitalizate în primul an?

- a) 1.250.000 lei;
- b) 1.462.500 lei;
- c) 1.475.000 lei;
- d) 1.487.500 lei.

46. Dynamic Corp. își finanțează construcția noului său sediu prin fonduri pe care le împrumută în general. Soldurile acestor împrumuturi generale pentru anul curent sunt:

115.000.0000 lei, rata dobânzii 4% / an;

160.000.0000 lei, rata dobânzii 5% / an.

În anul curent, Dynamic Corp calculează cheltuieli cu dobânzile în valoare de 12.600.000 lei ($115.000.000 \text{ lei} \times 4\% + 160.000.000 \text{ lei} \times 5\%$). Cheltuielile pentru clădire încep la 1 ianuarie și nu sunt finalizate la sfârșitul anului, dar valoarea clădirii (construcției) în timpul anului este de 5.000.000 lei.

Dynamic Corp aplică standardele internaționale de raportare financiară.

Conform IAS 23 *Costurile îndatorării*, mărimea dobânzilor ce pot fi capitalizate în primul an este de:

- a) 12.600.000 lei;
- b) 5.000.000 lei;
- c) 7.600.000 lei;
- d) 229.090 lei.

47. Entitatea Delta SA a închiriat un autoturism începând cu 1 ianuarie 2021 pentru o perioadă de 2 ani. Plățile anuale în valoare de 141.600 lei se plătesc la 31.12.2021, respectiv 31.12.2022. Valoarea prezentă a plăților aferente contractului de închiriere este de 240.000 lei, iar rata implicită a contractului 12%.

Delta SA aplică standardele internaționale de raportare financiară.

Care este valoarea datoriei curente din *Situația poziției financiare* întocmită la 31.12.2021?

- a) 110.210 lei;
- b) 120.000 lei;
- c) 127.200 lei;
- d) 141.600 lei.

48. Worldwide SA închiriază 20.000 m² într-un parc industrial pe data de 1 ianuarie 2021 sub forma unui contract de leasing cu durata de 5 ani cu plăți anuale de leasing de 555.000 lei, cu scadența la fiecare 31.12. Worldwide SA primește un bonus pentru semnarea contractului de închiriere în valoare de 20.000 lei. Rata relevantă de actualizare a acestui contract este 5.5%.

Factorul de actualizare 5,5% este:

An	Factorul de actualizare $(1/(1+5,5\%)^n)$
1	0,948
2	0,898
3	0,852
4	0,807
5	0,765

Worldwide SA aplică standardele internaționale de raportare financiară.

Conform IFRS 16 *Contractele de leasing*, valoarea datoriei aferentă contractului de leasing la data de 1 ianuarie 2021 (semnarea contractului) este:

- a) 2.369.550 lei;
- b) 2.775.000 lei;
- c) 2.755.000 lei;
- d) 2.349.550 lei.

49. Pacific Ltd a încheiat pe data de 1 ianuarie 2020 un contract de leasing pe o perioadă de 4 ani plătind un avans de 400 EUR și urmând a plăti câte 800 EUR în următorii 4 ani, la fiecare 31.12. Rata relevantă de actualizare a acestui contract este de 4%.

An	Rata de actualizare	Factorul de actualizare $(1/(1+4\%)^n$
1	4%	0,962
2	4%	0,925
3	4%	0,889
4	4%	0,855

Pacific Ltd aplică standardele internaționale de raportare financiară.

Conform IFRS 16 *Contractele de leasing*, acest contract de închiriere se va contabiliza astfel:

a)	251	=	167	
3.600 EUR	Active aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing		Alte împrumuturi și datorii asimilate/ Datorii aferente contractelor de leasing	3.600 EUR
b)	251	=	167	
3.304 EUR	Active aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing		Alte împrumuturi și datorii asimilate/ Datorii aferente contractelor de leasing	3.304 EUR
c)	%	=		
900 EUR	612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile		512 Conturi la bănci	1.200 EUR
300 EUR	471 Cheltuieli în avans			
d)	%	=		
800 EUR	612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile		512 Conturi la bănci	1.200 EUR
400 EUR	471 Cheltuieli în avans			

50. International Transportation Co și-a închiriat, sub forma unui contract de leasing, o flotă de 10 camioane pentru transport internațional de mărfuri. Din contractul de închiriere s-au extras următoarele informații:

- durata contractului = 5 ani;
- data începerii contractului 1.01.2021;
- plățile anuale (anuitate) = 450.000 lei/an;

- rata de actualizare relevantă (specifică) contractului = 4%;
- plățile se efectuează la fiecare 31.12.

International Transportation Co aplică standardele internaționale de raportare financiară.

Factorul de actualizare 4% este:

An	Rata de actualizare	Factorul de actualizare $(1/(1+4\%)^n)$
1	4%	0,962
2	4%	0,925
3	4%	0,889
4	4%	0,855
5	4%	0,822

Conform IFRS 16 *Contractele de leasing*, dreptul de utilizare recunoscut la data de 1 ianuarie 2021 (semnarea contractului) are valoarea de:

- a) 2.003.850 lei;
- b) 2.250.000 lei;
- c) 1.800.000 lei;
- d) 1.603.080 lei.

ANALIZĂ FINANCIARĂ

1. Potrivit prevederilor Ordinului 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, elementele direct legate de evaluarea poziției financiare, reflectate prin bilanț, sunt:
 - a) veniturile și cheltuielile;
 - b) activele, datoriile și capitalurile proprii;
 - c) fluxurile de trezorerie din activitatea de exploatare;
 - d) profitabilitatea activității comerciale.
2. Necesarul de fond de rulment, ca indicator se caracterizează poziția financiară a firmei, se calculează astfel:
 - a. Active circulante – (Datorii pe termen scurt – Credite bancare pe termen scurt);
 - b. (Stocuri + Creanțe) – Obligații pe termen scurt;
 - c. Active imobilizate – Datorii pe termen scurt;
 - d. Active circulante – (Datorii pe termen scurt + Credite bancare pe termen scurt).
3. Fond de rulment, ca indicator se caracterizează poziția financiară a firmei, se calculează astfel:
 - a. Capitaluri permanente - Active circulante;
 - b. Active circulante – (Datorii pe termen scurt - Credite bancare pe termen scurt);
 - c. Active circulante – Datorii pe termen scurt;
 - d. (Stocuri + Creanțe) – Datorii pe termen scurt.
4. Excedentul brut din exploatare se calculează:
 - a. Adăugând veniturile din subvenții de exploatare la valoarea adăugată și eliminând cheltuielile cu personalul dar și cheltuielile cu impozite și taxe;
 - b. Eliminând cheltuielile cu dobânzile din profitul brut;
 - c. Scăzând veniturile din subvenții de exploatare din profitul brut;
 - d. Adăugând la profitul din exploatare cheltuielile cu dobânzile și diferențe de curs valutar.
5. Creșterea profitului din exploatare este generată de:
 - a. Scăderea cheltuielilor privind activele cedate și alte operațiuni de capital;
 - b. Creșterea câștigurilor din investiții pe termen scurt cedate;
 - c. Scăderea veniturilor din donații primite;
 - d. Creșterea cheltuielilor din reevaluarea imobilizărilor corporale.
6. Creșterea pierderii din activitatea financiară este generată de:
 - a. Scăderea veniturilor din producția de investiții imobiliare;
 - b. Creșterea cheltuieli din diferențe de curs valutar;
 - c. Scăderea veniturilor din activități diverse;
 - d. Creșterea cheltuielilor privind impozitul pe profit.
7. Scăderea pierderii din activitatea de exploatare este generată de:
 - a. Creșterea taxei pe valoarea adăugată de recuperat;
 - b. Scăderea cheltuielilor privind impozitul pe profit;

- c. Creșterea cheltuielilor privind activele biologice de natura stocurilor;
 - d. Creșterea veniturilor din activități diverse.
8. Din Situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL au fost extrase informații în baza cărora s-a determinat evoluția următorilor indicatori: indicele datoriilor pe termen scurt - 114 %, indicele activelor totale = 108 % și indicele capitalurilor proprii = 105 %. Activitatea firmei Delta SRL este caracterizată prin:
- a. Creșterea gradului de îndatorare pe termen scurt și scăderea autonomiei financiare;
 - b. Scăderea gradului de îndatorare pe termen lung și creșterea autonomiei financiare;
 - c. Scăderea fondului de rulment și creșterea gradului de îndatorare pe termen lung;
 - d. Scăderea necesarului de fond de rulment și creșterea fondului de rulment.
9. Scăderea stocurilor deținute de firma Delta SRL va avea ca efect:
- a. Scăderea gradului de îndatorare și a trezoreriei nete;
 - b. Scăderea fondului de rulment și a necesarului de fond de rulment;
 - c. Creșterea fondului de rulment și creșterea necesarului de fond de rulment;
 - d. Creșterea autonomiei financiare și a stabilității financiare.
10. Majorarea capitalului social prin încorporarea datoriilor pe termen scurt față de asociați la firma Delta SRL va avea ca efect:
- a. Creșterea fondului de rulment și scăderea gradului de îndatorare pe termen scurt;
 - b. Scăderea fondului de rulment și a necesarului de fond de rulment;
 - c. Modificarea structurii capitalurilor proprii;
 - d. Scăderea necesarului de fond de rulment și a trezoreriei nete.
11. Scăderea valorii stocurilor la firma Delta SRL va avea ca efect:
- a. Scăderea fondului de rulment și a necesarului de fond de rulment;
 - b. Creșterea fondului de rulment și a necesarului de fond de rulment;
 - c. Creșterea fondului de rulment și a trezoreriei nete;
 - d. Modificarea structurii capitalurilor proprii.
12. Creșterea valorii terenurilor prin reevaluarea contabilă la firma Delta SRL va avea ca efect:
- a. Scăderea fondului de rulment și a necesarului de fond de rulment;
 - b. Creșterea fondului de rulment și a necesarului de fond de rulment;
 - c. Creșterea fondului de rulment și a trezoreriei nete;
 - d. Nu afectează dimensiunea fondului de rulment și a necesarului de fond de rulment.
13. Din Situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL au fost extrase informații în baza cărora s-a determinat evoluția următorilor indicatori: indicele activelor circulante - 108 %, indicele disponibilităților = 109 % și indicele datoriilor pe termen scurt = 105 %. Activitatea firmei Delta SRL este caracterizată prin:
- a. Creșterea ratei lichidității curente și a lichidității la vedere;
 - b. Scăderea ratei lichidității curente și a lichidității la vedere;
 - c. Scăderea lichidității la vedere și creșterea gradului de îndatorare pe termen scurt;
 - d. Scăderea lichidității imediate și creșterea gradului de îndatorare pe termen lung.

14. Din Situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL au fost extrase informații în baza cărora s-a determinat evoluția următorilor indicatori: indicele activelor totale - 108 %, indicele datoriilor totale = 109 % și indicele activelor imobilizate = 105 %. Activitatea firmei Delta SRL este caracterizată prin:
- Creșterea ratei solvabilității generale, scăderea gradului de îndatorare și creșterea ponderii activelor imobilizate în total active;
 - Scăderea ratei solvabilității generale, creșterea gradului de îndatorare și scăderea ponderii activelor imobilizate în total active;
 - Scăderea fondului de rulment și creșterea gradului de îndatorare pe termen lung;
 - Scăderea necesarului de fond de rulment și creșterea fondului de rulment.
15. Din Situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL au fost extrase informații în baza cărora s-a determinat evoluția următorilor indicatori: indicele activelor totale - 108 %, indicele capitalurilor proprii = 109 % și indicele datoriilor pe termen lung = 105 %. Activitatea firmei Delta SRL este caracterizată prin:
- Creșterea ratei lichidității curente, a fondului de rulment și a necesarului de fond de rulment;
 - Scăderea ratei lichidității curente, a fondului de rulment și a necesarului de fond de rulment;
 - Creșterea ratei autonomiei globale și scăderea gradului de îndatorare pe termen lung;
 - Scăderea ratei autonomiei globale și creșterea gradului de îndatorare pe termen lung.
16. Firma Delta SRL obține un credit bancar pe termen lung în valoare de 1 milion Euro. La momentul încasării creditului bancar, starea pe performanță financiară a firmei Delta SRL este caracterizată prin:
- Scăderea ratei lichidității la vedere, a gradului de îndatorare pe termen scurt și a fondului de rulment;
 - Creșterea datoriilor pe termen scurt și a creanțelor;
 - Scăderea capitalurilor permanente și a activelor circulante;
 - Creșterea capitalurilor permanente și a activelor circulante.
17. Asociații firmei Delta SRL decid și majorează capitalul social cu aport în natură, respectiv cu un teren în valoare de un milion de Euro. Prin noul aport la capitalul social, starea pe performanță financiară a firmei Delta SRL este modificată astfel:
- Creșterea ratei lichidității curente și a lichidității la vedere;
 - Scăderea ratei lichidității curente și a lichidității la vedere;
 - Scăderea capitalurilor proprii și a capitalurilor permanente;
 - Creșterea capitalurilor proprii și a capitalurilor permanente.
18. Creșterea nevoii de fond de rulment este rezultat al:
- Scăderii stocurilor și creanțelor și creșterii datoriilor pe termen scurt;
 - Scăderii valorii activelor imobilizate și creșterii datoriilor pe termen lung;
 - Creșterii capitalului social și a datoriilor pe termen lung;
 - Creșterii stocurilor și creanțelor și scăderii datoriilor pe termen scurt.
19. Creșterea datoriilor pe termen lung determină:
- Creșterea fondului de rulment;

- b. Scăderea fondului de rulment;
 - c. Creșterea necesarului de fond de rulment;
 - d. Creșterea ratei lichidității curente.
20. Creșterea în anul N comparativ cu anul N-1 a activelor circulante cu 5% și a datoriilor pe termen scurt cu 10% reprezintă:
- a. Creșterea ratei lichidității curente;
 - b. Creșterea ratei solvabilității patrimoniale;
 - c. Scăderea necesarului de fond de rulment;
 - d. Scăderea ratei lichidității curente.
21. Scăderea valorii imobilizărilor financiare deținute de firma Delta SRL are ca efect:
- a. Creșterea fondului de rulment;
 - b. Scăderea fondului de rulment;
 - c. Creșterea necesarului de fond de rulment;
 - d. Scăderea necesarului de fond de rulment.
22. Creșterea în anul N comparativ cu anul N-1 a activelor totale cu 7% și a datoriilor totale cu 10% semnifică:
- a. Creșterea ratei lichidității la vedere;
 - b. Creșterea trezoreriei nete;
 - c. Creșterea necesarului de fond de rulment;
 - d. Scăderea ratei solvabilității generale.
23. Din Situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL au fost extrase informații în baza cărora s-a determinat evoluția următorilor indicatori: indicele cifrei de afaceri - 110 %, indicele fondului de rulment = 108 %. Activitatea firmei Delta SRL este caracterizată prin:
- a. Scăderea ratei marjei de securitate;
 - b. Creșterea ratei marjei de securitate;
 - c. Creșterea ratei de finanțare a necesarului de fond de rulment;
 - d. Scăderea ratei de finanțare a necesarului de fond de rulment.
24. Activul net se calculează ca diferență între:
- a. Activele imobilizate și datoriile pe termen lung;
 - b. Activele totale și datoriile totale;
 - c. Active circulante și datoriile pe termen scurt;
 - d. Active circulante și capitaluri permanente.
25. Trezoreria netă exprimă corelația dintre:
- a. Activele circulante și activele imobilizate, reflectând situația financiară a firmei doar pe termen lung;
 - b. Capitalul propriu și capitalul permanent, reflectând situația financiară a firmei doar pe termen scurt;
 - c. Capitalul propriu și resursele curente, reflectând situația financiară a firmei doar pe termen lung;
 - d. Fondul de rulment și nevoia de fond de rulment, reflectând situația financiară a firmei, atât pe termen mediu și lung, cât și pe termen scurt.

26. Capitalul permanent este format din:
- Capitaluri proprii și datorii pe termen lung;
 - Active curente și datorii bancare pe termen scurt;
 - Venituri în avans și provizioane pe termen scurt;
 - Datorii pe termen lung și datorii pe termen scurt;
27. Rata lichidității curente (generală) măsoară:
- capacitatea firmei de rambursare a datoriilor pe termen lung, utilizând activele imobilizate;
 - capacitatea firmei de rambursare a datoriilor pe termen scurt, utilizând disponibilitățile bancare existente;
 - capacitatea firmei de rambursare a datoriilor pe termen lung, utilizând creanțele și stocurile existente;
 - capacitatea firmei de rambursare a datoriilor pe termen scurt, utilizând activele curente existente.
28. Rata marjei de securitate se calculează astfel:
- Datorii totale/Capitaluri proprii;
 - Capitaluri proprii/Active totale;
 - Fond de rulment/Cifra de afaceri, corespunzător perioadei de timp analizate;
 - Capitaluri proprii/Active imobilizate.
29. Rata de finanțare a activelor circulante se calculează ca raport procentual între:
- Datorii totale/Capitaluri propria;
 - Capitaluri proprii/Active totale;
 - Fond de rulment/Cifra de afaceri;
 - Fond de rulment/Active circulante.
30. Rata stabilității financiare măsoară:
- Ponderea capitalurilor permanente în total surse de finanțare;
 - Ponderea capitalurilor proprii în total surse de finanțare;
 - Ponderea datoriilor financiare în total surse de finanțare;
 - Ponderea creditelor pentru investiții în total surse de finanțare.
31. Profitul înainte de dobânzi, impozite, deprecieri și amortizare (EBITDA) caracterizează:
- profitabilitatea activității de exploatare, luând în considerare latura monetară a acesteia, profitabilitate reîntregită cu dobânda generată de creditele bancare;
 - eficiența activității de exploatare;
 - eficiența activității financiare;
 - profitabilitatea activității financiare, sub incidența cheltuielilor cu dobânzile.
32. Excedentul brut din exploatare (EBE) se calculează:
- profit brut + cheltuieli cu dobânzile;
 - profit brut + cheltuieli cu dobânzile - venituri nemonetare + cheltuieli nemonetare;
 - veniturile din exploatare - cheltuielile aferente activității de exploatare;
 - valoarea adăugată + venituri din subvenții de exploatare - cheltuieli cu personalul - cheltuieli cu impozite și taxe.

33. Profitul înainte de dobânzi și Impozite (EBIT) se calculează:
- profit brut + cheltuieli cu dobânzile;
 - profit brut + cheltuieli cu dobânzile - venituri nemonetare + cheltuieli nemonetare;
 - veniturile din exploatare - cheltuielile aferente activității de exploatare;
 - valoarea adăugată + venituri din subvenții de exploatare - cheltuieli cu personalul - cheltuieli cu impozite și taxe.
34. Creșterea profitului brut este rezultat al:
- Creșterii cheltuielilor cu personalul și scăderii veniturilor din vânzări de mărfuri;
 - Scăderii veniturilor din chirii și creșterii cheltuielilor cu dobânzile;
 - Creșterii veniturilor din vânzarea de produse finite și scăderii cheltuielilor cu personalul;
 - Scăderii veniturilor din dobânzi și a veniturilor din diferențe de curs valutar.
35. Creșterea cifrei de afaceri cu 10% și a profitului aferent cifrei de afaceri cu 15% vor avea ca efect:
- Scăderea profitului financiar;
 - Creșterea profitului financiar;
 - Creșterea ratei rentabilității comerciale;
 - Creșterea ratei rentabilității financiare.
36. Creșterea veniturilor din producția de imobilizări necorporale va avea ca efect:
- Creșterea profitului financiar;
 - Creșterea profitului din exploatare;
 - Creșterea profitului brut;
 - Nu afectează profitul firmei.
37. Rata rentabilității comerciale se calculează ca raport procentual între:
- profitul aferent cifrei de afaceri și cheltuielile aferente cifrei de afaceri;
 - profitul brut și capitalurile proprii;
 - profitul net și capitalul permanent;
 - profitul aferent cifrei de afaceri și cifra de afaceri.
38. Rata rentabilității resurselor consumate se calculează ca raport procentual între:
- profitul aferent cifrei de afaceri și cheltuielile aferente cifrei de afaceri;
 - profitul brut și capitalurile proprii;
 - profitul net și capitalul permanent;
 - profitul aferent cifrei de afaceri și cifra de afaceri.
39. Rata rentabilității economice se calculează ca raport procentual între:
- profitul aferent cifrei de afaceri și cheltuielile aferente cifrei de afaceri;
 - profitul brut și active totale;
 - profitul net și capitalul propriu;
 - profitul aferent cifrei de afaceri și cifra de afaceri.

40. Rata rentabilității financiare se calculează ca raport procentual între:
- profitul aferent cifrei de afaceri și cheltuielile aferente cifrei de afaceri;
 - profitul brut și active totale;
 - profitul net și capitalul permanent;
 - profitul aferent cifrei de afaceri și cifra de afaceri.
41. Creșterea în anul N comparativ cu anul N-1 a activelor totale cu 7% și a profitului brut cu 10% semnifică:
- Creșterea ratei rentabilității financiare;
 - Creșterea ratei rentabilității economice;
 - Creșterea ratei rentabilității comerciale;
 - Creșterea ratei rentabilității resurselor consumate.
42. Creșterea în anul N comparativ cu anul N-1 a capitalurilor permanente cu 7% și a profitului net cu 10% semnifică:
- Creșterea ratei rentabilității financiare;
 - Creșterea ratei rentabilității economice;
 - Creșterea ratei rentabilității comerciale;
 - Creșterea ratei rentabilității resurselor consumate.
43. Perioada critică, ce exprimă numărul mediu de zile necesare atingerii pragului de rentabilitate, presupune:
- raportarea cifrei de afaceri la cifra de afaceri medie zilnică;
 - raportarea cifrei de afaceri critică la cifra de afaceri medie zilnică;
 - raportarea profitului aferent cifrei de afaceri la cifra de afaceri medie zilnică;
 - raportarea profitului brut la cheltuielile totale.
44. Gradul de utilizare a capacității de producție corespunzător pragului de rentabilitate se calculează prin raportarea:
- cifrei de afaceri corespunzătoare pragului de rentabilitate la cifra de afaceri maxim realizabilă;
 - cifrei de afaceri corespunzătoare pragului de rentabilitate la cifra de afaceri medie zilnică;
 - cifrei de afaceri la cifra de afaceri medie zilnică;
 - profitului aferent cifrei de afaceri la cifra de afaceri medie zilnică.
45. Creșterea ratei rentabilității comerciale este generată de:
- Creșterea capitalului social prin noi aporturi în natură ale asociaților;
 - Creșterea cotei de impozitare a profitului brut;
 - Creșterea valorii activelor circulante;
 - Creșterea ponderii vânzărilor cu o marjă de profitabilitate individuală mai mare.
46. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL la 31 decembrie 2021 s-au extras următoarele informații: cifra de afaceri – 1.000.000 lei, cheltuieli aferente cifrei de afaceri – 800.000 lei, capital propriu – 100.000 lei, active totale – 2.000.000 lei. Rata rentabilității comerciale este de:
- 25%;
 - 20%;

- c. 10%;
- d. 200%.

47. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL la 31 decembrie 2021 s-au extras următoarele informații: cifra de afaceri – 1.000.000 lei, cheltuieli aferente cifrei de afaceri – 800.000 lei, capital propriu – 100.000 lei, active totale – 2.000.000 lei. Rata rentabilității resurselor consumate este de:

- a. 25%;
- b. 20%;
- c. 10%;
- d. 200%.

48. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL la 31 decembrie 2021 s-au extras următoarele informații: cifra de afaceri – 1.000.000 lei, cheltuieli aferente cifrei de afaceri – 800.000 lei, capital propriu – 100.000 lei, active totale – 2.000.000 lei. Rata rentabilității economice este de:

- a. 25%;
- b. 20%;
- c. 10%;
- d. 200%.

49. Cifra de afaceri corespunzătoare pragului de rentabilitate reflectă:

- a. Cifra de afaceri pentru care profitul este egal cu zero;
- b. Cifra de afaceri pentru care profitul este pozitiv;
- c. Cifra de afaceri pentru care profitul este negativ;
- d. Cifra de afaceri aferentă exercițiului financiar precedent.

50. Din Situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL au fost extrase următoarele informații cu privire la dimensiunea veniturilor și cheltuielilor degajate din activitatea desfășurată în anii N și N-1:

Indicatori	N-1	N
Venituri totale	1.000.000	1.200.000
Cheltuieli totale, exclusiv impozitul pe profit	850.000	870.000
Cheltuieli cu dobânzile	25.000	35.000
Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	14.000	19.000
Venituri din reluarea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor	44.000	12.000
Impozit pe profit	36.000	75.900

Indicatorul de profitabilitate EBIT ((Earnings Before Interest and Taxes) a crescut în anul N comparativ cu N-1 cu:

- a. 180.000 lei;
- b. 190.000 lei;
- c. 227.000 lei;
- d. 200.000 lei.

51. Din Situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL au fost extrase următoarele informații cu privire la dimensiunea veniturilor și cheltuielilor degajate din activitatea desfășurată în anii N și N-1:

Indicatori	N-1	N
Venituri totale	1.000.000	1.200.000
Cheltuieli totale, exclusiv impozitul pe profit	850.000	870.000
Cheltuieli cu dobânzile	25.000	35.000
Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	14.000	19.000
Venituri din reluarea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor	44.000	12.000
Impozit pe profit	36.000	75.900

Indicatorul de profitabilitate EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) a crescut în anul N comparativ cu N-1 cu:

- a. 180.000 lei;
 - b. 190.000 lei;
 - c. 227.000 lei;
 - d. 200.000 lei.
52. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL la 31 decembrie 2021 s-au extras următoarele informații: venituri financiare – 35.000 lei, venituri din exploatare – 1.000.000 lei, cheltuieli din exploatare – 650.000 lei, profit brut – 345.000 lei. Dacă ar crește veniturile din dobânzi cu 10.000 lei, atunci profitul financiar al firmei Delta SRL ar fi de:
- a. 5.000 lei;
 - b. 45.000 lei;
 - c. 40.000 lei;
 - d. -5.000 lei.
53. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL la 31 decembrie 2021 s-au extras următoarele informații: venituri financiare – 35.000 lei, venituri din exploatare – 1.000.000 lei, cheltuieli din exploatare – 650.000 lei, profit brut – 370.000 lei. Dacă ar crește cheltuielile din dobânzi cu 10.000 lei, atunci profitul financiar al firmei Delta SRL:
- a. S-ar diminua cu 50 %;
 - b. S-ar diminua cu 3 %;
 - c. Ar crește cu 50%;
 - d. Ar crește cu 3%.
54. Profitul aferent cifrei de afaceri realizat în anul N-1 de firma Delta SRL este de 1.500.000 lei. În anul N se estimează un indice al volumului vânzărilor de 90 %. Profitul aferent cifrei de afaceri estimat pentru anul N comparativ cu cel realizat în anul N va fi mai mic cu:
- a. 200.000 lei;
 - b. 250.000 lei;
 - c. 50.000 lei;
 - d. 150.000 lei.

55. Cheltuielile aferente cifrei de afaceri înregistrate de firma Delta SRL în anul N, în condițiile în care indicele costurilor este de 120%, sunt de 1.200.000 lei. În consecință, profitul aferent cifrei de afaceri în anul N comparativ cu N-1 este mai mic cu:
- 110.000 lei;
 - 210.000 lei;
 - 200.000 lei;
 - 120.000 lei.
56. Scăderea veniturilor din vânzarea de produse finite la firma Delta SRL va avea drept consecință:
- creșterea ratei rentabilității economice;
 - creșterea ratei rentabilității financiare;
 - scăderea ratei rentabilității resurselor consumate;
 - creșterea excedentului brut din exploatare.
57. Din Situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL au fost extrase informații în baza cărora s-a determinat evoluția următorilor indicatori: indicele profitului aferent cifrei de afaceri – 112%, indicele profitului net – 106%, indicele activelor totale – 105%, indicele cifrei de afaceri – 109%. Activitatea firmei Delta SRL este caracterizată prin:
- Scăderea ratei rentabilității financiare și scăderea ratei rentabilității economice;
 - Creșterea ratei rentabilității comerciale și a ratei rentabilității economice;
 - Scăderea ratei rentabilității comerciale și creșterea ratei rentabilității resurselor consumate;
 - Scăderea ratei rentabilității financiare și creșterea ratei rentabilității economice.
58. Firma Delta SRL, pentru producția de mobilier din gama X, înregistrează în anul N: cost variabil unitar 8.000 lei, cheltuieli fixe totale 990.000 lei, preț unitar de vânzare 14.000 lei. Volumul critic al vânzărilor este de:
- 200 comenzi realizate;
 - 250 comenzi realizate;
 - 155 comenzi realizate;
 - 165 comenzi realizate.
59. Firma Delta SRL pentru producția de mobilier din gama X, înregistrează în anul N: cost variabil unitar 8.000 lei, cheltuieli fixe totale 990.000 lei, preț unitar de vânzare 14.000 lei. Se estimează că în anul N+1 vor exista 200 de comenzi din gama X. Profitul estimat a se obține în anul N+1 din vânzarea mobilierului din gama X este de:
- 500.000 lei;
 - 100.000 lei;
 - 600.000 lei;
 - 210.000 lei.
60. Firma Delta SRL a înregistrat în anul N o cifra de afaceri de 1.000.000 lei, în condițiile în care suma cheltuielilor variabile a fost de 780.000 lei, iar suma cheltuielilor fixe de 180.000 lei. În anul N+1 cifra de afaceri realizată este de 1.500.000 lei. Profitul obținut de firma Delta SRL în anul N+1 este de:

- a. 150.000 lei;
- b. 100.000 lei;
- c. 600.000 lei;
- d. 210.000 lei.

61. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL s-au extras următoarele informații pentru anul N:

Indicator	Valoare – an N
Disponibilități	5.000
Creanțe	15.000
Datorii pe termen scurt	310.000
Imobilizări financiare	300.000
Datorii pe termen lung	60.000
Imobilizări necorporale	100.000
Capital propriu	450.000
Stocuri	100.000
Imobilizări corporale	250.000
Investiții pe termen scurt	50.000

Rata stabilității financiare în anul N este de:

- a. 62,2%;
- b. 54,9%;
- c. 45,1%;
- d. 12,2%.

62. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL s-au extras următoarele informații pentru anul N:

Indicator	Valoare – an N
Disponibilități	5.000
Creanțe	15.000
Datorii pe termen scurt	310.000
Imobilizări financiare	300.000
Datorii pe termen lung	60.000
Imobilizări necorporale	100.000
Capital propriu	450.000
Stocuri	100.000
Imobilizări corporale	250.000
Investiții pe termen scurt	50.000

Rata autonomiei globale în anul N este de:

- a. 62,2%;
- b. 54,9%;
- c. 45,1%;
- d. 12,2%.

63. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL s-au extras următoarele informații pentru anul N:

Indicator	Valoare – an N
Disponibilități	5.000
Creanțe	15.000
Datorii pe termen scurt	310.000
Imobilizări financiare	300.000
Datorii pe termen lung	60.000
Imobilizări necorporale	100.000
Capital propriu	450.000
Stocuri	100.000
Imobilizări corporale	250.000
Investiții pe termen scurt	50.000

Rata gradului de îndatorare în anul N este de:

- a. 62,2%;
- b. 54,9%;
- c. 45,1%;
- d. 12,2%.

64. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL s-au extras următoarele informații:

Denumire	N-1	N
Disponibilități	50,000	85,000
Imobilizări necorporale	15,000	25,000
Datorii pe termen scurt, din care:	7,565,000	6,210,000
credite bancare pe termen scurt	1,000,000	0
Capitaluri proprii	500,000	800,000
Stocuri	4,500,000	3,800,000
Imobilizări financiare	100,000	150,000
Creanțe	3,000,000	3,500,000
Imobilizări corporale	400,000	950,000
Credite bancare pe termen lung	0	1,500,000

Valoarea fondului de rulment în anii N-1 și N este de:

- a. -15.000 și 1.175.000 lei;
- b. 15.000 și -1.175.000 lei;
- c. 935.000 și 1.090.000 lei;
- d. 500.000 și 800.000 lei.

65. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL s-au extras următoarele informații:

Denumire	N-1	N
Disponibilități	50,000	85,000
Imobilizări necorporale	15,000	25,000
Datorii pe termen scurt, din care:	7,565,000	6,210,000

credite bancare pe termen scurt	1,000,000	0
Capitaluri proprii	500,000	800,000
Stocuri	4,500,000	3,800,000
Imobilizări financiare	100,000	150,000
Creanțe	3,000,000	3,500,000
Imobilizări corporale	400,000	950,000
Credite bancare pe termen lung	0	1,500,000

Valoarea trezoreriei nete în anii N-1 și N este de:

- 15.000 și 1.175.000 lei;
- 15.000 și -1.175.000 lei;
- 950.000 și 85.000 lei;
- 500.000 și 800.000 lei.

66. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL s-au extras următoarele informații:

Denumire	N-1	N
Disponibilități	50,000	85,000
Imobilizări necorporale	15,000	25,000
Datorii pe termen scurt, din care:	7,565,000	6,210,000
credite bancare pe termen scurt	1,000,000	0
Capitaluri proprii	500,000	800,000
Stocuri	4,500,000	3,800,000
Imobilizări financiare	100,000	150,000
Creanțe	3,000,000	3,500,000
Imobilizări corporale	400,000	950,000
Credite bancare pe termen lung	0	1,500,000

Valoarea necesarului de fond de rulment în anii N-1 și N este de:

- 15.000 și 1.175.000 lei;
- 15.000 și -1.175.000 lei;
- 950.000 și 85.000 lei;
- 935.000 și 1.090.000 lei.

67. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL s-au extras următoarele informații:

Denumire	N-1	N
Disponibilități	50,000	85,000
Imobilizări necorporale	15,000	25,000
Datorii pe termen scurt, din care:	7,565,000	6,210,000
credite bancare pe termen scurt	1,000,000	0
Capitaluri proprii	500,000	800,000
Stocuri	4,500,000	3,800,000
Imobilizări financiare	100,000	150,000
Creanțe	3,000,000	3,500,000
Imobilizări corporale	400,000	950,000
Credite bancare pe termen lung	0	1,500,000

Valoarea ratei lichidității curente (generale) în anii N-1 și N este de:

- a. 1 și 1,2;
- b. 0,4 și 0,6;
- c. 0,1 și 0,2;
- d. 0,2 și 0,4.

68. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL s-au extras următoarele informații:

Denumire	N-1	N
Disponibilități	50,000	85,000
Imobilizări necorporale	15,000	25,000
Datorii pe termen scurt, din care:	7,565,000	6,210,000
credite bancare pe termen scurt	1,000,000	0
Capitaluri proprii	500,000	800,000
Stocuri	4,500,000	3,800,000
Imobilizări financiare	100,000	150,000
Creanțe	3,000,000	3,500,000
Imobilizări corporale	400,000	950,000
Credite bancare pe termen lung	0	1,500,000

Valoarea ratei lichidității intermediare în anii N-1 și N este de:

- a. 1 și 1,2;
- b. 0,4 și 0,6;
- c. 0,1 și 0,2;
- d. 0,2 și 0,4.

69. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL s-au extras următoarele informații pentru anul N:

Indicator	Valoare – an N
Disponibilități	5.000
Creanțe	15.000
Datorii pe termen scurt	310.000
Imobilizări financiare	300.000
Datorii pe termen lung	60.000
Imobilizări necorporale	100.000
Capital propriu	450.000
Stocuri	100.000
Imobilizări corporale	250.000
Investiții pe termen scurt	50.000

Valoarea ratei de finanțare a necesarului de fond de rulment este de:

- a. 72%;
- b. 78%;
- c. 39%;
- d. 28%.

70. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL s-au extras următoarele informații pentru anul N:

Indicator	Valoare – an N
Disponibilități	5.000
Creanțe	15.000
Datorii pe termen scurt	310.000
Imobilizări financiare	300.000
Datorii pe termen lung	60.000
Imobilizări necorporale	100.000
Capital propriu	450.000
Stocuri	100.000
Imobilizări corporale	250.000
Investiții pe termen scurt	50.000

Ponderea stocurilor în total active deținute de Delta SRL la 31 decembrie N este de:

- a. 12.2%;
- b. 1.8%;
- c. 36.6%;
- d. 30.5%.

71. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL s-au extras următoarele informații pentru anul N:

Indicator	Valoare – an N
Disponibilități	5.000
Creanțe	15.000
Datorii pe termen scurt	310.000
Imobilizări financiare	300.000
Datorii pe termen lung	60.000
Imobilizări necorporale	100.000
Capital propriu	450.000
Stocuri	100.000
Imobilizări corporale	250.000
Investiții pe termen scurt	50.000

Ponderea imobilizărilor în total active deținute de Delta SRL la 31 decembrie N este de:

- a. 12.2%;
- b. 1.8%;
- c. 36.6%;
- d. 30.5%.

CONTABILITATEA COSTURILOR ȘI MANAGERIALĂ

1. Care din următoarele afirmații nu este adevărată în legătură cu organizarea contabilității de gestiune, prin raportare la prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, cu modificările și completările ulterioare:

- a) răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității de gestiune adaptate la specificul activității revine administratorului sau altei persoane juridice care are obligația gestionării unității respective;
- b) contabilitatea de gestiune se organizează de administratorul persoanei juridice fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii;
- c) contabilitatea de gestiune furnizează informații necesare elaborării de rapoarte și analize interne utilizate de managementul unității în luarea deciziilor;
- d) în funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor după natura lor, grupându-le în cheltuieli de exploatare și cheltuieli financiare.

2. Conform prevederilor Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, cu modificările și completările ulterioare, prin contabilitatea de gestiune persoanele juridice pot obține următoarele tipuri de informații:

- a) cu privire la costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, pentru persoanele juridice care desfășoară activități de producție, prestări de servicii, precum și de costul bunurilor vândute pentru persoanele juridice care desfășoară activitate de comerț; care stau la baza bugetării și controlului activității de exploatare; necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activității interne și alte informații impuse de realizarea unui management performant;
- b) care stau la baza bugetării și controlului activității de exploatare; necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activității interne și alte informații impuse de realizarea unui management performant;
- c) cu privire la costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, pentru persoanele juridice care desfășoară activități de producție, prestări de servicii, precum și de costul bunurilor vândute pentru persoanele juridice care desfășoară activitate de comerț și alte informații impuse de realizarea unui management performant;
- d) cu privire la costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, pentru persoanele juridice care desfășoară activități de producție, prestări de servicii, precum și de costul bunurilor vândute pentru

persoanele juridice care desfășoară activitate de comerț; care stau la baza bugetării și controlului activității de exploatare.

3. Conform prevederilor Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, cu modificările și completările ulterioare, organizarea lucrărilor privind calculația costurilor depinde de o serie de factori, între care se numără:

- a) mărimea unității, structura organizatorică a acesteia, tipul și modul de organizare a producției, tehnologia de fabricație, gradul de integrare a producției etc.;
- b) tipul și modul de organizare a producției, tehnologia de fabricație, gradul de integrare a producției, nivelul de pregătire al angajaților;
- c) mărimea unității și structura organizatorică a acesteia, gradul de îndatorare;
- d) mărimea unității, tehnologia de fabricație, gradul de integrare a producției și gradul de uzură a utilajelor.

4. Conform prevederilor Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003, cu modificările și completările ulterioare, clasificarea cheltuielilor în contabilitatea de gestiune pe următoarele categorii: costuri de achiziție, costuri de producție, costuri de prelucrare și cheltuieli ale perioadei se face în scopul:

- a) determinării costurilor unitare astfel încât bunurile, lucrările, serviciile să poată fi evaluate și recunoscute în contabilitatea financiară;
- b) determinării costurilor unitare astfel încât bunurile, lucrările, serviciile să poată fi evaluate și recunoscute în contabilitatea financiară, iar prețurile de vânzare să poată fi stabilite și verificate, precum și pentru analiza costurilor și a eficienței activității;
- c) determinării costurilor unitare astfel încât bunurile, lucrările, serviciile să poată fi evaluate și recunoscute în contabilitatea de gestiune, precum și pentru analiza costurilor și a productivității muncii;
- d) stabilirii și verificării prețurilor de vânzare, precum și pentru analiza costurilor și a eficienței activității.

5. Care din următoarele elemente nu se include în costul de achiziție al bunurilor, conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003, cu modificările și completările ulterioare:

- a) prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective;
- b) reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare;
- c) reducerile financiare de natura sconturilor de decontare;

d) cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective.

6. Costul complet cuprinde costul de producție la care se adaugă:

- a) cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere, repartizate rațional;
- b) cheltuielile generale de administrație repartizate rațional;
- c) cheltuielile de desfacere, repartizate rațional;
- d) cheltuielile indirecte de producție, repartizate rațional.

7. În legătură cu cheltuielile indirecte, care din următoarele afirmații nu sunt adevărate, în conformitate cu Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003, cu modificările și completările ulterioare:

- a) cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei;
- b) cheltuielile indirecte cuprind: regia fixă de producție și regia variabilă de producție;
- c) cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, astfel că alocarea lor asupra costurilor se face numai în funcție de regia variabilă de producție;
- d) alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție.

8. Partea din regia fixă de producție care se recunoaște ca o cheltuială a perioadei se determină după relația:

- a) Regia fixă $\times (1 - \text{nivelul real al activității/nivelul normal al activității})$, unde nivelul real al activității este reprezentat de producția obținută, iar nivelul normal al activității este reprezentat de capacitatea normală de producție, adică producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului;
- b) Regia fixă $\times (1 - \text{nivelul normal al activității/nivelul real al activității})$, unde nivelul real al activității este reprezentat de producția obținută, iar nivelul normal al activității este reprezentat de capacitatea normală de producție, adică producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului;
- c) Regia fixă $\times (\text{nivelul real al activității/nivelul normal al activității} - 1)$, unde nivelul real al activității este reprezentat de producția obținută, iar nivelul normal al activității este reprezentat de capacitatea normală de producție, adică producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul

unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului;

d) Regia fixă $\times (1 + \text{nivelul real al activității/nivelul normal al activității})$, unde nivelul real al activității este reprezentat de producția obținută, iar nivelul normal al activității este reprezentat de capacitatea normală de producție, adică producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului.

9. Atunci când costurile de producție sau de prelucrare nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unor procedee raționale aplicate cu consecvență, și anume:

a) procedeul diviziunii simple, procedeul suplimentării, procedeul indicilor de echivalență, procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal, procedeul deducerii valorii produselor principale etc.;

b) procedeul diviziunii simple, procedeul suplimentării, procedeul indicilor de echivalență, procedeul echivalării cantitative a produsului principal cu produsul secundar, procedeul deducerii valorii produselor secundare etc.;

c) procedeul diviziunii simple, procedeul cantitativ, procedeul indicilor de echivalență, procedeul echivalării cantitative a produsului principal cu produsul secundar, procedeul deducerii valorii produselor principale etc.;

d) procedeul diviziunii simple, procedeul cantitativ, procedeul indicilor de echivalență, procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal, procedeul deducerii valorii produselor secundare etc.

10. Conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile perioadei sunt:

a) acele cheltuieli reprezentate de consumurile de bunuri și servicii aferente perioadei curente, care nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite, deoarece nu participă efectiv la obținerea stocurilor, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei;

b) acele cheltuieli indirecte de producție, care variază în raport cu volumul producției, cum ar fi: cheltuielile indirecte cu consumul de materiale și forța de muncă;

c) acele cheltuieli indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și cheltuielile cu conducerea și administrarea secțiilor;

d) acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.

11. Care din următoarele afirmații nu este adevărată în legătură cu costurile îndatorării, prin raportare la prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare:

- a) costurile îndatorării atribuibile activelor cu ciclu lung de fabricație sunt incluse în costurile de producție ale acestora, în măsura în care sunt legate de perioada de producție;
- b) în costurile îndatorării se include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație;
- c) în costurile îndatorării se include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active care solicită în mod necesar o perioadă de timp mai mică de un an, pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare;
- d) capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze când se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de fabricație, în vederea utilizării prestabilite sau a vânzării acestuia.

12. Considerăm că o societate comercială X fabrică în secția de bază trei produse **A**, **B** și **C**. Cheltuielile indirecte efectuate pentru obținerea acestor produse sunt: CIFU (Cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajelor)= 112.000 lei, CGS (Cheltuieli generale ale secției)= 82.000 lei și CGA (Cheltuieli generale de administrație)= 91.000 lei. În condițiile în care, pentru repartizarea cheltuielilor indirecte, se aplică procedeul suplimentării, varianta coeficientului unic, iar baza de repartizare este manopera directă ce înregistrează valorile: produsul A=40.000 lei, produsul B=100.000 lei, iar produsul C=100.000 lei, valoarea cheltuielilor indirecte repartizate pe cele trei produse este:

- a) produsul A= 57.000 lei, produsul B= 142.500 lei, produsul C= 85.500 lei;
- b) produsul A= 38.800 lei, produsul B= 97.000 lei, produsul C= 58.200 lei;
- c) produsul A= 85.500 lei, produsul B= 57.000 lei, produsul C= 142.500 lei;
- d) produsul A= 40.600 lei, produsul B= 101.500 lei, produsul C= 60.900 lei.

13. Considerăm că o societate comercială X fabrică în secția de bază trei produse **A**, **B** și **C**. Cheltuielile indirecte efectuate pentru obținerea acestor produse sunt: CIFU (Cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajelor)= 112.000 lei, CGS (Cheltuieli generale ale secției)= 82.000 lei și CGA (Cheltuieli generale de administrație)= 91.000 lei. În condițiile în care, pentru repartizarea cheltuielilor indirecte, se aplică procedeul suplimentării, varianta coeficienților multipli, valorile cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajelor (CIFU) repartizate pe cele trei produse folosind ca bază de repartizare numărul de ore-mașină, ce înregistrează valorile: produsul A=28.000 ore, produsul B=12.000 ore și produsul C=10.000 ore, sunt:

- a) produsul A= 50.960 lei, produsul B= 21.840 lei, produsul C= 18.200 lei;
- b) produsul A= 45.920 lei, produsul B= 19.680 lei, produsul C= 16.400 lei;
- c) produsul A= 62.270 lei, produsul B= 26.880 lei, produsul C= 22.400 lei;

d) produsul A= 159.600 lei, produsul B= 68.400 lei, produsul C= 57.000 lei.

14. Considerăm că o societate comercială X fabrică în secția de bază trei produse **A**, **B** și **C**. Cheltuielile indirecte efectuate pentru obținerea acestor produse sunt: CIFU (Cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajelor)= 112.000 lei, CGS (Cheltuieli generale ale secției)= 82.000 lei și CGA (Cheltuieli generale de administrație)= 91.000 lei. În condițiile în care, pentru repartizarea cheltuielilor indirecte, se aplică procedeul suplimentării, varianta coeficienților multipli, valorile cheltuielilor generale ale secției (CGS) repartizate pe cele trei produse folosind ca bază de repartizare manopera directă, ce înregistrează valorile: produsul A= 40.000 lei, produsul B= 100.000 lei și produsul C=60.000 lei, sunt:

a) produsul A= 16.400 lei, produsul B= 41.000 lei, produsul C= 24.600 lei;

b) produsul A= 40.000 lei, produsul B= 100.000 lei, produsul C= 60.000 lei;

c) produsul A= 38.800 lei, produsul B= 97.000 lei, produsul C= 58.200 lei;

d) produsul A= 57.000 lei, produsul B= 142.500 lei, produsul C= 85.500 lei.

15. Considerăm că o societate comercială X fabrică în secția de bază trei produse **A**, **B** și **C**. Cheltuielile indirecte efectuate pentru obținerea acestor produse sunt: CIFU (Cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajelor)= 112.000 lei, CGS (Cheltuieli generale ale secției)= 82.000 lei și CGA (Cheltuieli generale de administrație)= 91.000 lei. Pentru repartizarea cheltuielilor indirecte, s-a aplicat procedeul suplimentării, varianta coeficienților multipli, CIFU au fost repartizate după numărul de ore-mașină, iar CGS după manopera directă valorile fiind: produsul A -CIFU= 62.270 lei, CGS=16.400 lei, produsul B -CIFU= 26.880 lei, CGS=41.000 lei, produsul C -CIFU= 22.400 lei, CGS= 24.600 lei. Cheltuieli generale de administrație, repartizate pe cele trei produse folosind ca bază de repartizare costurile de producție ale celor trei produse (pentru calculul costului de producție se cunoaște valoarea cheltuielilor directe: produsul A=45.880 lei, produsul B= 207.120 lei, produsul C= 148.000 lei) , înregistrează valorile:

a) produsul A= 19.113 lei, produsul B= 42.048 lei, produsul C= 29.839 lei;

b) produsul A= 10.412 lei, produsul B= 47.002 lei, produsul C= 33.586 lei;

c) produsul A= 37.113 lei, produsul B= 31.841 lei, produsul C= 22.046 lei;

d) produsul A= 29.839 lei, produsul B= 19.113 lei, produsul C= 42.048 lei.

16. O societate este specializată în fabricarea a trei produse: A, B și C, pentru care se cunosc următoarele date: cantități vândute: A= 400 buc., B= 200 buc., C= 600 buc., cifra de afaceri generată de vânzarea produselor: A= 800.000 lei, B= 360.000 lei, C= 840.000 lei, cheltuielile variabile unitare aferente produselor vândute: A= 1.250 lei/buc., B= 1.200 lei/ buc., C= 400 lei/buc., cheltuieli fixe= 990.000 lei, cheltuieli de producție pe total producție vândută: A= 802.000 lei, B= 484.400 lei, C= 683.600 lei. În aceste condiții, care din variantele decizionale este optimă:

- a) renunțarea la fabricarea și vânzarea produselor A și B este o variantă decizională bună deoarece suma marjelor pe costuri variabile ale celor două produse de 420.000 lei nu permite acoperirea cheltuielilor fixe de 990.000 lei, ajungându-se la o pierdere de 570.000 lei comparativ cu rezultatul pozitiv generat de cele 3 produse de 30.000 lei;
- b) renunțarea la fabricarea și vânzarea produsului A este o variantă decizională bună deoarece marja pe costuri variabile la acest produs este de 300.000 lei și nu permite acoperirea cheltuielilor fixe de 990.000 lei, ajungându-se la o pierdere de 565.600 lei comparativ cu rezultatul pozitiv generat de cele 3 produse de 30.000 lei;
- c) renunțarea la fabricarea și vânzarea produsului B este o variantă decizională bună deoarece marja pe costuri variabile la acest produs este de 120.000 lei și nu permite acoperirea cheltuielilor fixe de 990.000 lei, ajungându-se la o pierdere de 868.000 lei comparativ cu rezultatul pozitiv generat de cele 3 produse de 30.000 lei;
- d) producerea și vânzarea celor trei sortimente de produse A, B și C este o variantă decizională bună, chiar dacă rezultatele generate de produsele A (-2.000 lei) și B (-124.400 lei) sunt negative; renunțarea la producerea și vânzarea produselor A și B ar echivala cu pierderea însumată a marjelor pe costuri variabile de 420.000 lei (300.000 lei pentru produsul A și 120.000 lei pentru produsul B) ajungându-se în final la o pierdere de 390.000 lei comparativ cu rezultatul pozitiv generat de cele 3 produse de 30.000 lei.

17. O firmă cu activitate de producție, desfășurată în 2 secții de bază S1 și S2, fabrică 3 sortimente de produse, A, B și C, care se diferențiază prin dimensiuni, ceea ce generează timp de prelucrare diferiți pe unitate de produs. Cantitățile de produse fabricate sunt : $Q_A = 300$ buc., $Q_B = 190$ buc., $Q_C = 140$ buc. Cheltuielile de producție ocazionate de fabricarea acestor produse sunt: materii prime și materiale directe 25.000 lei, manoperă directă 7.000 lei, CIFU (Cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajelor) = 10.500 lei, CGS (Cheltuieli generale ale secției) = 7.500 lei, CGA (Cheltuieli generale de administrație) = 8.000 lei. În condițiile folosirii, pentru repartizarea cheltuielilor pe produse, a procedului indicilor de echivalență simpli, caracteristica luată în considerare fiind consumul specific de materii prime (care înregistrează valorile: pentru produsul A- 0,8 kg/buc., B- 0,4 kg/buc., C- 0,6 kg/buc.), iar produsul ales ca bază produsul A, cifra de echivalență pentru fiecare produs (k_i), cantitatea în unități echivalente (Q_{ue}), costul unității echivalente pe fiecare articol de calculație (c_{ue}) și valoarea cheltuielilor de producție (chp) repartizate înregistrează mărimile:

- a) cifra de echivalență: $k_{iA} = 1$, $k_{iB} = 0,5$, $k_{iC} = 0,75$; cantitatea în unități echivalente: $Q_{ueA} = 300$, $Q_{ueB} = 95$, $Q_{ueC} = 105$; costul unității echivalente pe fiecare articol de calculație: c_{ue} pt materii prime și materiale directe = 50, c_{ue} pt. manoperă directă = 14, c_{ue} pt CIFU = 21, c_{ue} pt CGS = 15, c_{ue} pt. CGA = 16, $chp_A = 34.800$ lei, $chp_B = 11.020$ lei, $chp_C = 12.180$ lei;
- b) cifra de echivalență: $k_{iA} = 0,5$, $k_{iB} = 1$, $k_{iC} = 0,75$; cantitatea în unități echivalente: $Q_{ueA} = 150$, $Q_{ueB} = 190$, $Q_{ueC} = 105$; costul unității echivalente pe fiecare articol de calculație: c_{ue} pt materii prime și materiale directe = 56,18, c_{ue} pt. manoperă directă = 15,73, c_{ue} pt CIFU = 23,60, c_{ue} pt CGS = 16,85, c_{ue} pt. CGA = 17,98, $chp_A = 19.551$ lei, $chp_B = 24.764$ lei, $chp_C = 13.685$ lei;

c) cifra de echivalență: $k_{iA} = 1$, $k_{iB} = 0,75$, $k_{iC} = 0,5$; cantitatea în unități echivalente: $QueA = 300$, $QueB = 143$, $QueC = 70$; costul unității echivalente pe fiecare articol de calculație: cue pt materii prime și materiale directe = 48,73, cue pt. manoperă directă = 13,65, cue pt CIFU = 20,47, cue pt CGS = 14,62, cue pt. CGA = 15,59, $chpA = 33.918$ lei, $chpB = 16.111$ lei, $chpC = 7.914$ lei;

d) cifra de echivalență: $k_{iA} = 0,75$, $k_{iB} = 0,5$, $k_{iC} = 1$; cantitatea în unități echivalente: $QueA = 225$, $QueB = 95$, $QueC = 140$; costul unității echivalente pe fiecare articol de calculație: cue pt materii prime și materiale directe = 54,35, cue pt. manoperă directă = 15,22, cue pt CIFU = 22,83, cue pt CGS = 16,30, cue pt. CGA = 17,39, $chpA = 28.370$ lei, $chpB = 11.978$ lei, $chpC = 17.652$ lei.

18. Nivelul de activitate al unei firme de producție X (apreciat în funcție de cantitatea de produse) diferă semnificativ în decursul a trei luni consecutive, iulie, august și septembrie. Pentru cele trei luni analizate se cunosc următoarele date: volumul de activitate (bucăți produse): iulie = 3.000 buc, august = 14.000 buc, septembrie = 12.000 buc; cheltuieli variabile totale: iulie = 60.000 lei, august = 280.000 lei, septembrie = 240.000 lei, cheltuieli fixe totale pentru fiecare lună 100.000 lei. Aplicând tehnica imputării raționale a cheltuielilor fixe, în condițiile în care nivelul activității din luna septembrie este considerat ca nivel normal de activitate, coeficientul de imputare rațională (CIR), cheltuielile fixe imputate (Chfi), diferența de imputare rațională (DIR) și cheltuielile totale de producție imputate rațional (Can) pentru luna iulie înregistrează valorile:

- a) CIR = 0,25, Chfi = 25.000 lei, DIR = -25.000 lei, Can = 265.000 lei;
- b) CIR = 1, Chfi = 100.000 lei, DIR = 0 lei, Can = 160.000 lei;
- c) CIR = 0,25, Chfi = 25.000 lei, DIR = 75.000 lei, Can = 85.000 lei;
- d) CIR = 0,25, Chfi = 25.000 lei, DIR = 75.000 lei, Can = 315.000 lei.

19. Nivelul de activitate al unei firme de producție X (apreciat în funcție de cantitatea de produse) diferă semnificativ în decursul a trei luni consecutive, iulie, august și septembrie. Pentru cele trei luni analizate se cunosc următoarele date: volumul de activitate (bucăți produse): iulie = 3.000 buc, august = 14.000 buc, septembrie = 12.000 buc; cheltuieli variabile totale: iulie = 60.000 lei, august = 280.000 lei, septembrie = 240.000 lei, cheltuieli fixe totale pentru fiecare lună 100.000 lei. Aplicând tehnica imputării raționale a cheltuielilor fixe, în condițiile în care nivelul activității din luna septembrie este considerat ca nivel normal de activitate, coeficientul de imputare rațională (CIR), cheltuielile fixe imputate (Chfi), diferența de imputare rațională (DIR) și cheltuielile totale de producție imputate rațional (Can) pentru luna august înregistrează valorile:

- a) CIR = 1,17, Chfi = 100.000 lei, DIR = 0 lei, Can = 380.000 lei;
- b) CIR = 1,17, Chfi = 117.000 lei, DIR = -17.000 lei, Can = 357.000 lei;
- c) CIR = 1,17, Chfi = 117.000 lei, DIR = -17.000 lei, Can = 397.000 lei;
- d) CIR = 0,857, Chfi = 85.700 lei, DIR = 14.300 lei, Can = 145.700 lei.

20. O firmă de producție își desfășoară activitatea în două secții principale secția A și secția B și două secții auxiliare de prestări servicii: atelierul de întreținere și reparații (AIR) și secția de prestații conexe (SPC). Se cunosc următoarele date: materiale consumabile (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 14.000 lei, AIR=10.000 lei, SPC= 20.000 lei; manoperă directă (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 12.000 lei, AIR=4.000 lei, SPC= 8.000 lei; cheltuieli cu personalul indirect productiv și de conducere (cheltuieli fixe): SA= 32.000 lei, SB= 24.000 lei, AIR=8.000 lei, SPC= 16.000 lei; prestațiile secției auxiliare AIR au fost efectuate 40% pentru SA și 60% pentru SB, iar cele ale secției SPC 25% pentru SA și 75% pentru SB. Activitatea reală a celor 4 centre de analiză a fost realizată în % din activitatea normală astfel: 80% pentru SA, 120% pentru SB, 80% pentru AIR și 60% pentru SPC. Folosind tehnica imputării raționale a cheltuielilor fixe, valoarea cheltuielilor fixe imputate rațional (Chfi) aferentele celor două secții auxiliare (AIR și SPC) și celor două secții principale (SA și SB) este:

- a) Chfi: AIR= 6.400 lei, SPC= 9.600 lei, SA = 25.600 lei, SB = 28.800 lei;
- b) Chfi: AIR= 8.000 lei, SPC= 16.000 lei, SA = 32.000 lei, SB = 24.000 lei;
- c) Chfi: AIR= 6.400 lei, SPC= 9.600 lei, SA = 25.600 lei, SB = 19.200 lei;
- d) Chfi: AIR= 6.400 lei, SPC= 9.600 lei, SA = 19.200 lei, SB = 28.800 lei.

21. O firmă de producție își desfășoară activitatea în două secții principale secția A și secția B și două secții auxiliare de prestări servicii: atelierul de întreținere și reparații (AIR) și secția de prestații conexe (SPC). Se cunosc următoarele date: materiale consumabile (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 14.000 lei, AIR=10.000 lei, SPC= 20.000 lei; manoperă directă (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 12.000 lei, AIR=4.000 lei, SPC= 8.000 lei; cheltuieli cu personalul indirect productiv și de conducere (cheltuieli fixe): SA= 32.000 lei, SB= 24.000 lei, AIR=8.000 lei, SPC= 16.000 lei; prestațiile secției auxiliare AIR au fost efectuate 40% pentru SA și 60% pentru SB, iar cele ale secției SPC 25% pentru SA și 75% pentru SB. Activitatea reală a celor 4 centre de analiză a fost realizată în % din activitatea normală astfel: 80% pentru SA, 120% pentru SB, 80% pentru AIR și 60% pentru SPC. Folosind tehnica imputării raționale a cheltuielilor fixe, valoarea diferenței de imputare rațională (DIR) aferentele celor două secții auxiliare (AIR și SPC) și celor două secții principale (SA și SB) este:

- a) DIR: AIR= 0 lei, SPC= 0 lei, SA = 0 lei, SB = 0 lei;
- b) DIR: AIR= 1.600 lei, SPC= 6.400 lei, SA = 6.400 lei, SB = -4.800 lei;
- c) DIR: AIR= -1.600 lei, SPC= -6.400 lei, SA = -6.400 lei, SB = 4.800 lei;
- d) DIR: AIR= 1.600 lei, SPC= 6.400 lei, SA = -6.400 lei, SB = 4.800 lei.

22. O firmă de producție își desfășoară activitatea în două secții principale secția A și secția B și două secții auxiliare de prestări servicii: atelierul de întreținere și reparații (AIR) și secția de prestații conexe (SPC). Se cunosc următoarele date: materiale consumabile (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 14.000 lei, AIR=10.000 lei, SPC= 20.000 lei; manoperă directă (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 12.000 lei, AIR=4.000 lei, SPC= 8.000 lei; cheltuieli cu

personalul indirect productiv și de conducere (cheltuieli fixe): SA= 32.000 lei, SB= 24.000 lei, AIR=8.000 lei, SPC= 16.000 lei; prestațiile secției auxiliare AIR au fost efectuate 40% pentru SA și 60% pentru SB, iar cele ale secției SPC 25% pentru SA și 75% pentru SB. Activitatea reală a celor 4 centre de analiză a fost realizată în % din activitatea normală astfel: 80% pentru SA, 120% pentru SB, 80% pentru AIR și 60% pentru SPC. Folosind tehnica imputării raționale a cheltuielilor fixe, valoarea cheltuielilor totale după repartizarea primară (Chp), aferentele celor două secții auxiliare (AIR și SPC) și celor două secții principale (SA și SB) este:

- a) Can: AIR= 20.400 lei, SPC= 37.600 lei, SA =57.600 lei, SB = 54.800 lei;
- b) Can: AIR= 22.000 lei, SPC= 44.000 lei, SA =64.000 lei, SB = 50.000 lei;
- c) Can: AIR= 17.600 lei, SPC= 26.400 lei, SA =51.200 lei, SB = 60.000 lei;
- d) Can: AIR= 19.200 lei, SPC= 32.800 lei, SA =57.600 lei, SB = 55.200 lei.

23. O firmă de producție își desfășoară activitatea în două secții principale secția A și secția B și două secții auxiliare de prestări servicii: atelierul de întreținere și reparații (AIR) și secția de prestații conexe (SPC). Se cunosc următoarele date: materiale consumabile (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 14.000 lei, AIR=10.000 lei, SPC= 20.000 lei; manoperă directă (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 12.000 lei, AIR=4.000 lei, SPC= 8.000 lei; cheltuieli cu personalul indirect productiv și de conducere (cheltuieli fixe): SA= 32.000 lei, SB= 24.000 lei, AIR=8.000 lei, SPC= 16.000 lei; prestațiile secției auxiliare AIR au fost efectuate 40% pentru SA și 60% pentru SB, iar cele ale secției SPC 25% pentru SA și 75% pentru SB. Activitatea reală a celor 4 centre de analiză a fost realizată în % din activitatea normală astfel: 80% pentru SA, 120% pentru SB, 80% pentru AIR și 60% pentru SPC. În cadrul repartizării secundare, valoarea cheltuielilor aferente prestațiilor secției auxiliare AIR decontate secțiilor principale SA și SB este:

- a) pentru SA= 8.160 lei, SB= 12.240 lei;
- b) pentru SA= 8.800 lei, SB= 13.200 lei;
- c) pentru SA= 7.040 lei, SB= 10.560 lei;
- d) pentru SA= 7.680 lei, SB= 11.520 lei.

24. O firmă de producție își desfășoară activitatea în două secții principale secția A și secția B și două secții auxiliare de prestări servicii: atelierul de întreținere și reparații (AIR) și secția de prestații conexe (SPC). Se cunosc următoarele date: materiale consumabile (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 14.000 lei, AIR=10.000 lei, SPC= 20.000 lei; manoperă directă (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 12.000 lei, AIR=4.000 lei, SPC= 8.000 lei; cheltuieli cu personalul indirect productiv și de conducere (cheltuieli fixe): SA= 32.000 lei, SB= 24.000 lei, AIR=8.000 lei, SPC= 16.000 lei; prestațiile secției auxiliare AIR au fost efectuate 40% pentru SA și 60% pentru SB, iar cele ale secției SPC 25% pentru SA și 75% pentru SB. Activitatea reală a celor 4 centre de analiză a fost realizată în % din activitatea normală astfel: 80% pentru SA,

120% pentru SB, 80% pentru AIR și 60% pentru SPC. În cadrul repartizării secundare, valoarea cheltuielilor aferente prestațiilor secției auxiliare SPC decontate secțiilor principale SA și SB este:

- a) pentru SA= 11.000 lei, SB= 33.000 lei;
- b) pentru SA= 9.400 lei, SB= 28.200 lei;
- c) pentru SA= 6.600 lei, SB= 19.800 lei;
- d) pentru SA= 8.200 lei, SB= 24.600 lei.

25. Pentru o firmă de producție care fabrică 3 produse, A, B și C, se cunosc următoarele date: cantități fabricate și vândute: A= 4.000 buc, B= 2.500 buc, C= 3.000 buc; cifra de afaceri: produsul A= 220.000 lei, B= 162.500 lei, C= 171.000 lei; cheltuieli variabile: produsul A= 80.000 lei, B= 62.500 lei, C= 90.000 lei; cheltuieli fixe specifice: produsul A= 60.000 lei, B= 105.000 lei, C= 70.000 lei; cheltuieli fixe comune 50.000 lei. După calculul marjei pe costul specific (M/CS) pentru cele trei produse concluzia este următoarea:

- a) valorile M/CS de 80.000 lei pentru produsul A, de -5.000 lei pentru produsul B și de 11.000 lei pentru produsul C indică faptul că singura variantă decizională corectă este renunțarea la fabricarea produsului B;
- b) valorile M/CS de 140.000 lei pentru produsul A, de 100.000 lei pentru produsul B și de 81.000 lei pentru produsul C, indică faptul că pe total produse valoarea M/CS permite acoperirea cheltuielilor fixe comune și obținerea unui rezultat pozitiv de 271.000 lei;
- c) valorile M/CS de 80.000 lei pentru produsul A, de -5.000 lei pentru produsul B și de 11.000 lei pentru produsul C, indică faptul că deși pentru produsul B valoarea este negativă, pe total produse valoarea M/CS permite acoperirea cheltuielilor fixe comune și obținerea unui rezultat pozitiv de 36.000 lei;
- d) valorile M/CS de 80.000 lei pentru produsul A, de -5.000 lei pentru produsul B și de 11.000 lei pentru produsul C indică faptul că singura variantă decizională corectă este renegocierea prețului de vânzare a produsului B.

26. Pentru o firmă de producție care fabrică 3 produse, A, B și C, se cunosc următoarele date: cantități fabricate și vândute: A= 4.000 buc, B= 2.500 buc, C= 3.000 buc; cifra de afaceri: produsul A= 220.000 lei, B= 162.500 lei, C= 171.000 lei; cheltuieli variabile: produsul A= 80.000 lei, B= 62.500 lei, C= 90.000 lei; cheltuieli fixe specifice: produsul A= 60.000 lei, B= 105.000 lei, C= 70.000 lei; cheltuieli fixe comune 50.000 lei. În condițiile date, dacă se optează pentru decizia de a mări cantitatea de produse B fabricate și vândute, atunci cantitatea minimă care ar permite acoperirea cheltuielilor fixe specifice acestui produs este:

- a) $QB_{min} = 2.625$ buc;
- b) $QB_{min} = 2.500$ buc;
- c) $QB_{min} = 3.400$ buc;
- d) $QB_{min} = 1.250$ buc.

27. O întreprindere lucrează la 80% din capacitatea sa de 20.000 bucăți. Structura costului de producție pentru o producție de 16.000 bucăți este următoarea: cost variabil unitar 200 lei/buc., cheltuieli de structură (fixe) 160.000 lei. Un client solicită o comandă suplimentară de 2000 bucăți care ar urma să fie fabricată în condiții normale și este dispus să plătească un preț de vânzare unitar de 250 lei/buc. Decizia pe care ar trebui să o adopte managementul firmei în ceea ce privește comanda suplimentară și raționamentul pe care se bazează această decizie constau în:

- a) comanda suplimentară de 2000 buc. poate fi acceptată fără rezerve deoarece costul marginal unitar este format numai din cheltuieli variabile unitare de 200 lei/buc, astfel că pentru cele 2000 bucăți care ar trebui produse suplimentar și vândute rezultatul este de 100.000 lei;
- b) comanda suplimentară de 2000 buc. poate fi acceptată deoarece costul marginal unitar este format atât din cheltuieli variabile unitare de 200 lei/buc., cât și din cheltuielile fixe de 160.000 lei, astfel că pentru cele 2000 bucăți care ar trebui produse suplimentar și vândute rezultatul este de 82.000 lei;
- c) comanda suplimentară de 2000 buc. poate fi acceptată numai în condițiile în care se renegociază un preț de vânzare unitar mai mare de 250 lei/buc.;
- d) comanda suplimentară de 2000 buc. nu poate fi acceptată deoarece costul marginal unitar este format atât din cheltuieli variabile unitare de 200 lei/buc, cât și din cheltuielile fixe de 160.000 lei, care nu pot fi acoperite din prețul de vânzare unitar de 250 lei/buc.

28. O întreprindere lucrează la 80% din capacitatea sa de 20.000 bucăți. Structura costului de producție pentru o producție de 16.000 bucăți este următoarea: cost variabil unitar 200 lei/buc., cheltuieli de structură (fixe) 160.000 lei. Un client solicită o comandă suplimentară de 5000 bucăți care ar urma să depășească capacitatea normală de producție, motiv pentru care cheltuielile variabile unitare ar trebui să crească cu 10% iar cheltuielile de structură suplimentare ar urma fie de 24.000 lei. Conducerea întreprinderii analizate ar trebui să decidă acceptarea comenzii suplimentare de 5000 bucăți numai în condițiile:

- a) în care prețul de vânzare este superior valorii de 200 lei/buc.;
- b) în care prețul de vânzare este superior valorii de 210 lei/buc.;
- c) în care prețul de vânzare este superior valorii de 211,14 lei/buc.;
- d) în care prețul de vânzare este superior valorii de 224,8 lei/buc.

29. Pentru o firmă X dispunem de următoarele date aferente unei perioade de un an: cifra de afaceri= 2.190.000 lei, cheltuieli variabile = 1.543.644 lei, cheltuieli fixe = 468.000 lei. Valoarea cifrei de afaceri corespunzătoare punctului de echilibru (pragul de rentabilitate-Pr) și data la care se atinge acest nivel (în ipoteza că cifra de afaceri se obține uniform pe parcursul anului) sunt:

- a) Pr= 1.585.690 lei, data este 21 septembrie;

- b) $Pr = 663.961$ lei, data este 20 aprilie;
- c) $Pr = 1.543.644$ lei, data este 14 septembrie;
- d) $Pr = 1.585.690$ lei, data este 14 septembrie.

30. Pentru o firmă X dispunem de următoarele date aferente unei perioade de un an: cifra de afaceri = 2.190.000 lei, cheltuieli variabile = 1.543.644 lei, cheltuieli fixe = 468.000 lei. Valorile marjei de securitate (MS), a factorului de acoperire (FA) și a indicelui de prelevare (IP) sunt:

- a) $MS = 646.356$ lei, $FA = 72,41 \%$, $IP = 21,37\%$;
- b) $MS = 1.526.039$ lei, $FA = 70,49 \%$, $IP = 21,37\%$;
- c) $MS = 604.310$ lei, $FA = 29,51 \%$, $IP = 21,37\%$;
- d) $MS = 604.310$ lei, $FA = 72,41 \%$, $IP = 21,37\%$.

31. Pentru o firmă X cu activitate sezonieră dispunem de următoarele date aferente unei perioade de un an: cifra de afaceri = 1.217.000 lei, cheltuieli variabile = 900.580 lei, cheltuieli fixe = 260.000 lei. Repartizarea cifrei de afaceri pe parcursul anului se prezintă astfel: ianuarie-5%, februarie-5%, martie-10%, aprilie-10%, mai-16%, iunie -16%, iulie-16%, august-0, septembrie- 10%, octombrie- 4%, noiembrie-4%, decembrie- 4%. Valoarea cifrei de afaceri critică și data la care se atinge pragul de rentabilitate în condițiile date sunt:

- a) $Pr = 1.000.000$ lei, data este 13 septembrie;
- b) $Pr = 900.580$ lei, data este 23 iunie;
- c) $Pr = 576.420$ lei, data este 3 mai;
- d) $Pr = 1.160.580$ lei, data este 26 octombrie.

32. Pentru o firmă X dispunem de următoarele date aferente unei perioade de un an: cifra de afaceri = 2.190.000 lei, cheltuieli variabile = 1.543.644 lei (din care, cost variabil de achiziție= 896.940 lei, cost variabil de producție = 505.935 lei și cost variabil de desfacere = 140.769 lei), cheltuieli fixe = 468.000 lei. În urma unei analize se estimează că nivelul costului variabil de producție va crește cu 12%, iar cel al cheltuielilor fixe cu 8%. Valoarea pragului de rentabilitate și data la care se va atinge acest prag sunt:

- a) $Pr = 1.585.690$ lei, data este 21 septembrie;
- b) $Pr = 1.890.056$ lei, data este 11 noiembrie;
- c) $Pr = 1.960.202$ lei, data este 11 noiembrie;
- d) $Pr = 1.712.545$ lei, data este 21 septembrie.

33. Pentru o firmă X dispunem de următoarele date aferente unei perioade de un an: cifra de afaceri = 2.190.000 lei, cheltuieli variabile = 1.543.644 lei (din care, cost variabil de achiziție=

896.940 lei, cost variabil de producție = 505.935 lei și cost variabil de desfacere = 140.769 lei), cheltuieli fixe = 468.000 lei. În urma unei analize se estimează că nivelul costului variabil de producție va crește cu 12%, iar cel al cheltuielilor fixe cu 8%. Având în vedere aceste modificări estimate ale condițiilor de exploatare, nivelului rezultatului se modifică:

- a) în sensul reducerii cu 98.145 lei;
- b) în sensul creșterii cu 98.145 lei;
- c) în sensul reducerii cu 37.440 lei;
- d) în sensul reducerii cu 123.492 lei.

34. Conducerea unei firme X care fabrică 2 sortimente de produse, A și B, face o analiză privind identificarea combinației optime de cantități de produse din cele două tipuri. În analiză utilizează următoarele date furnizate de contabilitatea de gestiune: prețul de vânzare fără TVA: pentru produsul A = 340 lei/buc, pentru produsul B = 390 lei/buc., cheltuielile variabile unitare: pentru produsul A = 243 lei/buc, pentru produsul B = 240 lei/buc., cheltuieli fixe specifice (directe): pentru produsul A = 30.000 lei, pentru produsul B = 37.500 lei, cheltuielile fixe comune = 69.690 lei. În ipoteza că bugetul de vânzări prevede ca 80% din producție să fie din sortimentul A și 20% din sortimentul B, cantitățile care ar urma să fie produse și vândute din cele două sortimente pentru a atinge punctul critic (pragul de rentabilitate) sunt:

- a) din produsul A = 3.660 buc, din produsul B = 915 buc.;
- b) din produsul A = 255 buc, din produsul B = 1.020 buc.;
- c) din produsul A = 1.414 buc, din produsul B = 354 buc.;
- d) din produsul A = 1.020 buc, din produsul B = 255 buc.

35. Pentru stabilirea programului optim de producție a trei produse A, B și C, fabricate de o firmă „BETA”, dispunem de următoarele informații: cifra de afaceri generată de produsul A = 15 lei/buc., produsul B = 25 lei/buc, produsul C = 30 lei/buc.; numărul de ore de muncă a angajaților direct productivi pentru: produsul A = 4 ore/buc., produsul B = 8 ore/buc., produsul C = 24 ore/buc.; cantitatea estimată a fi vândută din fiecare sortiment de produs: A = 150 buc., B = 100 buc, C = 100 buc. Pentru o perioadă de gestiune dată (20 zile lucrătoare), firma analizată poate folosi 10 muncitori care lucrează 8 ore/zi în două schimburi. Pornind de la aceste informații, managementul firmei trebuie să decidă care anume dintre cele trei produse și în ce cantități urmează a se fabrica în perioada de gestiune considerată. Ordinea rentabilității ținând seama de venitul pe ora de munca a muncitorilor direct productivi și numărul de ore de muncă disponibile aferente muncitorilor direct productivi (ce reprezintă capacitatea ei de producție) pentru firma analizată sunt:

- a) I-produsul A, II- produsul B și III- produsul C, ore disponibile = 3200 ore;
- b) I-produsul B, II- produsul C și III- produsul A, ore disponibile = 3800 ore;

- c) I-produsul A, II- produsul C si III- produsul B, ore disponibile = 1600 ore;
- d) I- produsul C, II- produsul B si III- produsul A, ore disponibile = 3200 ore.

36. Pentru stabilirea programului optim de producție a trei produse A, B și C, fabricate de o firmă „BETA”, dispunem de următoarele informații: cifra de afaceri generată de produsul A= 15 lei/buc., produsul B= 25 lei/buc, produsul C= 30 lei/buc.; numărul de ore de muncă a angajaților direct productivi pentru: produsul A= 4 ore/buc., produsul B= 8 ore/buc., produsul C= 24 ore/buc.; cantitatea estimată a fi vândută din fiecare sortiment de produs: A=150 buc., B=100 buc, C= 100 buc. Pentru o perioadă de gestiune dată (20 zile lucrătoare), firma analizată poate folosi 10 muncitori care lucrează 8 ore/zi în două schimburi. Pornind de la aceste informații, managementul firmei trebuie să decidă care anume dintre cele trei produse și în ce cantități urmează a se fabrica în perioada de gestiune considerată. Firma analizata va putea repartiza orele de muncă disponibile ale muncitorilor direct productivi conform urmatoarei succesiuni și în urmatoarele cantități:

- a) I-produsul B- 800 ore, QB=100 buc., II- produsul C- 2400 ore, QC=100 buc. și III- produsul A- 600 ore, QA=150 buc.;
- b) I-produsul A- 600 ore, QA=150 buc., II- produsul B- 800 ore, QB=100 buc. și III- produsul C- 1800 ore, QC=75 buc.;
- c) I-produsul C- 2400 ore, QC=100 buc., II- produsul B- 640 ore, QB=80 buc. și III- produsul A- 160 ore, QA=40 buc.;
- d) I-produsul A- 600 ore, QA=150 buc., II- produsul C- 960 ore, QC=40 buc. și III- produsul B- 240 ore, QB=10 buc.

37. Pentru stabilirea programului optim de producție a trei produse A, B și C, fabricate de o firmă „BETA”, dispunem de următoarele informații: cifra de afaceri generată de produsul A= 15 lei/buc., produsul B= 25 lei/buc, produsul C= 30 lei/buc.; numărul de ore de muncă a angajaților direct productivi pentru: produsul A= 4 ore/buc., produsul B= 8 ore/buc., produsul C= 24 ore/buc.; cantitatea estimată a fi vândută din fiecare sortiment de produs: A=150 buc., B=100 buc, C= 100 buc. Pentru o perioadă de gestiune dată (20 zile lucrătoare), firma analizată poate folosi 10 muncitori care lucrează 8 ore/zi în două schimburi. Pornind de la aceste informații, managementul firmei trebuie să decidă care anume dintre cele trei produse și în ce cantități urmează a se fabrica în perioada de gestiune considerată. Ținând seama de ordinea optimă de repartizare a orele de muncă disponibile ale muncitorilor direct productivi, cifra de afaceri generată de vânzarea celor trei produse înregistrează mărimile:

- a) produsului A= 2.250 lei, produsului B= 2.500 lei, produsului C= 2.250 lei;
- b) produsului A= 2.250 lei, produsului B= 2.500 lei, produsului C= 3.000 lei;
- c) produsului A= 600 lei, produsului B= 2.000 lei, produsului C= 3.000 lei;
- d) produsului A= 2.250 lei, produsului B= 250 lei, produsului C= 1.200 lei.

38. O firmă cu activitate de producție fabrică și vinde într-o perioadă de gestiune două tipuri de produse: A și B. Activitatea este organizată în 4 centre principale (Aprovizionare, Producție, Desfacere și Administrație) și 2 centre auxiliare (Asistență și Intreținere). Pentru centrul Asistență activitatea sa depinde de centrele receptoare ale serviciilor, deci activitatea acestor centre va determina coeficientul său de imputare rațională (determinat ca medie ponderată și care are valoarea 0,889). Pentru centrul auxiliar Intreținere activitatea normală este de 525 ore, iar activitatea reală în perioada analizată a fost de 500 ore. Situația prestațiilor centrelor auxiliare către celelalte centre este următoarea: centrul Asistență: pentru centrele Aprovizionare și Administrație câte 10%, pentru centrul Producție 40%, iar pentru centrele Desfacere și Intreținere câte 20%; centrul Intreținere câte 20% pentru fiecare din celelalte centre. În condițiile în care cheltuielile fixe sunt de 50.000 lei la centrul Asistență și de 60.000 lei la centrul Intreținere, valoarea coeficientului de imputare rațională a cheltuielilor fixe la centrul Intreținere și valoarea cheltuielilor fixe imputate la cele două centre auxiliare sunt:

- a) $CIR_{Intreținere} = 1,05$, $Chfi_{Asistență} = 44.450$ lei, $Chfi_{Intreținere} = 63.000$ lei;
- b) $CIR_{Intreținere} = 0,889$, $Chfi_{Asistență} = 44.450$ lei, $Chfi_{Intreținere} = 53.340$ lei;
- c) $CIR_{Intreținere} = 0,952$, $Chfi_{Asistență} = 44.450$ lei, $Chfi_{Intreținere} = 57.120$ lei;
- d) $CIR_{Intreținere} = 0,952$, $Chfi_{Asistență} = 47.600$ lei, $Chfi_{Intreținere} = 57.120$ lei.

39. O firmă cu activitate de producție fabrică și vinde într-o perioadă de gestiune două tipuri de produse: A și B. Activitatea este organizată în 4 centre principale (Aprovizionare, Producție, Desfacere și Administrație) și 2 centre auxiliare (Asistență și Intreținere). Pentru centrul Asistență activitatea sa depinde de centrele receptoare ale serviciilor, deci activitatea acestor centre va determina coeficientul său de imputare rațională (determinat ca medie ponderată și care are valoarea 0,889). Pentru centrul auxiliar Intreținere activitatea normală este de 525 ore, iar activitatea reală în perioada analizată a fost de 500 ore. Situația prestațiilor centrelor auxiliare către celelalte centre este următoarea: centrul Asistență: pentru centrele Aprovizionare și Administrație câte 10%, pentru centrul Producție 40%, iar pentru centrele Desfacere și Intreținere câte 20%; centrul Intreținere câte 20% pentru fiecare din celelalte centre. În condițiile în care cheltuielile la centrul Asistență sunt: fixe= 50.000 lei și variabile= 10.000 lei, iar la centrul Intreținere: fixe= 60.000 lei și variabile=30.000 lei, valorile cheltuielilor totale în cele două centre auxiliare (ținând seama și de prestațiile reciproce) sunt:

- a) $Cht_{Asistență} = 74.869$ lei, $Cht_{Intreținere} = 102.094$ lei;
- b) $Cht_{Asistență} = 74.081$ lei, $Cht_{Intreținere} = 98.156$ lei;
- c) $Cht_{Asistență} = 76.094$ lei, $Cht_{Intreținere} = 108.219$ lei;
- d) $Cht_{Asistență} = 78.150$ lei, $Cht_{Intreținere} = 102.750$ lei.

40. O firmă cu activitate de producție fabrică și vinde într-o perioadă de gestiune două tipuri de produse: A și B. Activitatea este organizată în 4 centre principale (Aprovizionare, Producție, Desfacere și Administrație) și 2 centre auxiliare (Asistență și Intreținere). Situația prestațiilor

centrelor auxiliare către celelalte centre este următoarea: centrul Asistență: pentru centrele Aprovizionare și Administrație câte 10%, pentru centrul Producție 40%, iar pentru centrele Desfacere și Intreținere câte 20%; centrul Intreținere câte 20% pentru fiecare din celelalte centre. În centrul principal Aprovizionare cheltuielile variabile sunt de 116.400 lei și cheltuielile fixe de 49.200 lei, activitatea normală a centrului este de 19.800 kg, iar activitatea reală în perioada analizată 18.000 kg. În condițiile în care cheltuielile totale înainte de repartizarea secundară la centrul Asistență sunt de 74.869 lei, iar la centrul Intreținere de 102.094 lei, valoarea cheltuielilor totale după repartizarea secundară aferente centrului principal Aprovizionare este de:

- a) 189.488 lei;
- b) 188.162 lei;
- c) 190.376 lei;
- d) 189.029 lei.

41. O firmă cu activitate de producție fabrică și vinde într-o perioadă de gestiune două tipuri de produse: A și B. Activitatea este organizată în 4 centre principale (Aprovizionare, Producție, Desfacere și Administrație) și 2 centre auxiliare (Asistență și Intreținere). Situația prestațiilor centrelor auxiliare către celelalte centre este următoarea: centrul Asistență: pentru centrele Aprovizionare și Administrație câte 10%, pentru centrul Producție 40%, iar pentru centrele Desfacere și Intreținere câte 20%; centrul Intreținere câte 20% pentru fiecare din celelalte centre. În centrul principal Producție cheltuielile variabile sunt de 167.000 lei și cheltuielile fixe de 136.600 lei, activitatea normală a centrului este de 51.750 buc produse fabricate, iar activitatea reală în perioada analizată 45.000 buc produse. În condițiile în care cheltuielile totale înainte de repartizarea secundară la centrul Asistență sunt de 74.869 lei, iar la centrul Intreținere de 102.094 lei, valoarea cheltuielilor totale după repartizarea secundară aferente centrului principal Producție este de:

- a) 335.338 lei;
- b) 334.236 lei;
- c) 337.053 lei;
- d) 336.782 lei.

42. O firmă cu activitate de producție fabrică și vinde într-o perioadă de gestiune două tipuri de produse: A și B. Activitatea este organizată în 4 centre principale (Aprovizionare, Producție, Desfacere și Administrație) și 2 centre auxiliare (Asistență și Intreținere). Situația prestațiilor centrelor auxiliare către celelalte centre este următoarea: centrul Asistență: pentru centrele Aprovizionare și Administrație câte 10%, pentru centrul Producție 40%, iar pentru centrele Desfacere și Intreținere câte 20%; centrul Intreținere câte 20% pentru fiecare din celelalte centre. În centrul principal Desfacere cheltuielile variabile sunt de 65.000 lei și cheltuielile fixe de 50.800 lei, activitatea normală a centrului este de 42.000 buc produse vândute, iar activitatea reală în perioada analizată 33.600 buc produse. În condițiile în care cheltuielile totale înainte de

repartizarea secundară la centrul Asistență sunt de 74.869 lei, iar la centrul Intreținere de 102.094 lei, valoarea cheltuielilor totale după repartizarea secundară aferente centrului principal Desfacere este de:

- a) 140.088 lei;
- b) 141.033 lei;
- c) 142.503 lei;
- d) 141.820 lei.

43. O firmă cu activitate de producție fabrică și vinde într-o perioadă de gestiune două tipuri de produse: A și B. Activitatea este organizată în 4 centre principale (Aprovizionare, Producție, Desfacere și Administrație) și 2 centre auxiliare (Asistență și Intreținere). Situația prestațiilor centrelor auxiliare către celelalte centre este următoarea: centrul Asistență: pentru centrele Aprovizionare și Administrație câte 10%, pentru centrul Producție 40%, iar pentru centrele Desfacere și Intreținere câte 20%; centrul Intreținere câte 20% pentru fiecare din celelalte centre. În centrul principal Administrație cheltuielile fixe au valoarea de 150.000 lei, iar activitatea acestui centru este total independentă de cea a altor centre, astfel că valoarea coeficientului de imputare rațională este egală cu 1. În condițiile în care cheltuielile totale înainte de repartizarea secundară la centrul Asistență sunt de 74.869 lei, iar la centrul Intreținere de 102.094 lei, valoarea cheltuielilor totale după repartizarea secundară aferente centrului principal Administrație este de:

- a) 177.906 lei;
- b) 177.039 lei;
- c) 179.253 lei;
- d) 178.365 lei.

44. O firmă cu activitate de producție își desfășoară activitatea în cadrul a două secții de bază: S1 și S2. Din perioada 2017-2021 se cunoaște evoluția volumului cheltuielilor indirecte, precum și a volumului producției, exprimate în lei și, respectiv, în bucăți. Volumul producției în S1 a înregistrat valorile: 2017=4.800 buc, 2018= 5.400 buc, 2019= 5.800 buc, 2020= 5.700 buc, 2021= 5.550 buc, iar cheltuielile indirecte în secția S1 au înregistrat valorile: 2017=52.500 lei, 2018= 55.000 lei, 2019= 56.300 lei, 2020= 56.500 lei, 2021= 58.200 lei. Cunoscând că volumul previzionat al producției pentru anul 2022 este de 10.000 buc, din care 5.600 buc în secția S1, valorile previzionate ale cheltuielilor fixe, variabile și totale pentru anul 2022, determinate după procedeul punctelor de maxim și minim sunt:

- a) $Chv_{2022}= 31.920$ lei, $Chf_{2022}= 25.140$ lei, $Cht_{2022}= 57.060$ lei;
- b) $Chv_{2022}= 31.920$ lei, $Chf_{2022}= 25.140$ lei, $Cht_{2022}= 57.060$ lei;
- c) $Chv_{2022}= 31.920$ lei, $Chf_{2022}= 25.140$ lei, $Cht_{2022}= 57.060$ lei;
- d) $Chv_{2022}= 31.920$ lei, $Chf_{2022}= 25.140$ lei, $Cht_{2022}= 57.060$ lei.

45. O firmă cu activitate de producție își desfășoară activitatea în cadrul a două secții de bază: S1 și S2. Din perioada 2017-2021 se cunoaște evoluția volumului cheltuielilor indirecte, precum și a volumului producției, exprimate în lei și, respectiv, în bucăți. Volumul producției în S1 a înregistrat valorile: 2017=4.800 buc, 2018= 5.400 buc, 2019= 5.800 buc, 2020= 5.700 buc, 2021= 5.550 buc, iar cheltuielile indirecte în secția S1 au înregistrat valorile: 2017=52.500 lei, 2018= 55.000 lei, 2019= 56.300 lei, 2020= 56.500 lei, 2021= 58.200 lei. Cunoscând că volumul previzionat al producției pentru anul 2022 este de 10.000 buc, din care 5.600 buc în secția S1, valorile previzionate ale cheltuielilor fixe, variabile și totale pentru anul 2022 în S1, determinate după procedeul valorilor medii sunt:

- a) $Chv_{2022}= 9.975$ lei, $Chf_{2022}= 45.992$ lei, $Cht_{2022}= 55.967$ lei;
- b) $Chv_{2022}= 31.920$ lei, $Chf_{2022}= 24.635$ lei, $Cht_{2022}= 56.555$ lei;
- c) $Chv_{2022}= 42.560$ lei, $Chf_{2022}= 14.280$ lei, $Cht_{2022}= 56.840$ lei;
- d) $Chv_{2022}= 21.538$ lei, $Chf_{2022}= 34.738$ lei, $Cht_{2022}= 56.277$ lei.

46. Din procesul de fabricație al unei societăți cu activitate de producție rezultă 18.000 kg produs principal A, 10.000 kg produs secundar B și 7.000 kg produs secundar C. Cheltuielile de producție aferente perioadei de gestiune analizate sunt în valoare totală de 200.000 lei, din care 128.800 lei sunt cheltuieli directe și 71.200 lei cheltuieli indirecte. Prețurile posibile de valorificare ale produselor secundare sunt: 4,5 lei/kg pentru produsul B și 7 lei/kg pentru produsul C. Ambele produse secundare au un profit prestabilit de 10%. Costul unitar al produsului principal A, cât și al celor două produse secundare înregistrează mărimile:

- a) $cuA= 6,41$ lei/kg, $cuB= 4,05$ lei/kg, $cuC= 6,30$ lei/kg;
- b) $cuA= 5,37$ lei/kg, $cuB= 4,95$ lei/kg, $cuC= 7,70$ lei/kg;
- c) $cuA= 2,46$ lei/kg, $cuB= 4,05$ lei/kg, $cuC= 6,30$ lei/kg;
- d) $cuA= 1,41$ lei/kg, $cuB= 4,05$ lei/kg, $cuC= 6,30$ lei/kg.

47. Din procesul de fabricație al unei societăți cu activitate de producție rezultă 18.000 kg produs principal A, 10.000 kg produs secundar B și 7.000 kg produs secundar C. Cheltuielile de producție aferente perioadei de gestiune analizate sunt în valoare totală de 200.000 lei, din care 128.800 lei sunt cheltuieli directe și 71.200 lei cheltuieli indirecte. Prețurile posibile de valorificare ale produselor secundare sunt: 4,5 lei/kg pentru produsul B și 7 lei/kg pentru produsul C. Ambele produse secundare au un profit prestabilit de 10%. Cheltuielile directe și indirecte aferente produsului principal A înregistrează mărimile:

- a) $ChdA= 54.482$ lei, $ChindA= 30.118$ lei;
- b) $ChdA= 74.318$ lei, $ChindA= 41.082$ lei;
- c) $ChdA= 74.318$ lei, $ChindA= 30.118$ lei;
- d) $ChdA= 54.482$ lei, $ChindA= 41.082$ lei.

48. O societate X fabrică componente pentru industria aeronautică în 2 secții, S1 și S2. În secția S1 se fabrică semifabricatul S, iar în secția S2 un produs finit PF. Pentru semifabricatul S s-au efectuat următoarele cheltuieli: materie primă m1: 131 kg cu prețul unitar de 16 lei/kg, manoperă directă: 4 ore/buc semifabricat S la un tarif de 18 lei/oră, cheltuieli indirecte: 1.672 lei. Pentru produsul finit PF s-au efectuat următoarele cheltuieli: o unitate semifabricat S pentru o unitate de produs finit PF, materie primă m2: 44 kg cu prețul unitar de 24 lei/kg; manoperă directă: 2 ore/buc produs finit PF a 22 lei/oră, cheltuieli indirecte: 1.912 lei. La începutul lunii M exisau 200 buc. produs finit PF în curs de execuție în secția S2. În acest stadiu, fiecare produs în curs de execuție a primit întreaga cantitate de materii prime, precum și 50% din manopera directă și din cheltuielile indirecte de producție. Producția lunii M a fost de 8.000 buc. semifabricat S fabricate și livrate secției S2 și 7.900 buc. produs finit PF fabricate. Costul de producție al unei unități de produs finit PF este:

- a) $c_{uPF}=6.852$ lei/buc.;
- b) $c_{uPF}= 5.874$ lei/buc.;
- c) $c_{uPF}= 3.840$ lei/buc.;
- d) $c_{uPF}= 3.012$ lei/buc.

49. O societate X fabrică componente pentru industria aeronautică în 2 secții, S1 și S2. În secția S1 se fabrică semifabricatul S, iar în secția S2 un produs finit PF. Pentru semifabricatul S s-au efectuat următoarele cheltuieli: materie primă m1: 131 kg cu prețul unitar de 16 lei/kg, manoperă directă: 4 ore/buc semifabricat S la un tarif de 18 lei/oră, cheltuieli indirecte: 1.672 lei. Pentru produsul finit PF s-au efectuat următoarele cheltuieli: o unitate semifabricat S pentru o unitate de produs finit PF, materie primă m2: 44 kg cu prețul unitar de 24 lei/kg; manoperă directă: 2 ore/buc produs finit PF a 22 lei/oră, cheltuieli indirecte: 1.912 lei. La începutul lunii M exisau 200 buc. produs finit PF în curs de execuție în secția S2. În acest stadiu, fiecare produs în curs de execuție a primit întreaga cantitate de materii prime, precum și 50% din manopera directă și din cheltuielile indirecte de producție. Producția lunii M a fost de 8.000 buc. semifabricat S fabricate și livrate secției S2 și 7.900 buc. produs finit PF fabricate. Costul unei unități de produs PF în curs de execuție este:

- a) $c_{uPF}= \text{și } 6.852$ lei/buc.;
- b) $c_{uPF}= 5.874$ lei/buc.;
- c) $c_{uPF}= 3.840$ lei/buc.;
- d) $c_{uPF}= 3.012$ lei/buc.

50. În care din următoarele situații nu există concordanță între modul de înregistrare a operațiunii cu ajutorul conturilor de gestiune din clasa 9 și explicația corespunzătoare:

- a) 921 Cheltuielile activității de bază = 901 Decontări interne privind cheltuielile
Înregistrarea producției în curs de execuție existente la începutul lunii;

Închiderea contului 933 Costul producției în curs de execuție.

MANAGEMENTUL RISCULUI ȘI CONTROL INTERN

1. Potrivit ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, care dintre următoarele afirmații nu reprezintă o procedură de evaluare a riscului:
 - a) Intervievări ale conducerii, ale persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern (dacă această funcție există) și ale altor categorii de personal din cadrul entității care potrivit raționamentului auditorului pot deține informații ce pot ajuta la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare;
 - b) Proceduri analitice;
 - c) Observarea și inspecția;
 - d) Managementul riscurilor.
2. În conformitate cu ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, riscul semnificativ reprezintă:
 - a) Un risc de denaturare semnificativă identificat și evaluat care, potrivit raționamentului auditorului, necesită o atenție deosebită pe parcursul auditului;
 - b) Numai riscul de control intern;
 - c) Un risc rezultat în urma unor condiții, evenimente, circumstanțe, acțiuni sau inacțiuni semnificative care ar putea afecta negativ capacitatea unei entități de a-și îndeplini obiectivele;
 - d) Numai riscul de audit.
3. Potrivit ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului pentru a furniza o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul:
 - a) Departamentului de Resurse umane;
 - b) Situațiilor financiare și al aserțiunilor;
 - c) Rapoartelor fiscale;
 - d) Numai la nivelul conducerii entității.
4. În conformitate cu ISA 315 *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, dacă auditorul intenționează să se bazeze pe anumite controale ale unui risc pe care l-a determinat drept risc semnificativ, acesta va testa:
 - a) Respectivele controale în perioada curentă;
 - b) Controalele tuturor riscurilor;
 - c) Nu este cazul să testeze;
 - d) Controalele riscurilor viitoare.
5. Potrivit ISA 315 *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*, atunci când auditorul utilizează probe de audit obținute în auditurile anterioare, acesta nu ia în considerare:

- a) Riscurile rezultate din caracteristicile controlului, inclusiv dacă acesta este manual sau automatizat;
 - b) Eficacitatea altor elemente ale controlului intern, inclusiv mediul de control, monitorizarea controalelor de către entitate și procesul entității de evaluare a riscului;
 - c) Numai riscurile rezultate din controlul fiscal;
 - d) Riscurile de denaturare semnificativă și gradul de încredere acordat controlului.
6. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, care dintre următoarele afirmații privind controlul intern, este adevărată?
- a) Are în vedere numai funcția de conducere a entității;
 - b) Are în vedere numai departamentul de contabilitate al entității;
 - c) Gestionează numai riscurile aferente sistemelor informatice;
 - d) Are în vedere toate nivelurile entității .
7. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, activitățile preventive de control intern:
- a) Previn eventualele iregularități, fie erori, fie fraude;
 - b) Permit trecerea la faza următoare a operațiunii;
 - c) Parola de acces nu este o formă preventivă de control;
 - d) Previn numai erorile.
8. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, care dintre următoarele afirmații privind activitatea de control intern existentă în cadrul entităților, este falsă?
- a) Proceduri de autorizare și aprobare;
 - b) Elaborarea procedurilor de management al riscurilor;
 - c) Segregarea responsabilităților;
 - d) Protecția activelor.
9. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, care dintre următoarele afirmații privind auditul intern, este adevărată?
- a) Este o activitate subiectivă;
 - b) Elaborează procedurile de control intern;
 - c) Evaluează și îmbunătățește eficacitatea proceselor de management al riscului, control și guvernanta;
 - d) Elaborează procedurile de management al riscurilor.
10. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, în auditul intern, scepticismul profesional se exercită:
- a) Numai în etapa de planificare preliminară a misiunii;
 - b) Numai în etapa de elaborare a raportului de audit intern;
 - c) Pe tot parcursul misiunii;
 - d) Nu se exercită.

11. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, care dintre următoarele afirmații privind managementul riscurilor, este falsă?
- a) Identifică numai riscul de fraudă;
 - b) Identifică și evaluează riscurile;
 - c) Este responsabilitatea conducerii;
 - d) Este un proces continuu.
12. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, în misiunea de audit intern, evaluarea riscurilor presupune:
- a) Evaluarea probabilității de materializare a riscurilor și a impactului (consecințelor) asupra obiectivelor în cazul în care acestea se materializează;
 - b) Evaluarea numai a probabilității de materializare a riscurilor;
 - c) Evaluarea numai a impactului riscurilor asupra obiectivelor în cazul în care acestea se materializează;
 - d) Riscurile nu se evaluează.
13. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, în misiunea de audit intern, evaluarea preliminară a riscurilor, nu include una dintre următoarele etape:
- a) Evaluarea probabilității de apariție a riscului;
 - b) Evaluarea impactului;
 - c) Evaluarea expunerii la risc;
 - d) Controlul riscului.
14. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, care dintre următoarele afirmații nu reprezintă o etapă în planificarea activității de audit intern?
- a) Analiza informațiilor preliminare colectate despre organizația auditată;
 - b) Elaborarea raportului de audit intern;
 - c) Evaluarea riscurilor;
 - d) Estimarea resurselor disponibile.
15. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, elaborarea și actualizarea unui program de asigurare și îmbunătățire a calității, care să acopere toate aspectele activității de audit intern, este responsabilitatea:
- a) Conducerii entității;
 - b) Coordonatorului activității de audit intern;
 - c) Directorului economic;
 - d) Auditorului statutar.

16. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern* , care dintre următoarele afirmații privind obiectivele auditul intern, este adevărată?
- a) Elaborează procesul de management al riscurilor;
 - b) Elaborează procesul de guvernanță al entității;
 - c) Implementează sistemul de control intern al entității;
 - d) Adaugă valoare și îmbunătățește operațiunile unei entități.

AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE

1. Din motive de ordin practic, documentația originală pe suport de hârtie poate fi scanată electronic pentru a fi inclusă în dosarele misiunii. În astfel de cazuri, procedurile concepute de firmă în vederea păstrării integrității, a accesibilității și a recuperabilității documentației pot impune echipelor misiunii:
 - a) să genereze copii scanate care să reflecte conținutul parțial al documentației originale pe suport de hârtie, fără semnăturile de mână, referințe încrucișate și adnotări;
 - b) să integreze copiile scanate în dosarele misiunii, indexând și semnând inclusiv copiile scanate dacă este necesar;
 - c) să nu permită recuperarea și imprimarea copiilor în funcție de necesitate;
 - d) să arhiveze copiile scanate în dosarele misiunii pe suport optic cu semnătură electronică.
2. Printre procedurile pe care le adoptă firma pentru păstrarea documentației misiunii se numără procedurile care permit conformitatea cu dispozițiile ISQC 1 *Standardul internațional privind controlul calității 1* pe parcursul perioadei de păstrare, de exemplu pentru:
 - a) a asigura recuperarea și accesul la documentația misiunii pe perioada de păstrare, în special în cazul documentației în format electronic, având în vedere avansarea sau schimbarea tehnologiei în timp;
 - b) a ține evidența, în funcție de necesitate, a modificărilor din documentația misiunii înainte de finalizarea dosarelor misiunii;
 - c) a permite părților interne autorizate să acceseze și să modifice documentația misiunii, pentru controlul calității sau în alte scopuri;
 - d) a ține evidența tuturor revizuirilor realizate înainte de emiterea raportului de audit.
3. Întocmirea situațiilor financiare de către conducere și, după caz, de către persoanele responsabile cu guvernanta presupune:
 - a) identificarea cadrului de auditare aplicabil, în contextul oricăror legi sau reglementări relevante;
 - b) compilarea situațiilor financiare în conformitate cu acel cadru general;
 - c) includerea unei descrieri succinte a acelui cadru general în situațiile financiare;
 - d) identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil, în contextul oricăror legi sau reglementări relevante.
4. Scepticismul profesional presupune, de exemplu, atenția față de:
 - a) probe de audit care nu contrazic alte probe de audit obținute;
 - b) informațiile care nu pun la îndoială credibilitatea documentelor și răspunsurile la interviuri care nu pot fi folosite ca probe de audit;
 - c) condițiile care ar putea indica o posibilă fraudă;
 - d) circumstanțele care sugerează amânarea efectuării de proceduri de audit în plus față de cele prevăzute de ISA-uri.

5. Raționamentul profesional este necesar în special în luarea unor decizii legate de:
- pragul de semnificație și calculul ratelor de rentabilitate;
 - natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit utilizate pentru a îndeplini dispozițiile ISA-urilor și a colecta probe de audit;
 - evaluarea măsurii în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate și a măsurii în care nu trebuie depuse mai multe eforturi pentru a simplifica obiectivele ISA-urilor și, prin acestea, a obiectivelor generale ale auditorului;
 - formularea concluziilor pe baza probelor de audit obținute, de exemplu, pentru evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor făcute de către conducere în întocmirea situațiilor financiare.
6. Termenele convenite ale misiunii de audit trebuie documentate într-o scrisoare a misiunii de audit sau prin altă formă adecvată de acord scris și trebuie să conțină:
- Obiectivul și aria de acoperire ale auditului situațiilor financiare;
 - Responsabilitățile auditorului;
 - Responsabilitățile cenzorului;
 - Responsabilitățile conducerii;
 - Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil pentru întocmirea situațiilor financiare;
 - Identificarea cadrului de evaluare a continuității activității;
 - Referințe cu privire la forma și conținutul așteptate ale oricărui raport care urmează a fi emis de către auditor;
 - O declarație conform căreia pot exista circumstanțe în care un raport poate diferi de forma și conținutul așteptate.
- 1+2+4+5+7+8;
 - 1+2+3+4+6+8;
 - 1+2+3+5+6+8;
 - 1+2+4+5+6+7.
7. Persoana care efectuează controlul de calitate al misiunii trebuie să realizeze o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului. Această evaluare trebuie să includă:
- Discutarea aspectelor nesemnificative cu partenerul misiunii;
 - Revizuirea situațiilor financiare și a versiunii preliminare a raportului auditorului;
 - Revizuirea documentației de audit selectate referitoare la raționamentele nesemnificative ale echipei misiunii și la concluziile formulate de aceasta;
 - Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului cenzorului și analizarea măsurii în care proiectul de raport al cenzorului nu este adecvat.

8. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:
- a) Problemele identificate în ceea ce privește conformitatea cu dispozițiile de etică irelevante și modul în care acestea nu au fost rezolvate;
 - b) Concluziile referitoare la respectarea dispozițiilor de independență care se aplică misiunii de audit și orice discuții relevante cu firma care sprijină aceste concluzii;
 - c) Incompatibilităților la care s-a ajuns cu privire la neacceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit;
 - d) Natura, aria de acoperire și concluziile consultărilor întreprinse pe parcursul misiunii de compilare.
9. Cu excepția cazului în care informațiile furnizate de firmă sau de alte părți sugerează contrariul, echipa misiunii se poate baza pe sistemul de control al calității din cadrul firmei, de exemplu, în legătură cu:
- a) Competența personalului, prin stimularea și promovarea formală a acestuia;
 - b) Independența, prin acumularea și comunicarea informațiilor relevante cu privire la independență;
 - c) Menținerea relațiilor amiabile cu clienții, prin sisteme de recompensare reciprocă;
 - d) Conformitatea opțională cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile, prin intermediul procesului de premiere.
10. Codul IESBA stabilește principiile fundamentale de etică profesională, printre care se numără:
- 1. Integritatea;
 - 2. Perseverența;
 - 3. Obiectivitatea;
 - 4. Competența profesională și atenția cuvenită;
 - 5. Prudența;
 - 6. Confidențialitatea;
 - 7. Conduita profesională.
- a) 1+2+4+5+7;
 - b) 1+2+3+4+6;
 - c) 1+3+4+6+7;
 - d) 1+2+4+5+8.
11. Auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la:
- a) Evaluarea de către conducere a riscului ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei, inclusiv natura, amploarea și frecvența acestor evaluări;
 - b) Procedura prin care conducerea nu poate identifica și răspunde la riscurile de faliment din cadrul entității, inclusiv la orice riscuri specifice de faliment pe care aceasta le-a identificat sau

care au fost aduse în atenția sa, ori clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații pentru care nu este foarte probabil să existe un risc de faliment;

c) Comunicările conducerii, dacă nu există, către persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la procesele prin care conducerea identifică și răspunde la riscurile de faliment din cadrul entității;

d) Comunicările adunării generale a acționarilor, dacă nu există, către angajați cu privire la viziunea sa asupra practicilor de afaceri și comportamentului etic.

12. La identificarea și selectarea înregistrărilor contabile și ale altor ajustări pentru testare și la determinarea metodei corespunzătoare de examinare a documentelor justificative care stau la baza elementelor selectate, următoarele aspecte sunt relevante:

1. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de corupție;
2. Controalele care au fost implementate asupra înregistrărilor contabile și a altor ajustări;
3. Procesul de raportare financiară al terților și cantitatea probelor care pot fi obținute;
4. Caracteristicile înregistrărilor contabile frauduloase sau ale altor ajustări frauduloase;
5. Natura și complexitatea conturilor;
6. Înregistrări contabile și alte ajustări procesate care țin de activitatea normală a entității.

- a) 1+2+4;
- b) 2+4+6;
- c) 2+4+5;
- d) 1+2+5.

13. Componentele de control intern sunt deficiente ca urmare a:

- a) Monitorizării inadecvate a controalelor, inclusiv a controalelor automatizate și a controalelor asupra raportării financiare interimare (când este prevăzută raportarea externă);
- b) Ratelor mici de fluctuație a personalului sau angajării de personal eficace în departamentul de contabilitate, în cel de tehnologia informației sau în funcția de audit intern;
- c) Sistemelor informaționale și de contabilitate eficace, inclusiv a situațiilor în care nu există deficiențe semnificative în controlul intern;
- d) Supravegherii ineficace de către persoanele responsabile cu guvernanta a procesului de raportare financiară și a controlului intern.

14. Oportunitățile de însușire necuvenită a activelor cresc atunci când există următoarele:

- a) Sume mici de numerar în casă sau procesat;
- b) Elemente de dimensiuni mari, de valoare mică sau cu cerere redusă aflate în stoc;
- c) Active ușor convertibile, precum obligațiuni la purtător, diamante sau cipuri de calculator;

- d) Imobilizări de dimensiuni mare, care pot fi vândute pe piață sau care au un însemn observabil de identificare a proprietarului.
15. În cazul în care comunicarea reciprocă între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta nu este adecvată, iar situația nu poate fi rezolvată, auditorul poate lua măsuri precum:
- a) Modificarea opiniei administratorului pe baza limitării ariei de acoperire;
 - b) Obținerea de consiliere tehnică privind consecințele diferitelor demersuri;
 - c) Comunicarea cu terțe părți (de exemplu, un organism profesional) sau cu o autoritate inferioară din cadrul structurii de guvernanta din interiorul entității;
 - d) Retragerea din misiune, în cazul în care acest lucru este permis de legea sau reglementările aplicabile.
16. Atunci când utilizează proceduri de confirmare externă, auditorul trebuie să mențină controlul asupra solicitărilor de confirmare externă, inclusiv:
- a) Stabilirea informațiilor care vor fi confirmate sau solicitate;
 - b) Selectarea părții corespunzătoare care nu va confirma;
 - c) Conceperea solicitărilor de confirmare, stabilind inclusiv dacă solicitările sunt adresate în mod corespunzător și dacă includ informații privind procedura de răspuns, astfel încât răspunsurile să îi fie transmise direct administratorului;
 - d) Transmiterea solicitărilor, inclusiv a solicitărilor ulterioare, acolo unde este cazul, către partea care nu confirmă.
17. Natura și amploarea procedurilor de audit necesare pentru a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la soldurile inițiale depind de aspecte precum:
- a) Politicile fiscale aplicate de către entitate;
 - b) Natura soldurilor conturilor, claselor de tranzacții și prezentărilor de informații și riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale perioadei curente;
 - c) Importanța soldurilor finale în raport cu situațiile financiare ale perioadei curente;
 - d) Măsura în care situațiile financiare ale perioadei curente au fost auditate și, în caz afirmativ, măsura în care opinia auditorului curent a fost modificată.
18. Când obține probe privind, sau evaluează, raționamentele și intențiile, auditorul poate lua în considerare unul sau mai multe dintre aspectele următoare:
- a) Antecedentele entității privind neîndeplinirea intențiilor declarate;
 - b) Motivele cenzorului pentru alegerea unui anumit plan de acțiune;
 - c) Abilitatea cenzorului de a urma un anumit plan de acțiune;
 - d) Existența sau lipsa oricăror informații care ar fi putut fi obținute pe parcursul desfășurării auditului care pot fi contradictorii cu raționamentul sau intenția conducerii.

19. Dacă auditorul extern utilizează auditori interni pentru furnizarea de asistență directă cu privire la audit, auditorul extern trebuie să includă în documentația de audit:
- a) Evaluarea existenței și importanței amenințărilor la adresa subiectivității auditorilor interni și nivelul de independență al auditorilor interni care vor furniza asistență directă;
 - b) Baza deciziei cu privire la natura și amploarea activității efectuate de auditorii interni;
 - c) Persoana care nu a revizuit activitatea efectuată și data și amploarea acelei revizuiți în conformitate cu ISA 230 *Documentația de audit*;
 - d) Documentele de lucru întocmite de auditorii externi care au furnizat asistență indirectă în cadrul misiunii de audit.
20. Riscul afacerii și riscul de denaturare semnificativă cresc atunci când conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta:
- a) Înțeleg pe deplin riscurile utilizării instrumentelor financiare și aptitudinile și experiența lor sunt suficiente pentru a gestiona aceste riscuri;
 - b) Au competențele necesare pentru a le evalua corespunzător în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil;
 - c) Nu au stabilit suficiente controale aferente activităților cu instrumente financiare;
 - d) Nu speculează sau acoperă riscurile într-o manieră corespunzătoare.

CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI

1. Conform *Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative*, înainte de a accepta sau de a continua o misiune de audit statutar, auditorul financiar sau firma de audit evaluează și documentează următoarele (bifați afirmația incorectă):
 - a) îndeplinirea dispozițiilor legate de independență și obiectivitate potrivit Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative;
 - b) existența amenințărilor la adresa independenței sale și măsurile de protecție aplicate pentru a atenua amenințările respective;
 - c) autorizarea ca auditor financiar a partenerului-cheie de audit oriunde în Uniunea Europeană, în cazul firmelor de audit;
 - d) dacă are la dispoziție personalul calificat și timpul necesar, precum și celelalte resurse necesare efectuării auditului statutar într-o manieră adecvată.
2. Ținând seama de prevederile *Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative*, auditorul financiar sau partenerul-cheie de audit care efectuează un audit statutar în numele unei firme de audit poate fi angajat de către entitățile auditate, înainte de expirarea unei perioade de cel puțin un an sau, în cazul auditului statutar al unor entități de interes public, a unei perioade de cel puțin 2 ani de la încetarea activității sale în calitate de auditor financiar sau de partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit:
 - a) fără nicio restricție legală;
 - b) doar dacă preia o funcție-cheie în conducerea entității auditate;
 - c) numai dacă devine, după caz, membru al comitetului de audit al entității auditate sau al unui organism cu atribuții echivalente cu cele ale unui comitet de audit;
 - d) în cazul în care nu devine membru neexecutiv al organismului administrativ sau al organismului de supraveghere al entității auditate.
3. În baza prevederilor *Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative* în cazul efectuării auditului statutar de către o firmă de audit, aceasta:
 - a) desemnează cel puțin un partener-cheie de audit;
 - b) e obligată să întocmească două dosare de audit (un dosar de audit permanent și un dosar de audit curent) pentru fiecare audit statutar;
 - c) trebuie să păstreze evidența eventualelor scrisori de recomandare primite de la clienți cu privire la efectuarea auditului statutar pe care să le utilizeze în activitatea de promovare instituțională;
 - d) trebuie să închidă dosarul de audit care se închide în termen de cel mult 45 de zile de la data semnării raportului de audit.

4. Auditorii financiari și firmele de audit trebuie să efectueze auditul statutar în conformitate cu:
 - a) standardele internaționale de audit adoptate de Comisia Europeană potrivit prevederilor art. 26 alin. (3) din Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, cu modificările și completările ulterioare;
 - b) standardele internaționale de audit traduse de Corpul Contabililor Autorizați și Experților Contabili din România;
 - c) standardele profesionale emise de Camera Auditorilor Financiari din România convergente cu prevederile Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, cu modificările și completările ulterioare;
 - d) normele profesionale emise de Autoritatea de Supraveghere Financiară sau de alte autorități publice responsabile cu supravegherea entităților de interes public.
5. Conform *Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative*, auditul statutar se efectuează în temeiul:
 - a. contractului de audit statutar care se încheie în formă scrisă, după data numirii auditorului financiar sau a firmei de audit de către Adunarea Generală a acționarilor sau a asociaților entității auditate;
 - b. contractului de muncă însoțit de fișa postului de auditor statutar care se încheie în formă scrisă, după data numirii auditorului financiar sau a firmei de audit de către Adunarea Generală a acționarilor sau a asociaților entității auditate;
 - c. hotărârii Adunării Generale a acționarilor sau a asociaților entității auditate;
 - d. deciziei scrise a președintelui consiliului de supraveghere a entității de interes public, emisă după data numirii auditorului financiar sau a firmei de audit de către Adunarea Generală a acționarilor sau a asociaților entității auditate.
6. Potrivit *Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative* entitățile de interes public trebuie să aibă:
 - a. un comitet de audit;
 - b. un consiliu de guvernanță;
 - c. un comitet de remunerare a administratorilor;
 - d. un comitet de etică și bună guvernanță.

7. Conform *Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative* în vederea creșterii încrederii publice în situațiile financiare anuale și în situațiile financiare anuale consolidate auditate, Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar are, în principal, următoarele obiective (bifați răspunsul incorrect):
1. creșterea calității auditului statutar;
 2. creșterea profesionalismului auditorilor financiari și firmelor de audit;
 3. supravegherea în interes public a activității de audit statutar, potrivit cerințelor reglementărilor Uniunii Europene și ale altor reglementări în domeniu;
 4. asigurarea eficacității propriei activități desfășurate în domeniul auditului statutar.
- a) 1+3;
b) 1+2+3+4;
c) 1+2+3;
d) 1+3+4;
8. Conform *Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative*, onorariile percepute pentru activitatea de audit statutar:
1. nu sunt influențate sau determinate de prestarea de servicii suplimentare entității auditate;
 2. trebuie stabilite la un nivel la care din onorariile percepute pentru alte servicii de audit financiar permise nu depășesc 70% din onorariul stabilit pentru auditul statutar;
 3. nu se pot baza pe niciun fel de condiționări, așa cum prevede Codul etic;
 4. nu se poate modifica pe durata contractului de audit multianual, chiar dacă se modifică specificul și volumul activităților entității auditate de la un exercițiu financiar la altul.
- a) 1+3;
b) 1+2+3+4;
c) 1+2+3;
d) 1+3+4;
9. Conform *prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societățile, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, dacă consiliul de administrație, respectiv directoratul, constată că, în urma unor pierderi, stabilite prin situațiile financiare anuale aprobate conform legii, activul net al societății, determinat ca diferență între totalul activelor și totalul datoriilor acesteia, s-a diminuat la mai puțin de jumătate din valoarea capitalului social subscris:
- a) va convoca de îndată Adunarea Generală Extraordinară pentru a decide dacă societatea trebuie să fie dizolvată;
 - b) va convoca de îndată Adunarea Generală extraordinară pentru a vota un plan de reorganizare;
 - c) va identifica, de îndată, modalitățile de acoperire a pierderii;

- d) va propune Adunării Generale Extraordinare utilizarea rezervelor pentru acoperirea pierderilor iar, dacă nivelul acestora este insuficient, va propune reducerea capitalului social.

10. Conform prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societățile, republicată, cu modificările și completările ulterioare, răspunderea doar până la concurența capitalului social subscris este aplicabilă pentru:

- 1. acționari;
- 2. asociații în societatea cu răspundere limitată;
- 3. asociații în societatea în nume colectiv;
- 4. asociații comanditari;
- 5. administratori;
- 6. cei responsabili cu guvernanta;
- 7. asociații comandați.

- a) 1+2+3+4+7;
- b) 1+2+4;
- c) 1+2+3+4+5+6+7;
- d) 1+2+3+4+5+7.

11. În temeiul prevederilor Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, în cadrul Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”) este constituită și funcționează Comisia de disciplină care este formată din 4 membri cu pregătire juridică sau economică și are următoarea componență:

- a. un reprezentant al Ministerului Finanțelor Publice; un reprezentant al Băncii Naționale a României; un reprezentant al Autorității de Supraveghere Financiară; un reprezentant al ASPAAS;
- b. un reprezentant al Ministerului Finanțelor Publice; un reprezentant al Camerei Auditorilor Financieri din România; un reprezentant al Autorității de Supraveghere Financiară; un reprezentant al ASPAAS;
- c. un reprezentant al Ministerului Finanțelor Publice; un reprezentant al Camerei Auditorilor Financieri din România; un reprezentant al Corpului Contabililor Autorizați și Experților Contabili din România; un reprezentant al ASPAAS;
- d. un reprezentant al Ministerului Finanțelor Publice; un reprezentant al Băncii Naționale a României; un reprezentant al Autorității de Supraveghere Financiară; un reprezentant al ASPAAS; un reprezentant al Corpului Contabililor Autorizați și Experților Contabili din România; un reprezentant al Camerei Auditorilor Financieri din România.

12. Conform prevederilor Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, entități de interes public, înseamnă:

1. societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată;
2. instituțiile de credit;
3. societățile de asigurare, asigurare-reasigurare și de reasigurare;
4. instituțiile financiare nebancare definite, potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general; instituțiile de plată și instituțiile emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică și prestare de servicii de plată; fondurile de pensii administrate privat, fondurile de pensii facultative și administratorii acestora; societățile de servicii de investiții financiare, societățile de administrare a investițiilor, organismele de plasament colectiv, depozitari centrali, casele de compensare, contrapărți centrale și operatori de piață/sistem autorizați/avizați de Autoritatea de Supraveghere Financiară; societățile/companiile naționale; societățile cu capital integral sau majoritar de stat; regiile autonome;
5. instituțiile publice conduse de ordonatori de credite;
6. asociațiile și fundațiile înregistrate în Registrului entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.

- a) 1+2+3;
- b) 1+2+3+4+5+6;
- c) 1+2+3+4;
- d) 1+2+3+4+5.

13. În conformitate cu *Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei*, auditorii statutari sau firmele de audit care desfășoară audituri statutare la entități de interes public înaintează un raport suplimentar comitetului de audit al entității auditate care:

- a. include o declarație cu privire la domeniul și a calendarului derulării activităților specifice auditului intern realizat;
- b. include declarația de dependență;
- c. raportează și analizează metodele de evaluare aplicate diferitelor elemente din situațiile financiare anuale sau consolidate, inclusiv orice impact al schimbării unor astfel de metode;
- d. precizează dacă entitatea auditată a furnizat toate explicațiile la întrebările adresate de acționari auditorului statutar.

14. În conformitate cu *Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei*, auditorii statutari sau firmele de audit care desfășoară audituri statutare la entități de interes public înaintează un raport suplimentar comitetului de audit al entității auditate care, printre altele:

- 1) comunică pragul cantitativ de semnificație aplicat la efectuarea auditului statutar pentru situațiile financiare per ansamblu și, după caz, pragul sau pragurile de semnificație pentru anumite categorii de tranzacții, solduri contabile sau divulgări, și informează cu privire la factorii calitativi care au fost avuți în vedere la stabilirea pragului de semnificație;
 - 2) în cazul în care auditorul statutar sau firma de audit a făcut demersuri pentru ca activitățile sale să fie derulate de un alt auditor statutar sau de o altă firmă de audit, care nu este membru al aceleiași rețele, ori s-a folosit de activitatea unor experți externi, raportul indică acest lucru și confirmă faptul că auditorul statutar sau firma de audit a primit o confirmare din partea celui alt auditor statutar sau a celeilalte firme de audit și/sau a expertului extern cu privire la independența sa;
 - 3) descrie natura, frecvența și măsura comunicării cu comitetul de audit sau cu organismul cu funcție echivalentă din cadrul entității auditate, organismul de conducere și organismul administrativ sau de supraveghere ale entității auditate, inclusiv datele reuniunilor organizate cu organismele respective;
 - 4) include o descriere a sferei de aplicare și a calendarului auditului;
 - 5) în cazul în care au fost numiți mai mulți auditori sau firme de audit, descrie distribuția atribuțiilor între auditorii statutari și/sau firmele de audit;
 - 6) descrie metodologia utilizată, inclusiv categoriile bilanțiere care au fost verificate direct și categoriile a căror verificare s-a bazat pe testarea sistemică și de conformitate, inclusiv o explicație a eventualelor variații substanțiale ale ponderării testării de fond și de conformitate comparativ cu exercițiul precedent, chiar dacă auditul statutar al acelui exercițiu a fost efectuat de alți auditori statutari sau de alte firme de audit;
- a) 1+2+4;
 - b) 1+2+3+4;
 - c) 1+2+3+4+5;
 - d) 1+2+3+4+5+6.

15. În conformitate cu *Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei* auditorul statutar sau firma de audit care desfășoară auditul sau auditurile statutare ale entităților de interes public publică un raport anual de transparență în termen de:

- a. patru luni de la încheierea fiecărui exercițiu financiar;
- b. 150 de zile de la închiderea exercițiului financiar;
- c. înainte de obținerea vizei anuale de la Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar;
- d. patru luni de la data depunerii raportului anual de activitate la Camera Auditorilor Financieri din România.

16. Conform prevederilor *Regulamentului (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei* auditorul statutar sau firma de audit furnizează anual autorității sale competente o listă a entităților de interes public auditate, în funcție de veniturile încasate de la acestea, defalcând respectivele venituri astfel:

1. venituri din audit statutar;
2. venituri din alte servicii decât cele menționate la articolul 5 alineatul (1), prevăzute de dreptul Uniunii și de dreptul intern;
3. venituri din servicii nefinanciare;
4. venituri din alte servicii decât cele menționate la articolul 5 alineatul (1), care nu sunt prevăzute de dreptul Uniunii și de dreptul intern.

- a) 1+2+3+4;
- b) 1+3+4;
- c) 1+2+4;
- d) 2+3+4.

17. Conform prevederilor *Regulamentului (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei* entitatea de interes public desemnează un auditor statutar sau o firmă de audit pentru o primă misiune de cel puțin un an. Misiunea poate fi prelungită. Nici misiunea inițială a unui anumit auditor statutar sau a unei anumite firme de audit și nici aceasta combinată cu orice prelungiri ulterioare nu pot depăși o durată maximă de:

- a) 7 ani;
- b) 10 ani;
- c) 20 ani;
- d) 24 ani.

18. În vederea autorizării, pe lângă condiția de bună reputație prevăzută la art. 5 din *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”)*, auditorii financiari trebuie să îndeplinească, cumulativ, următoarele cerințe:

1. sunt licențiați ai unei instituții de învățământ superior sau au un nivel echivalent;
2. sunt licențiați ai unei instituții de învățământ superior economic sau au un nivel echivalent;
3. au urmat un curs de instruire teoretică organizat sau recunoscut de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”);
4. au efectuat un stagiul de pregătire practică, în conformitate cu prevederile legii;
5. au promovat examenul de competență profesională, organizat sau recunoscut de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”);
6. au promovat examenul de competență profesională organizat de Camera Auditorilor Financiari din România („CAFR”).

- a) 1+3+4+5;
- b) 2+3+4+6;
- c) 2+3+4+5;
- d) 2+4+6.

19. În România, examenul de competență profesională pentru dobândirea calității de auditor financiar se organizează de către:

- a) Asociația Contabililor și Auditorilor din România („ACAR”);
- e) Body of Expert and Licensed Accountants of Romania („BELAR”);
- b) Autoritatea de Supraveghere Financiară („ASF”);
- c) Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”);
- d) Direcția de Audit Financiar din cadrul Ministerului Finanțelor Publice („MFP”).

20. Conform *Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative*, onorariile percepute pentru activitatea de audit statutar:

- 1. nu sunt influențate sau determinate de prestarea de servicii suplimentare entității auditate;
- 2. trebuie stabilite la un nivel la care din onorariile percepute pentru alte servicii de audit financiar permise nu depășesc 70% din onorariul stabilit pentru auditul statutar;
- 3. nu se pot baza pe niciun fel de condiționări, așa cum prevede Codul etic;
- 4. nu se poate modifica pe durata contractului de audit multianual, chiar dacă se modifică specificul și volumul activităților entității auditate de la un exercițiu financiar la altul.

- a) 1+3;
- b) 1+2+3+4;
- c) 1+2+3;
- d) 2+3+4.

STANDARDE INTERNAȚIONALE DE AUDIT

1. Printre factorii pe care nu îi ia în considerare un auditor în stabilirea suficienței dovezilor de audit se numără și:
 - a) riscul de denaturare semnificativă;
 - b) materialitatea clasei de tranzacții auditate;
 - c) gradul de dificultate în documentarea informațiilor primite;
 - d) dimensiunea eșantionului de audit testat.

2. Un auditor va exprima o opinie calificată atunci când:
 - a) a obținut probe de audit suficiente și adecvate, dar a concluzionat că erorile identificate, individual sau cumulat, sunt semnificative, dar nu generalizate în situațiile financiare;
 - b) a obținut probe de audit suficiente și adecvate, dar a concluzionat că erorile identificate, individual sau cumulat, sunt atât semnificative, cât și generalizate în situațiile financiare;
 - c) nu a obținut probe de audit suficiente și adecvate și a concluzionat că efectele posibile ale denaturărilor identificate, dacă există, ar putea fi atât semnificative, cât și generalizate în situațiile financiare;
 - d) a obținut probe de audit suficiente și adecvate, iar erorile identificate, individual sau cumulat, sunt nesemnificative la nivelul situațiilor financiare.

3. Procedurile analitice nu pot fi utilizate:
 - a) în etapa de evaluare a riscului pentru a furniza o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor;
 - b) ca unic test de audit în cazul în care un risc evaluat este mai scăzut datorită caracteristicilor particulare ale unei clase de tranzacții, fără a lua în considerare controalele aferente;
 - c) în etapa de revizuire a auditului, pentru a identifica un risc de denaturare semnificativă nerecunoscut anterior;
 - d) ca unic test de audit în stabilirea unor concluzii atunci când se identifică fluctuații sau relații care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau diferă semnificativ față de valorile preconizate.

4. În cazul în care auditorul utilizează proceduri de confirmare externă, auditorul nu trebuie să:
 - a) stabilească informațiile pentru care se va solicita confirmare externă;
 - b) selecteze partea externă de la care să se primească confirmarea;

- c) stabilească o procedură de răspuns clar menționată în confirmare astfel încât răspunsurile să îi fie transmise direct;
 - d) utilizeze confirmări negative, deoarece acestea furnizează probe de audit mai puțin convingătoare decât confirmările pozitive.
5. Conform ISA 200 *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, domeniul de aplicare al acestui standard este reprezentat de:
- a) responsabilitățile generale ale auditorului independent în efectuarea unui audit al situațiilor financiare în conformitate cu ISA-urile;
 - b) responsabilitățile generale ale auditorului independent în efectuarea unui audit al situațiilor financiare;
 - c) responsabilitățile celor însărcinați cu guvernanta referitoare la emiterea situațiilor financiare;
 - d) responsabilitățile generale ale auditorului independent în efectuarea unui audit al situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
6. Conform ISA 200 *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, raționamentul profesional este necesar în special în luarea unor decizii legate de (*bifați răspunsul incorect*):
- a) Pragul de semnificație și riscul de audit;
 - b) Natura, plasarea în timp și amplitudinea procedurilor de audit utilizate pentru a îndeplini dispozițiile ISA-urilor și a colecta probe de audit;
 - c) Aprecierea volumului de muncă în vederea stabilirii onorariului de audit;
 - d) Evaluarea raționamentelor conducerii în aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil al entității.
7. Conform prevederilor ISA 210 *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit*, în cazul în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta impun o limitare a ariei de acoperire a activității auditorului, în ceea ce privește termenele unei misiuni de audit propuse, în urma căreia auditorul consideră că limitarea va avea ca rezultat imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, auditorul:
- a) Stabilește contactul cu auditorul precedent în vederea înțelegerii limitărilor;
 - b) Realizează demersuri în atenția persoanelor însărcinate cu guvernanta în scopul eliminării limitărilor și acceptării unui onorariu adecvat volumului de muncă estimat;

- c) Propune o serie de ajustări ale denaturărilor constatate astfel încât să fie atins obiectivul legat de obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la neafectarea situațiilor financiare de fraude sau erori semnificative;
 - d) nu trebuie să accepte o asemenea misiune limitată drept misiune de audit decât dacă legile sau reglementările îi impun acest lucru.
8. Conform prevederilor ISA 220 *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru *(bifați răspunsul incorrect)*:
- a) Coordonarea misiunii de audit în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile;
 - b) Formarea profesională continuă a membrilor echipei de audit;
 - c) Supravegherea și efectuarea misiunii de audit în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile;
 - d) Caracterul adecvat al raportului auditorului în circumstanțele date.
9. Conform prevederilor ISA 220 *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate și alte misiuni de audit, dacă există, pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire de control de calitate a misiunii, partenerul de misiune trebuie *(bifați răspunsul incorrect)*:
- a) Să determine dacă a fost desemnată o persoană care efectuează controlul de calitate al misiunii;
 - b) Să discute aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizuirii de control de calitate a misiunii, cu persoana care efectuează controlul de calitate al misiunii;
 - c) Să nu dateze raportul auditorului până la finalizarea revizuirii de control de calitate a misiunii;
 - d) Să apeleze la consiliere de specialitate în cadrul firmei de audit astfel încât să reducă la minim riscurile potențiale legate de eventualele deficiențe semnalate de controalele de calitate.
10. ISA 230 *Documentația de audit* reglementează responsabilitatea auditorului de a întocmi documentația de audit pentru un audit al situațiilor financiare. Printre scopurile suplimentare ale documentației de audit nu regăsim:
- a) Permite echipei misiunii să observe anumite deficiențe constatate cu privire la activitatea auditorului precedent;
 - b) Sprijină echipa misiunii în planificarea și efectuarea auditului;

- c) Permite efectuarea inspecțiilor și a revizuirilor de control de calitate în conformitate cu ISQC 1 sau cu dispozițiile naționale care sunt cel puțin la fel de stricte;
 - d) Permite efectuarea inspecțiilor externe în conformitate cu dispozițiile legale, de reglementare sau de altă natură aplicabile.
11. Conform prevederilor ISA 230 *Documentația de audit*, forma, conținutul și nivelul de detaliere a documentației de audit depind de factori precum (*bifați răspunsul incorrect*):
- a) Nivelul onorariului de audit care este fixat în funcție de volumul de muncă implicat;
 - b) Riscurile de denaturare semnificativă identificate;
 - c) Natura procedurilor de audit care urmează a fi efectuate;
 - d) Metodologia de audit și instrumentele de audit utilizate.
12. Conform ISA 230 *Documentația de audit*, o limită de timp adecvată pentru finalizarea alcătuirii dosarului final de audit nu depășește, de obicei:
- a) mai mult de 1 an de la data raportului auditorului;
 - b) mai mult de 60 de zile de la data raportului auditorului;
 - c) data raportului auditorului;
 - d) data programată pentru revizuirea calității misiunii.
13. Conform prevederilor ISA 240 *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* referitoare la raportarea fraudei către autoritatea competentă din afara entității, în cazul în care auditorul a identificat sau suspectează existența unei fraude, acesta trebuie să determine dacă legea, reglementările relevante sau dispozițiile de etică relevante:
- a) Îi impun să raporteze organelor de cercetare penală;
 - b) Îi impun să raporteze către Oficiul Registrului Comerțului și către ANAF;
 - c) Îi impun să raporteze exclusiv persoanelor însărcinate cu guvernanta;
 - d) Îi impun auditorului să raporteze autorității competente din afara entității, respectiv stabilesc responsabilitățile în baza cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității este adecvată în circumstanțele date.
14. Conform ISA 250 *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, obiectivele auditorului sunt (*bifați răspunsul incorrect*):
- a) Obținerea de suficiente probe de audit adecvate cu privire la conformitatea cu prevederile acelor legi și reglementări care, în general, au un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative din situațiile financiare;

- b) Efectuarea de proceduri de audit specifice pentru a ajuta la identificarea cazurilor de neconformitate cu alte legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare;
- c) Furnizarea de răspunsuri adecvate către autoritățile de reglementare care investighează cazuri de neconformitate cu legile și reglementările întâlnite pe parcursul auditului;
- d) Furnizarea de răspunsuri adecvate la cazurile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările întâlnite pe parcursul auditului.

15. Conform ISA 260 *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, în cadrul procesului de comunicare nu sunt reglementate aspecte precum:

- a) Stabilirea procesului de comunicare;
- b) Forme de comunicare;
- c) Modalitatea de arhivare a comunicărilor;
- d) Plasarea în timp a comunicărilor.

16. Conform prevederilor ISA 300 *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, în stabilirea strategiei de audit generale, auditorul nu trebuie:

- a) Să identifice caracteristicile misiunii ce îi definesc aria de acoperire;
- b) Să negocieze cu membrii echipei de audit eventualele remunerații pentru orele suplimentare;
- c) Să identifice obiectivele de raportare ale misiunii pentru planificarea plasării în timp a auditului și a naturii comunicărilor impuse;
- d) Să ia în considerare rezultatele activităților preliminare misiunii și, acolo unde este aplicabil, măsura în care sunt relevante cunoștințele dobândite în alte misiuni efectuate de partenerul de misiune pentru entitate.

17. Conform ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, stabilirea de către auditor a pragului de semnificație este un aspect ce ține de raționamentul profesional și este afectată de percepția auditorului cu privire la nevoile de informații financiare ale utilizatorilor situațiilor financiare. În acest context, este rezonabil ca auditorul să presupună că utilizatorii:

- a) Înțeleg faptul că situațiile financiare sunt întocmite, prezentate și auditate la nivelurile pragurilor de semnificație;
- b) Adesea iau decizii într-un mediu economic instabil;
- c) Nu recunosc incertitudinile inerente în evaluarea sumelor pe baza estimărilor, raționamentului și luării în considerare a evenimentelor viitoare;

- d) Nu dețin, în majoritatea lor, cunoștințe rezonabile cu privire la activitățile economice și de afaceri și cunoștințe de contabilitate, dar sunt dispuși să studieze informațiile din situațiile financiare cu o diligență rezonabilă.

18. Conform ISA 530 *Eșantionarea în audit*, riscul de eșantionare este definit:

- a) Riscul ca auditorul să aplice la momentul neadecvat procedurile de eșantionare;
- b) Riscul ca auditorul să ajungă, pe baza unui eșantion, la o concluzie diferită de concluzia la care ar fi ajuns dacă întreaga populație ar fi fost supusă aceleiași proceduri de audit;
- c) Riscul ca auditorul să ajungă, pe baza unui eșantion, la o concluzie diferită de concluzia la care ar fi ajuns dacă ar fi aplicat eșantionarea statistică;
- d) Aplicarea procedurilor de audit pentru mai puțin de 100% din elementele din cadrul unei populații cu relevanță pentru audit în așa fel încât toate unitățile de eșantionare să aibă posibilitatea de a fi selectate, cu scopul de a-i furniza auditorului o bază rezonabilă în funcție de care să formuleze concluzii cu privire la întreaga populație.

19. Conform ISA 560 *Evenimente ulterioare*, la stabilirea naturii și amplitudinii unor astfel de proceduri de audit, auditorul trebuie să ia în considerare evaluarea riscurilor de către auditor, care trebuie să includă următoarele (*bifați răspunsul incorect*):

- a) Înțelegerea oricăror proceduri pe care conducerea le-a stabilit pentru a se asigura că evenimentele ulterioare sunt identificate;
- b) Intervievarea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la producerea oricăror evenimente ulterioare care ar putea afecta situațiile financiare;
- c) Citirea celor mai recente situații financiare interimare ulterioare ale entității, dacă există;
- d) Prezentarea către adunarea generală a procedurilor de urmat în ceea ce privește evenimentele ulterioare.

20. În conformitate cu ISA 701 *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*, comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului se face în contextul în care auditorul și-a format o opinie cu privire la situațiile financiare ca întreg. Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului reprezintă:

- a) Un substitut pentru prezentările de informații din situațiile financiare care trebuie realizate de către conducere în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil sau care sunt necesare din alte motive pentru a se realiza o prezentare fidelă;
- b) Un substitut pentru exprimarea de către auditor a unei opinii modificate atunci când circumstanțele unei misiuni de audit specifice impun acest lucru în conformitate cu ISA 705 (revizuit);

- c) Un substitut pentru raportarea în conformitate cu ISA 570 (revizuit)² atunci când există o incertitudine semnificativă referitoare la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea;
- d) Un aspect obligatoriu în toate misiunile de audit în cazul entităților de interes public.

ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ

1. Abordarea independenței firmei și a membrilor echipei de audit față de clientul de audit trebuie aplicată de toți profesioniștii pentru:
 - a) identificarea amenințărilor la adresa independenței;
 - b) evaluarea impactului și importanței amenințărilor identificate;
 - c) aplicarea măsurilor de protecție atunci când este necesar, pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil;
 - d) pentru toate cele trei variante.
2. Deținerea de interese financiare de către un membru al echipei la un client de audit poate crea o amenințare de interes propriu a cărei importanță nu depinde de:
 - a) rolul persoanei care deține interesul financiar;
 - b) măsura în care interesul financiar este direct sau indirect;
 - c) pragul de semnificație al interesului financiar;
 - d) structura organizațională, opțională și de raportare a firmei.
3. Circumstanțe întâlnite de auditori care pot genera amenințări asupra conformității cu principiile fundamentale ale profesiei sunt și cele de intimidare. Care dintre cele enumerate mai jos pot fi considerate amenințări de intimidare:
 - a) un client de audit precizează că nu va achita factura dacă auditorul dezaproabă tratamentul contabil al clientului aplicat unei anumite tranzacții;
 - b) un membru al echipei de audit are un interes financiar direct față de clientul de audit;
 - c) firmă de audit ocupă sau a ocupat recent funcția directă la clientul auditat;
 - d) firma se află în situația de dependență neadecvată față de onorariile totale primite de la un client.
4. Activități incompatibile de efectuat de către firma angajată în procesul de audit sunt:
 - a) serviciile de contabilitate și de evidență contabilă, precum și întocmirea situațiilor financiare prestate acestui client;
 - b) propunerea de ajustări;
 - c) reevaluarea controlului calității, analizarea și centralizarea informațiilor privind raportarea periodică;
 - d) furnizarea de servicii de payroll referitoare la statele de plată pe baza datelor furnizate de client.
5. Independența în contextul unei misiuni de auditare a situațiilor financiare:
 - a) Trebuie menținută pe parcursul misiunii de audit;
 - b) Trebuie menținută pe parcursul perioadei acoperite de misiunea de audit și situațiile financiare;

- c) Trebuie menținută pe parcursul perioadei acoperite de situațiile financiare;
- d) Nu este obligatorie.

6. Relațiile de angajare cu un client de audit ar putea genera o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare:

- a) o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare;
- b) o amenințare de interes propriu;
- c) o amenințare de familiaritate;
- d) o amenințare de intimidare.

7. Independența este legată de principiul:

- a) obiectivității;
- b) integrității;
- c) obiectivității și competenței;
- d) obiectivității și integrității.

8. Dacă o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză ar fi probabil să concluzioneze că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional a (al) firmei sau a (al) unui membru al echipei de asigurare a fost compromisă (compromis) atunci ar fi afectată:

- a) Independența exercițiului;
- b) Independența de gândire;
- c) Independența percepută;
- d) Continuitatea activității.

9. O firmă sau un membru al echipei de asigurare nu trebuie:

- a) să accepte cadouri și ospitalitate;
- b) să accepte cadouri și ospitalitate peste 15% din valoarea contractului;
- c) să accepte cadouri și ospitalitate din partea unui client de asigurare, cu excepția cazului în care valoarea acestora este însemnată și irelevantă;
- d) să accepte cadouri și ospitalitate din partea unui client de asigurare, cu excepția cazului în care valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.

10. În cazul în care un client de audit este o entitate de interes public și, pentru doi ani consecutivi, totalul onorariilor de la client și entitățile sale afiliate reprezintă mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de firma/auditorul care exprimă o opinie asupra situațiilor financiare ale clientului, firma de audit/auditorul trebuie:

- a) să renunțe la mandate;
- b) să anunțe CAFR, ASPAAS și ASF;

- c) să prezinte persoanelor responsabile cu guvernanta clientului de audit faptul că totalul acestor onorarii reprezintă mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de firmă;
- d) Să renunțe la angajamentele sale cu entitățile afiliate ale clientului, pentru a scădea procentul sub 15%.

11. Atunci când o parte semnificativă din onorariile datorate de un client de audit rămâne neplătită pentru o perioadă lungă de timp, firma de audit trebuie să determine:

- (a)** Dacă onorariile restante ar putea fi echivalente cu un împrumut acordat clientului; și
- (b)** Dacă este adecvat ca firma să fie redenumită sau să continue misiunea de audit:

- a) dacă onorariile restante ar putea fi echivalente cu un împrumut acordat clientului;
- b) dacă este adecvat ca firma să fie redenumită sau să continue misiunea de audit;
- c) dacă onorariile restante ar putea fi echivalente cu un împrumut acordat clientului și dacă este adecvat ca firma să fie redenumită sau să continue misiunea de audit;
- d) Niciuna dintre variantele de răspuns, a, b sau c.

12. Principiile fundamentale de etică sunt: integritatea, obiectivitatea, competența profesională și atenția cuvenită, confidențialitatea și conduita profesională:

- a) integritatea, obiectivitatea, competența profesională și atenția cuvenită, conduita profesională;
- b) independența, integritatea și obiectivitatea;
- c) integritatea, obiectivitatea, competența profesională și atenția cuvenită, confidențialitatea și conduita profesională;
- d) Independența, integritatea, obiectivitatea, competența profesională și atenția cuvenită, confidențialitatea și conduita profesională.

13. Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale se încadrează în una sau mai multe dintre următoarele categorii:

- a) amenințare de interes propriu, de autorevizuire de intimidare;
- b) amenințare de interes propriu, de autorevizuire, de intimidare, de reprezentare, de familiaritate;
- c) amenințare de interes propriu, de autorevizuire de intimidare, de familiaritate;
- d) amenințare de interes propriu, de autorevizuire, de reprezentare, de familiaritate.

14. Dacă profesionistul contabil stabilește că amenințările identificate la adresa conformității cu principiile fundamentale nu se află la un nivel acceptabil, el trebuie să trateze amenințările:

- (a)** Eliminarea situațiilor, inclusiv a intereselor sau a relațiilor, care creează aceste amenințări
- (b)** Aplicarea măsurilor de protecție, acolo unde acestea sunt disponibile și pot fi aplicate, pentru a reduce amenințările până la un nivel acceptabil;

sau

- (c)** Refuzul sau încheierea activității profesionale specifice.

- a) Eliminarea situațiilor, inclusiv a intereselor sau a relațiilor, care creează aceste amenințări;
- b) Aplicarea măsurilor de protecție, acolo unde acestea sunt disponibile și pot fi aplicate, pentru a reduce amenințările până la un nivel acceptabil și refuzul sau încheierea activității profesionale specifice;
- c) Eliminarea situațiilor, inclusiv a intereselor sau a relațiilor, care creează aceste amenințări și refuzul sau încheierea activității profesionale specifice;
- d) Eliminarea situațiilor, inclusiv a intereselor sau a relațiilor, care creează aceste amenințări, aplicarea măsurilor de protecție, acolo unde acestea sunt disponibile și pot fi aplicate, pentru a reduce amenințările până la un nivel acceptabil și refuzul sau încheierea activității profesionale specifice.

15. Un auditor are un singur client de audit. În acest context:

- a) nu există nicio amenințare privind principiile etice fundamentale;
- b) nu survine o amenințare de autorevizuire;
- c) nu survine amenințarea de interes propriu;
- d) survine amenințarea de interes propriu.

16. Conform Codului Etic, independența poate fi :

- a) independența în gândire și independența percepută;
- b) independența în gândire, independența percepută, independența de aparență;
- c) independența în gândire, independența percepută, independența de aparență, independența de facto;
- d) independența în gândire și independența percepută, independența de facto.

17. Conform legii 162/2017- Legea auditului statutar, încălcarea principiilor de etică profesională se sancționează cu:

- a) avertisment public, în care sunt identificate persoana sancționată și natura încălcării, publicată pe pagina de internet a ASPAAS sau interdicție temporară, cuprinsă între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar;
- b) interdicție temporară, cuprinsă între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar;
- c) interdicție temporară, cuprinsă între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar sau retragerea autorizării, însoțită, în cazul persoanelor fizice, de pierderea calității de auditor financiar;

- d) avertisment public, în care sunt identificate persoana sancționată și natura încălcării, publicată pe pagina de internet a ASPAAS și retragerea autorizării, însoțită, în cazul persoanelor fizice, de pierderea calității de auditor financiar.

18. Înainte de a accepta sau de a continua o misiune de audit statutar, auditorul financiar sau firma de audit evaluează și documentează următoarele:

- a) independența sa și existența amenințărilor la adresa independenței sale și măsurile de protecție aplicate pentru a atenua amenințările respective;
- b) independența;
- c) existența amenințărilor la adresa independenței sale și măsurile de protecție aplicate pentru a atenua amenințările respective;
- d) integritatea și existența amenințărilor la adresa independenței sale și măsurile de protecție aplicate pentru a atenua amenințările respective.

19. Asigurarea respectării principiilor de etică profesională de către auditorii financiari și firmele de audit

- a) este verificată de către ASPAAS;
- b) este verificată de către ASPAAS sau poate fi delegată CAFR;
- c) este verificată de către Ministerul Finanțelor Publice;
- d) este verificată de către persoana care va realiza verificarea dosarului de audit.

20. Conform legii 162/2017- Legea auditului statutar, încălcarea principiilor de etică profesională, în cazul unui audit statutar la o societate de interes public:

- a) ASPAAS poate cere oricând revocarea auditorului financiar sau rezilierea contractului de audit statutar;
- b) ASPAAS poate cere oricând revocarea auditorului financiar sau rezilierea contractului de audit statutar atunci când auditorul a fost sancționat cu interdicție temporară, cuprinsă între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar sau retragerea autorizării, însoțită, în cazul persoanelor fizice, de pierderea calității de auditor financiar;
- c) CAFR poate cere oricând revocarea auditorului sau rezilierea contractului de audit statutar;
- d) CAFR poate cere oricând revocarea auditorului sau rezilierea contractului de audit statutar atunci când auditorul a fost sancționat cu interdicție temporară, cuprinsă între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar sau retragerea autorizării, însoțită, în cazul persoanelor fizice, de pierderea calității de auditor financiar.

LEGISLAȚIA PRIVIND SOCIETĂȚILE ȘI REGLEMENTĂRILE PRIVIND GVERNANȚA CORPORATIVĂ

1. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, nu răspund nelimitat și solidar pentru obligațiile sociale asociații în:
 - a) societate în nume colectiv;
 - b) societate în comandită simplă;
 - c) societate în comandită pe acțiuni;
 - d) societate cu răspundere limitată.
2. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, se constituie doar prin contract de societate:
 - a) societatea în nume colectiv;
 - b) societatea pe acțiuni;
 - c) societatea în comandită pe acțiuni;
 - d) societatea cu răspundere limitată.
3. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, nu sunt obligate să verse integral la data constituirii capitalul social subscris:
 - a) societatea în nume colectiv;
 - b) societatea pe acțiuni;
 - c) societatea în comandită simplă;
 - d) societatea cu răspundere limitată.
4. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, capitalul social al societății pe acțiuni nu poate fi mai mic de:
 - a) 200 lei;
 - b) 10.000 lei;
 - c) 90.000 lei;
 - d) 50.000 lei.
5. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, în societatea cu răspundere limitată, numărul asociaților nu poate fi mai mare de:
 - a) 50;
 - b) 100;
 - c) 75;
 - d) 60.

6. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, aporturile în creanțe au regimul juridic al aporturilor în naturăși sunt admise la:
- a) societatea în nume colectiv;
 - b) societățile pe acțiuni care se constituie prin subscripție publică;
 - c) societățile în comandită pe acțiuni;
 - d) societățile cu răspundere limitată.
7. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, pentru o societate cu răspundere limitată nu pot constitui aport la formarea ori la majorarea capitalului social:
- a) terenurile;
 - b) clădirile;
 - c) prestațiile în muncă sau servicii;
 - d) stocurile de mărfuri.
8. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, societatea este persoană juridică de la
- a) data înmatriculării în registrul comerțului;
 - b) în termen de 15 zile de la data încheierii actului constitutiv;
 - c) data depunerii cererii de înmatricularea societății în registrul comerțului;
 - d) data semnării actelor constitutive de către asociați/acționari.
9. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, nulitatea unei societăți înmatriculate în registrul comerțului poate fi declarată de tribunal numai atunci când:
- a) nu lipsește încheierea judecătorului delegat de înmatriculare a societății;
 - b) actul constitutiv nu prevede denumirea societății, obiectul său de activitate, aporturile asociaților sau capitalul social subscris;
 - c) s-au respectat dispozițiile legale privind capitalul social minim, subscris și vărsat;
 - d) s-a respectat numărul minim de asociați, prevăzut de lege.
10. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, pe durata societății, creditorii asociatului pot să-și exercite drepturile lor:
- a) numai asupra capitalului social deținut de asociat;
 - b) numai asupra rezultatului reportat;
 - c) numai asupra profitului contabil obținut;

- d) numai asupra părții din beneficiile cuvenite asociatului după bilanțul contabil, iar după dizolvarea societății, asupra părții ce i s-ar cuveni prin lichidare.
11. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, în cazul în care asociații sau acționarii datorează restituiri de dividende, în urma regularizării operate în situațiile financiare anuale, acestea se achită societății:
- a) în termen de 30 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale;
 - b) în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale;
 - c) în termen de 45 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale;
 - d) în termen de 90 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale.
12. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, în orice prospect emis de o societate pe acțiuni, trebuie să se menționeze și:
- a) capitalul social subscris, cât și cel vărsat;
 - b) numărul de acționari și acțiuni;
 - c) valoarea nominală a acțiunilor;
 - d) sistemul de administrare al societății.
13. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, la o societate pe acțiuni adunarea generală ordinară se întrunește:
- a) cel puțin o dată pe an, în cel mult 5 luni de la încheierea exercițiului financiar;
 - b) cel puțin de trei ori pe an, după întocmirea situațiilor financiare anuale;
 - c) trimestrial, după închiderea situațiilor trimestriale;
 - d) semestrial, după închiderea situațiilor semestriale.
14. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, în cazul societăților pe acțiuni ale căror situații financiare anuale fac obiectul unei obligații legale de auditare, acestea sunt administrate în sistem unitar:
- a) de un administrator;
 - b) de doi administratori;
 - c) de patru administratori;
 - d) de cel puțin 3 administratori.

15. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, în cazul societăților pe acțiuni durata mandatului administratorilor, respectiv al membrilor directoratului și ai consiliului de supraveghere, este stabilită prin actul constitutiv, ea neputând depăși:
- a) 7 ani;
 - b) 10 ani;
 - c) 4 ani;
 - d) 5 ani.
16. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, în cazul societăților pe acțiuni, remunerația membrilor consiliului de administrație sau ai consiliului de supraveghere este stabilită prin:
- a) contract individual de muncă, prin negocierea părților;
 - b) contract de colaborare, prin negocierea părților;
 - c) contract de prestări servicii, prin negocierea părților;
 - d) actul constitutiv sau prin hotărâre a adunării generale a acționarilor.
17. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, în cazul societăților pe acțiuni, acțiunea în răspundere contra fondatorilor, administratorilor, directorilor, respectiv a membrilor directoratului și consiliului de supraveghere, precum și a cenzorilor sau auditorilor financiari, pentru daune cauzate societății de aceștia prin încălcarea îndatoririlor lor față de societate, aparține:
- a) directoratului;
 - b) consiliului de administrație;
 - c) adunării generale;
 - d) departamentului juridic al societății.
18. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, dacă prin actul constitutiv nu se prevede un număr mai mare de cenzori, o societate pe acțiuni va avea:
- a) 1 cenzor și un supleant;
 - b) 3 cenzori și un supleant;
 - c) 2 cenzori și un supleant;
 - d) 4 cenzori și un supleant.
19. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, cu excepția cenzorului expert contabil, în cazul societăților pe acțiuni pot fi cenzori:
- a) rudele sau afinii până la al patrulea grad inclusiv sau soții administratorilor;
 - b) acționarii;

- c) persoanele care primesc sub orice formă, pentru alte funcții decât aceea de cenzor, un salariu sau o remunerație de la administratori sau de la societate sau ai căror angajatori sunt în raporturi contractuale sau se află în concurență cu aceasta;
 - d) persoanele cărora le este interzisă funcția de membru al consiliului de administrație, respectiv al consiliului de supraveghere și al directoratului, în temeiul legislației în vigoare.
20. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, valoarea nominală a unei obligațiuni nu poate fi mai mică de:
- a) 3,5 lei;
 - b) 10,5 lei;
 - c) 5,5 lei;
 - d) 2,5 lei.
21. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, din profitul societății se va prelua în fiecare an pentru formarea fondului de rezervă:
- a) cel puțin 5 % din profit, până ce fondul de rezervă va atinge minimum a cincea parte din capitalul social;
 - b) cel puțin 10 % din profit, până ce fondul de rezervă va atinge minimum a cincea parte din capitalul social;
 - c) cel puțin 10 % din profit, până ce fondul de rezervă este egal cu capitalul social;
 - d) cel puțin 16 % din profit, până ce fondul de rezervă este egal cu capitalul social.
22. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, situațiile financiare anuale, împreună cu rapoartele administratorilor, cenzorilor sau ale auditorilor financiari vor rămâne depuse la sediul societății și la cel al sucursalelor, pentru a fi consultate de acționari:
- a) în cele 15 zile care preced întrunirea adunării generale;
 - b) în cele 5 zile care preced întrunirea adunării generale;
 - c) în cele 15 zile care urmează întrunirii adunării generale;
 - d) în cele 5 zile care urmează întrunirii adunării generale.
23. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, la o societate cu răspundere limitată capitalul social poate fi redus prin:
- a) micșorarea numărului de acțiuni;
 - b) reducerea valorii nominale a acțiunilor;
 - c) dobândirea propriilor acțiuni, urmată de anularea lor;
 - d) micșorarea numărului de părți sociale.

24. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, nu poate fi exclus din societatea în nume colectiv:
- a) asociatul care aduce aportul la care s-a obligat;
 - b) asociatul cu răspundere nelimitată în stare de faliment sau care a devenit legalmente incapabil;
 - c) asociatul cu răspundere nelimitată care se amestecă fără drept în administrație;
 - d) asociatul administrator care comite fraudă în dauna societății sau se servește de semnătura socială sau de capitalul social în folosul lui sau al altora.
25. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, societatea cu răspundere limitată cu cinci asociați se dizolvă obligatoriu prin:
- a) înregistrarea de pierderi contabile pe o perioadă de trei ani consecutivi;
 - b) falimentul societății;
 - c) hotărârea directorului general al societății;
 - d) decesul unuia dintre asociații societății.
26. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, fuziunea este operațiunea prin care:
- a) o societate, după ce este dizolvată fără a intra în lichidare, transferă mai multor societăți totalitatea patrimoniului său, în schimbul repartizării către acționarii societății divizate de acțiuni la societățile beneficiare și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate;
 - b) o societate, după ce este dizolvată fără a intra în lichidare, transferă totalitatea patrimoniului său mai multor societăți nou-constituite, în schimbul repartizării către acționarii societății divizate de acțiuni la societățile nou-constituite și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate;
 - c) mai multe societăți sunt dizolvate fără a intra în lichidare și transferă totalitatea patrimoniului lor unei societăți pe care o constituie, în schimbul repartizării către acționarii lor de acțiuni la societatea nou-constituită și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate;
 - d) mai multe societăți sunt dizolvate prin lichidare ca rezultat al hotărârii adunării generale.
27. Potrivit Legii 26/1990 privind registrul comerțului, comerciantul care deschide sucursale trebuie:
- a) să ceară înregistrarea acestora la oficiul registrului comerțului de la sediul primei sucursale înregistrate;
 - b) să ceară înregistrarea acestora la oficiul registrului comerțului de la sediul comerciantului;
 - c) să ceară înregistrarea acestora la oficiul registrului comerțului de la sediul fiecărei sucursale;

- d) să ceară înregistrarea acestora doar la organele fiscale competente, nefiind necesară înregistrarea la oficiul registrului comerțului.
28. Potrivit Legii 26/1990 privind registrul comerțului, persoanele juridice cu sediul principal în străinătate care deschid sucursale în România trebuie:
- a) să ceară înregistrarea acestora la oficiul registrului comerțului de la sediul fiecărei sucursale;
 - b) să ceară înregistrarea acestora la oficiul registrului comerțului de la sediul primei sucursale înregistrate în România;
 - c) să ceară înregistrarea acestora doar la organele fiscale competente, nefiind necesară înregistrarea în România la oficiul registrului comerțului;
 - d) să ceară înregistrarea acestora doar la organele fiscale competente din străinătate, neexistând obligații declarative în România.
29. Potrivit **OUG nr. 109/2011 privind guvernanța corporativă a întreprinderilor publice**, în cazul regiilor autonome auditorii statutari sunt numiți:
- a) pentru o perioadă de un an;
 - b) pentru o perioadă de maxim 3 ani;
 - c) pentru o perioadă de maxim 2 ani;
 - d) pentru o perioadă de minimum 3 ani.
30. Potrivit OUG nr. 109/2011 privind guvernanța corporativă a întreprinderilor publice, în cazul regiilor autonome autoritatea publică tutelară are următoarele competențe:
- a) să încheie contractele de mandat cu administratorii;
 - b) verifică funcționarea sistemului de control intern sau managerial;
 - c) supervizează sistemul de transparență și de comunicare;
 - d) analizează și aprobă planul de administrare elaborat în colaborare cu directorii, în acord cu scrisoarea de așteptări și cu declarațiile de intenție.
31. Potrivit OUG nr. 109/2011 privind guvernanța corporativă a întreprinderilor publice, regia autonomă, prin consiliul de administrație, încheie cu directorii:
- a) contract de muncă;
 - b) contract de administrare;
 - c) contract de prestări servicii;
 - d) contract de mandat.

LEGISLAȚIE FISCALĂ

Cadrul legislativ

1. Predictibilitatea impunerii, ca principiu ce se află la baza impozitelor și taxelor reglementate prin Codul fiscal, asigură:
 - a. niveluri similare ale veniturilor bugetare de la un exercițiu bugetar la altul prin menținerea randamentului impozitelor, taxelor și contribuțiilor în toate fazele ciclului economic, atât în perioadele de avânt economic, cât și în cele de criză;
 - b. prin nivelul impunerii condițiilor egale investitorilor, capitalului român și străin;
 - c. ca sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia;
 - d. stabilitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii, pentru o perioadă de timp de cel puțin un an, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe și contribuții obligatorii.
2. Neutralitatea impunerii, ca principiu ce se află la baza impozitelor și taxelor reglementate prin Codul fiscal, asigură:
 - a. condiții egale investitorilor, capitalului român și străin;
 - b. ca sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia;
 - c. stabilitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii, pentru o perioadă de timp de cel puțin un an, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe și contribuții obligatorii;
 - d. elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare.
3. În accepțiunea definițiilor cuprinse în Titlul I al Legii 227/2015 privind Codul fiscal, activitatea dependentă reprezintă:
 - a. activitatea potrivit căreia persoana fizică dispune de libertatea de a alege locul și modul de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;
 - b. activitatea potrivit căreia persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;
 - c. orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare generatoare de venituri;
 - d. activitatea care se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară.
4. În accepțiunea definițiilor cuprinse în Titlul I al Legii 227/2015 privind Codul fiscal, impozitul pe profit amânat presupune:
 - a. impozitul plătit/recuperabil în perioadele viitoare în legătură cu diferențele temporare impozabile/deductibile dintre valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii și valoarea fiscală a acestora;
 - b. impozitul pe profit datorat la finele exercițiului fiscal și scutit la plată, potrivit regulilor fiscale;
 - c. impozitul pe profit datorat la finele fiecărui trimestru și amânat la plată până la închiderea exercițiului fiscal;
 - d. impozitul pe profit de plată recuperabil din impozitele pe profit plătite în plus în perioadele fiscale precedente.

5. Potrivit regulilor generale de impozitare prevăzute în Codul fiscal, impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii se plătesc:
 - a. în moneda națională a României;
 - b. în moneda statului strain, dacă veniturile rezidentului român sunt realizate în alt stat decât România;
 - c. în orice monedă, în funcție de opțiunea contribuabilului;
 - d. în euro, utilizând cursul de schimb comunicat de BNR, valabil la închiderea anului fiscal.

6. Potrivit definițiilor cuprinse în Titlul I al Legii 227/2015 privind Codul fiscal, organizația nonprofit reprezintă:
 - a. orice societate care desfășoară activitate economică;
 - b. numai acele asociații nonprofit care nu desfășoară activități economice;
 - c. unități fără personalitate juridică care desfășoară activități cu scop caritabil;
 - d. orice asociație, fundație, casă de ajutor reciproc sau federație înființată în România, în conformitate cu legislația în vigoare, dar numai dacă veniturile și activele asociației, casei de ajutor reciproc, fundației sau federației sunt utilizate pentru o activitate de interes general, comunitar sau fără scop patrimonial.

7. În accepțiunea prevederilor cuprinse în Titlul I al Legii 227/2015 privind Codul fiscal, la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale:
 - a. nu au posibilitatea reîncadrării tranzacțiilor desfășurate între statele membre ale Uniunii Europene;
 - b. pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau, pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității;
 - c. au posibilitatea reconsiderării și reîncadrării unei tranzacții numai cu acordul contribuabilului;
 - d. au posibilitatea reconsiderării și reîncadrării numai pentru tranzacțiile cu părțile afiliate din afara spațiului european.

8. Potrivit definițiilor cuprinse în Titlul I al Legii 227/2015 privind Codul Fiscal, prețul de piață reprezintă:
 - a. suma acceptată de vânzător și cumpărător în condiții de concurență loială;
 - b. suma plătită pentru tranzacțiile comerciale aleatoare între părțile afiliate;
 - c. suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;
 - d. prețul de vânzare a unui produs sau serviciu în cadrul unui sector de activitate.

9. Potrivit definițiilor cuprinse în Titlul I al Legii 227/2015 din Codul Fiscal, profesia liberală desfășurată de persoane fizice are următoarea semnificație:
- a. orice ocupație desfășurată de persoanele fizice autorizate;
 - b. orice ocupație desfășurată ca urmare a absolvirii unei forme de învățământ superior;
 - c. orice activitate desfășurată în baza unui standard ocupațional;
 - d. acea ocupație exercitată pe cont propriu de persoane fizice, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective.
10. Potrivit definițiilor din Codul fiscal, persoana juridică străină are următoarea semnificație:
- a. orice persoană juridică din afara spațiului european;
 - b. orice persoană înființată potrivit legislației europene, cu sediul social în România;
 - c. orice persoană juridică ce nu este persoană juridică română și orice persoană juridică înființată potrivit legislației europene care nu are sediul social în România;
 - d. orice persoană care nu are o prezență fiscală în România pentru o perioadă ce nu depășește 183 de zile pe parcursul unui an calendaristic.

Impozitul pe profit

11. Potrivit Titlului II - Impozitul pe profit din Codul fiscal, la calculul impozitului pe profit, rezerva legală este deductibilă astfel:
- a. în limita unei cote de 5% aplicate asupra profitului impozabil, la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit;
 - b. în limita unei cote de 2% aplicate asupra profitului contabil, la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, până ce aceasta va atinge a treia parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz;
 - c. în limita unei cote de 20% aplicate asupra profitului contabil, la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, până ce aceasta va atinge a zecea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz;
 - d. în limita unei cote de 5% aplicate asupra profitului contabil, la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz.
12. Potrivit Titlului II- Impozitul pe profit din Codul fiscal, organizațiile nonprofit, la calculul impozitului pe profit, consideră venituri neimpozabile următoarele tipuri de venituri:
- a. venituri din închirierea imobilelor;
 - b. veniturile rezultate din cedarea activelor corporale care sunt folosite într-o activitate economică;
 - c. venituri din vânzarea de produse de papetărie;
 - d. veniturile obținute din vize, taxe și penalități sportive sau din participarea la competiții și demonstrații sportive.
13. La calculul impozitului pe profit, cheltuielile din reevaluarea imobilizărilor necorporale/mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări efectuate

potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se înregistrează o descreștere a valorii acestora sunt:

- a. cheltuieli cu deductibilitate limitată;
- b. cheltuieli nedeductibile fiscal;
- c. cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile;
- d. cheltuieli deductibile în limita a 30% din valoarea imobilizărilor.

14. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, în situația în care un contribuabil încetează activitatea în cursul unui an fiscal, prin dizolvare urmată de lichidare, perioada impozabilă în ceea ce privește impozitul pe profit se încheie:

- a. la data stabilită de către asociați sau acționari în hotărârea adunării generale;
- b. la data stabilită prin decizie de către organele fiscale competente;
- c. la data radierii înregistrării fiscale;
- d. la data încheierii operațiunilor de lichidare, dar nu mai târziu de data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent.

15. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, pierderile fiscale anuale se recuperează:

- a. din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi;
- b. din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani aleși de contribuabil;
- c. din pierderile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi;
- d. din profiturile impozabile obținute în următorii 15 ani aleși de contribuabil.

16. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, în cazul persoanelor juridice străine care realizează venituri din transferul proprietăților imobiliare situate în România, impozitul pe profit se aplică asupra:

- a. veniturilor obținute atât din România, cât și din străinătate;
- b. veniturilor obținute din străinătate din care se scad cheltuielile efectuate în România;
- c. profitului impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate;
- d. profitului impozabil aferent acestor venituri.

17. La 30 iunie 2022, firma Gama SRL deține un capital social de 2.000.000 lei și profit brut contabil de 6.000.000 lei. La calculul impozitului pe profit datorat la 30 iunie 2022, firma Gama SRL are dreptul la deducerea unei rezerve legale de:

- a. 400.000 lei;
- b. 785.000 lei;
- c. 200.000 lei;
- d. 300.000 lei.

18. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, tranzacțiile între persoane afiliate se realizează:

- a. conform principiului valorii de piață;
- b. conform principiului costului de înlocuire;

- c. conform principiului compensărilor reciproce între părți;
 - d. conform principiului costului de producție.
19. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, stimulentele fiscale acordate la calculul rezultatului fiscal, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, definite potrivit legii, reprezintă:
- a. o deducere suplimentară a cheltuielilor eligibile aferente activităților de cercetare-dezvoltare, în proporție de 50%;
 - b. o deducere suplimentară a cheltuielilor eligibile aferente activităților de cercetare-dezvoltare, în proporție de 15%;
 - c. o deducere suplimentară a cheltuielilor eligibile aferente activităților de cercetare-dezvoltare, în proporție de 75%;
 - d. o deducere suplimentară a cheltuielilor eligibile aferente activităților de cercetare-dezvoltare, în proporție de 25%.
20. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, un contribuabil care se înființează în cursul unui an fiscal, în baza prevederilor Legii societăților nr. 31/1990, în anul în care se înființează are ca perioadă impozabilă:
- a. întregul an calendaristic în care contribuabilul s-a înființat;
 - b. o perioadă de 12 luni, ulterioară momentului înființării;
 - c. o perioadă de maxim 6 luni, ulterioară momentului înființării;
 - d. perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat.
21. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit:
- a. cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile;
 - b. cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate și pentru alte persoane fizice în condițiile în care cheltuielile respective sunt efectuate în legătură cu lucrări executate sau servicii prestate de acestea în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului;
 - c. cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;
 - d. cheltuielile pentru protejarea mediului și conservarea resurselor.
22. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, este scutit de impozit pe profit profitul investit în:
- a. achiziția de proprietăți imobiliare;
 - b. susținerea învățământului profesional-dual prin asigurarea pregătirii practice și formării de calitate a elevilor;
 - c. susținerea activităților social-culturale;
 - d. susținerea activităților sportive.
23. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, la calculul rezultatului fiscal sunt considerate venituri neimpozabile:
- a. veniturile rezultate din anularea datoriilor prescrise;
 - b. veniturile obținute din cedarea imobilizărilor corporale;

- c. despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;
- d. dobânzile aferente împrumuturilor bancare, amânate la plată.

24. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, la calculul impozitului pe profit următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

- a. cheltuielile pentru studiul pieței;
- b. cheltuielile pentru conservarea resurselor naturale;
- c. scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare, potrivit legii;
- d. cheltuielile cu impozitul pe profit datorat.

25. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, pentru determinarea rezultatului fiscal în scopul calculării impozitului pe profit, erorile contabile care afectează rezultatul reportat se corectează astfel:

- a. prin ajustarea rezultatului fiscal curent, în anul în care se descoperă eroarea;
- b. prin ajustarea liniară a rezultatelor fiscale pentru următorii 7 ani fiscali;
- c. prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală;
- d. nu se face nicio ajustare din punct de vedere fiscal, corecțiile fiind numai contabile.

26. O societate, persoană juridică română, încheie o asocierie în participațiune cu o regie autonomă, pentru realizarea unui proiect comun care să aducă beneficii ambelor părți. Potrivit prevederilor Titlului II - Impozit pe profit din Codul fiscal, această asocierie în participațiune poate fi considerată contribuabil în scopul determinării impozitului pe profit?

- a. nu este contribuabil și nu intră sub incidența impozitului pe profit, întrucât este considerată entitate transparentă fiscal;
- b. este contribuabil, pentru că orice activitate desfășurată necesită înregistrarea în vectorul fiscal;
- c. este contribuabil plătitor de impozit pe venitul microîntreprinderilor;
- d. este contribuabil plătitor de impozit pe dividende.

27. O organizație nonprofit primește o sponsorizare în valoare de 20.000 lei pentru achiziționarea unor medicamente necesare unui centru social. Potrivit prevederilor Titlului II - Impozit pe profit din Codul fiscal, veniturile din sponsorizare primite de organizația nonprofit, la calculul impozitului pe profit sunt încadrate la:

- a. venituri impozabile, întrucât toate veniturile obținute de o organizație nonprofit sunt luate în calcul pentru determinarea rezultatului fiscal;
- b. venituri neimpozabile, deoarece se regăsesc în legislație enumerate în mod expres în cadrul tipurilor de venituri neimpozabile;
- c. sume care nu se înregistrează pe venituri întrucât nu sunt obținute din activitatea nonprofit;
- d. venituri impozabile deoarece cheltuielile decontate din această sponsorizare sunt deductibile.

28. Potrivit prevederilor Titlului II - Impozit pe profit din Codul fiscal, veniturile rezultate din anularea ajustărilor de depreciere a valorii stocurilor, la calculul impozitului pe profit sunt considerate:

- a. venituri impozabile, deoarece toate veniturile obținute de contribuabili sunt luate în calcul pentru determinarea rezultatului fiscal;

- b. sume care nu se înregistrează la venituri deoarece nu reprezintă o livrare de bunuri sau servicii;
 - c. venituri neimpozabile la calculul rezultatului fiscal, deoarece reprezintă anularea unor ajustări pentru care nu s-a acordat deducere;
 - d. venituri impozabile, deoarece toate veniturile din anularea sau reducerea provizioanelor sunt venituri impozabile.
29. O societate asigură salariaților proprii și membrilor de familie ai acestora, potrivit contractului colectiv de muncă, decontarea contravalorii serviciilor turistice și a transportului aferent, în valoare de 3.000 lei pentru fiecare familie. Potrivit prevederilor Titlului II - Impozit pe profit din Codul fiscal, cheltuielile cu serviciile turistice și transportul aferent la calculul impozitului pe profit sunt:
- a. cheltuieli deductibile fiscal, întrucât sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice;
 - b. sunt cheltuieli deductibile integral, întrucât sunt cheltuieli asimilate salariilor;
 - c. cheltuieli nedeductibile deoarece nu reprezintă remunerarea muncii depuse de salariați;
 - d. cheltuieli cu deductibilitate limitată la calculul rezultatului fiscal, intrând sub incidența limitei aplicabile cheltuielilor sociale.
30. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, în cazul în care impozitul pe profit datorat pentru aceste activități este mai mic decât 5% din veniturile respective, sunt obligați la plata impozitului în cotă de:
- a. 5% aplicată veniturilor obținute din activitatea barurilor de noapte;
 - b. 45% aplicată veniturilor obținute din activitatea barurilor de noapte;
 - c. 3% aplicată veniturilor obținute din activitatea barurilor de noapte;
 - d. 16% aplicată veniturilor obținute din activitatea barurilor de noapte.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

31. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, desfășoară activitate în sectorul construcții. Numărul persoanelor utilizate în desfășurarea activității este de 20 salariați, încadrați cu normă întreagă. La 31.03.2022, din balanța de verificare au fost extrase următoarele informații cu privire la veniturile și cheltuielile realizate: venituri din prestări servicii – 2.000.000 lei; cheltuieli cu materii prime și materiale – 128.800 lei; cheltuieli cu salariile – 150.000 lei; venituri din subvenții aferente salariilor – 10.000 lei; venituri aferente serviciilor în curs de execuție – 150.000 lei; veniturile din producția de imobilizări corporale – 75.000 lei; veniturile din diferențe de curs valutar – 15.000 lei; dividendele primite de la o persoană juridică română – 25.000 lei; cheltuielile din diferențe de curs valutar – 5.000 lei; venituri din vânzarea de marfă – 50.000 lei; valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609" – 3.000 lei. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat de firma Gama SRL pentru primul trimestru al anului 2022 este de:
- a. 20.530 lei;
 - b. 20.780 lei;

- c. 61.590 lei;
- d. 23.230 lei;

32. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, desfășoară activitate în sectorul construcții. Numărul persoanelor utilizate în desfășurarea activității este de 20 salariați, încadrați cu normă întreagă. La 31.03.2022, din balanța de verificare au fost extrase următoarele informații cu privire la veniturile și cheltuielile realizate: venituri din prestări servicii – 2.000.000 lei; cheltuieli cu materii prime și materiale – 128.800 lei; cheltuieli cu salariile – 150.000 lei; venituri din subvenții aferente salariilor – 10.000 lei; venituri aferente serviciilor în curs de execuție – 150.000 lei; veniturile din producția de imobilizări corporale – 75.000 lei; veniturile din diferențe de curs valutar – 15.000 lei; dividendele primite de la o persoană juridică română – 25.000 lei; cheltuielile din diferențe de curs valutar – 5.000 lei; venituri din vânzare de marfă – 50.000 lei; valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609" – 3.000 lei. Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor pentru primul trimestru al anului 2022 este de:

- a. 2.078.000 lei;
- b. 2.053.000 lei;
- c. 2.323.000 lei;
- d. 2.275.000 lei.

33. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, depășește plafonul de 1.000.000 Euro în luna iulie 2022. Conform Titlului III din Codul fiscal, va datora impozit pe profit pentru activitatea desfășurată începând cu:

- a. ultimul trimestru al anului 2022;
- b. 1 ianuarie 2023;
- c. trimestrul trei al anului 2022;
- d. 1 ianuarie 2022, respectiv pentru întregul an fiscal 2022.

34. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, depășește plafonul de 1.000.000 Euro în luna iulie 2022. Pentru trimestrul doi al anului 2022, Gama SRL va plăti:

- a. impozit pe veniturile microîntreprinderilor, luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv;
- b. impozit pe profit, luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul doi al anului 2022;
- c. impozit pe veniturile microîntreprinderilor, luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate cumulativ, pentru întregul an 2022;
- d. impozit pe profit, calculat în funcție de veniturile și cheltuielile realizate cumulativ, pentru întregul an 2022.

35. Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

- a. veniturile din serviciile prestate;
- b. veniturile din vânzarea activelor corporale;
- c. valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609", potrivit reglementărilor contabile aplicabile;
- d. veniturile din subvenții.

36. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, desfășoară activitate de consultanță și management în afaceri. Activitatea firmei s-a desfășurat în perioada 01 ianuarie 2022 – 25 mai 2022 cu doi salariați angajați cu contract individual de muncă cu normă întreagă, potrivit Legii nr. 53/2003. În data de 25 mai 2022, cei doi salariați și-au încetat activitatea. Firma Gama SRL nu a angajat salariați până la data de 31 iulie 2022. Cota de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor aplicabilă pentru trimestrul doi al anului 2022 este de:

- a. 1%;
- b. 2%;
- c. 3%;
- d. 5%.

37. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, desfășoară activitate în sectorul construcții. Numărul persoanelor utilizate în desfășurarea activității este de 20 salariați, încadrați cu normă întreagă. La 31.03.2022, din balanța de verificare au fost extrase următoarele informații cu privire la veniturile și cheltuielile realizate: venituri din prestări servicii – 2.000.000 lei; cheltuieli cu materii prime și materiale – 128.800 lei; cheltuieli cu salariile – 150.000 lei; venituri din subvenții aferente salariilor – 10.000 lei; venituri aferente serviciilor în curs de execuție – 150.000 lei; veniturile din producția de imobilizări corporale – 75.000 lei; veniturile din diferențe de curs valutar – 15.000 lei; dividendele primite de la o persoană juridică română – 25.000 lei; cheltuielile din diferențe de curs valutar – 5.000 lei; venituri din vânzare de marfă – 50.000 lei; valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609" – 3.000 lei. În primul trimestru al anului 2022, firma Gama SRL a acordat sponsorizări, conform prevederilor legale, în valoare de 2.000 lei. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru activitatea trimestrului I din anul 2022 este de:

- a. 18.530 lei;
- b. 16.424 lei;
- c. 57.484 lei;
- d. 21.230 lei;

38. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, desfășoară activitate în sectorul construcții. Numărul persoanelor utilizate în desfășurarea activității este de 20 salariați, încadrați cu normă întreagă. La 31.03.2022, din balanța de verificare au fost extrase următoarele informații cu privire la veniturile și cheltuielile realizate: venituri din prestări servicii – 2.000.000 lei; cheltuieli cu materii prime și materiale – 128.800 lei; cheltuieli cu salariile – 150.000 lei; venituri din subvenții aferente salariilor – 10.000 lei; venituri aferente serviciilor în curs de execuție – 150.000 lei; veniturile din producția de

imobilizări corporale – 75.000 lei; veniturile din diferențe de curs valutar – 15.000 lei; dividendele primite de la o persoană juridică română – 25.000 lei; cheltuielile din diferențe de curs valutar – 5.000 lei; venituri din vânzare de marfă – 50.000 lei; valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609" – 3.000 lei. În primul trimestru al anului 2022, firma Gama SRL a acordat sponsorizări, conform prevederilor legale, în valoare de 2.000 lei. Sponsorizarea care se scade din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor aferent trimestrului I din anul 2022 este de:

- a. 4.106 lei;
- b. 2.000 lei;
- c. 4.646 lei;
- d. 4.156 lei;

39. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, desfășoară activitate de consultanță și management în afaceri. Activitatea firmei s-a desfășurat până la data de 25 mai 2022 fără niciun salariat. În data de 25 mai 2022 este angajat un salariat cu contract individual de muncă cu normă întreagă, potrivit Legii nr. 53/2003, pe o perioadă determinată de 3 luni. Cota de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor aplicabilă pentru trimestrul doi al anului 2022 este de:

- a. 1%;
- b. 2%;
- c. 3%;
- d. 5%.

40. Potrivit Titlului III din Codul fiscal, intră sub incidența legislației privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor:

- a. persoanele juridice al căror capital social este deținut de stat și unitățile administrativ-teritoriale;
- b. persoanele juridice române care se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în Registrul Comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii;
- c. o persoană juridică română nou-înființată care îndeplinește condițiile de încadrare și nu și-a manifestat opțiunea de plătitoare de impozit pe profit, potrivit prevederilor din Codul fiscal;
- d. entitatea transparentă fiscal cu personalitate juridică.

IV. Impozitul pe venit

41. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, GP, persoană fizică rezidentă română, cu domiciliul în România, dovedește în august 2022 schimbarea rezidenței într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri. GP este obligat la plată în România a impozitului pe veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României:

- a. pentru anul 2022, precum și în următorii 3 ani calendaristici;

- b. pînă la 31 decembrie 2021;
- c. pînă la 31 iulie 2022;
- d. pînă la 31 august 2022.

42. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, GP, persoană fizică rezidentă română, cu domiciliul în România, dovedește în 31 august 2022 schimbarea rezidenței într-un stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii. GP este obligat la plată în România a impozitului pe veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României:

- a. pînă la 31 decembrie 2021;
- b. pînă la 31 iulie 2022;
- c. pînă la 31 august 2022;
- d. pentru anul 2022, precum și în următorii 3 ani calendaristici.

43. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, sunt scutite de la plata impozitului pe venit persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat, pentru veniturile realizate din:

- a. chirii;
- b. jocuri de noroc;
- c. drepturi de proprietate intelectuală;
- d. transmiterea dreptului de proprietate pentru imobile achiziționate în anii precedenți.

44. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, următoarele venituri sunt impozabile:

- a. despăgubirile în bani sau în natură primite de către o persoană fizică ca urmare a unui prejudiciu material suferit de aceasta, inclusiv despăgubirile reprezentând daunele morale;
- b. sumele primite ca urmare a exproprierii pentru o cauză de utilitate publică, conform legii;
- c. sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizare sau mecenat, conform legii;
- d. venituri din cedarea folosinței bunurilor.

45. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, contribuabilii care desfășoară activități independente, la determinarea venitului brut, în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, cuprind:

- a. sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;
- b. sumele primite ca despăgubiri;
- c. sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări și mecenat, conform legii;
- d. aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia.

46. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, la calcularea venitului net pentru activitățile independente, în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, sunt cheltuieli cu deductibilitate limitată:

- a. sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;

- b. cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate;
 - c. cheltuielile de protocol;
 - d. cheltuielile privind bunurile constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, dacă inventarul nu este acoperit de o poliță de asigurare.
47. Clubul sportiv Performer, pentru veniturile plătite sportivilor în baza contractelor încheiate potrivit Legii educației fizice și sportului nr. 69/2000, are obligația de a calcula și reține impozit pe venit:
- a. prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut, la momentul înregistrării venitului;
 - b. prin aplicarea cotei de 5% asupra venitului brut, la momentul înregistrării venitului;
 - c. prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut, la momentul plății venitului;
 - d. prin aplicarea cotei de 19% asupra venitului brut, la momentul plății venitului.
48. GP, persoană fizică, a desfășurat în anul 2021 o activitate independentă, impozitată în sistem real. Pentru anul 2022, a optat pentru impozitarea veniturilor din activități independente pe bază de normă de venit. La data de 01 ianuarie 2022, în scopul desfășurării activității independente, GP continuă să utilizeze investiții în curs de amortizare. Pentru anul 2022:
- a. valoarea amortizării anuale va majora norma de venit anuală;
 - b. valoarea amortizării anuale nu va majora norma de venit anuală;
 - c. norma de venit anuală va fi majorată cu valoarea amortizată în perioada impunerii în sistem real;
 - d. norma de venit anuală va fi diminuată cu valoarea amortizată în perioada impunerii în sistem real.
49. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, veniturile din drepturi de proprietate intelectuală sunt considerate ca fiind obținute din România, numai dacă:
- a. sunt primite de la un plătitor de venit cu rezidența fiscală din afara Uniunii Europene;
 - b. sunt primite de o persoană fizică ce are rezidența în alt stat membru al Uniunii Europene decât România;
 - c. sunt primite de la un plătitor de venit cu rezidența fiscală în alt stat membru al Uniunii Europene decât România;
 - d. sunt primite de la un plătitor de venit din România sau de la un nerezident prin intermediul unui sediu permanent al acestuia stabilit în România.
50. Actorul GP este salariatul teatrului Bulandra. În luna iulie 2022 încasează 65.000 lei de la firma Roton BB SRL, reprezentând drepturi de autor. Impozitul reținut de firma Roton BB SRL pentru drepturile de autor plătite actorului GP este de:
- a. 4.149 lei;
 - b. 6.500 lei;
 - c. 10.400 lei;
 - d. 14.000 lei.

51. Conform contractului privind drepturile de autor încheiat, firma Gama SRL îi datorează în luna august 2022 lui GP, persoană fizică, un venit brut de 10.000 lei. GP în anul 2022 este salariat al firmei Alfa SRL, cu un salariu brut lunar de 5.000 lei. Impozitul pe venituri din drepturi de proprietate intelectuală pe care îl va reține și plăti firma Gama SRL este de:
- 1.000 lei;
 - 500 lei;
 - 600 lei;
 - 300 lei.
52. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, persoanele juridice din România la care își desfășoară activitatea nerezidenți care obțin venituri sub formă de salarii din străinătate, au obligația să depună o declarație informativă privind începerea/încetarea activității acestor contribuabili:
- în termen de 30 de zile de la data producerii evenimentului;
 - în termen de 60 de zile de la data producerii evenimentului;
 - în termen de 45 de zile de la data producerii evenimentului;
 - în termen de 90 de zile de la data producerii evenimentului.
53. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, în situația în care chiria reprezintă echivalentul în lei al unei valute, venitul brut anual se determină pe baza chiriei lunare evaluate:
- la cursul de schimb mediu lunar al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului;
 - la cursul de schimb mediu anual al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului;
 - la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României pentru ultima zi din anul de realizare a venitului;
 - la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României pentru ziua din anul de declarare a venitului.
54. Firma Gama SRL acordă cu ocazia zilei de naștere salariatului GP în luna august 2022 tichete cadou în valoare de 5.000 lei. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, tichetele cadou acordate salariatului, respectiv în luna august 2022, reprezintă:
- venituri neimpozabile la calculul impozitului pe venit;
 - avantaje în bani și natură acordate salariatului, impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit;
 - deduceri personale la calculul impozitului pe venit pentru luna august 2022;
 - venituri scutite la calculul impozitului pe venit în luna august 2022 dar impozabile în luna septembrie 2022.
55. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, nu sunt venituri impozabile:
- contravaloarea alimentației de protecție primite în mod gratuit de persoanele fizice care lucrează în condiții de muncă ce impun acest lucru, conform reglementărilor privind securitatea și sănătatea în muncă;
 - sume reprezentând participarea salariaților la profit, potrivit legii;

- c. remunerația brută primită pentru activitatea prestată de zilieri, potrivit legii;
- d. sumele primite de membrii fondatori ai societăților constituite prin subscripție publică.

56. Asociația fără scop patrimonial FOCUS are obligația de a plăti impozitul pe salarii la bugetul de stat:

- a. până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează;
- b. până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri;
- c. la data plății veniturilor nete din salarii;
- d. până la data de 31 a fiecărei luni pentru care se plătesc aceste venituri.

57. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, sunt venituri din investiții:

- a. veniturile din cedarea folosinței bunurilor;
- b. veniturile din activități independente;
- c. veniturile din transferul proprietăților imobiliare;
- d. venituri din lichidarea unei persoane juridice.

58. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, nu sunt venituri impozabile pentru o persoană fizică:

- a. distribuirea de prime de emisiune, proporțional cu partea care îi revine unei persoane juridice;
- b. sumele primite sub formă de dobândă pentru împrumuturile acordate;
- c. câștigurile din operațiuni cu aur de investiții;
- d. câștigurile din transferul titlurilor de valoare, altele decât instrumentele financiare derivate.

59. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, venitul impozabil obținut din lichidarea unei persoane juridice de către acționari/asociați persoane fizice sau din reducerea capitalului social, potrivit legii, care nu reprezintă distribuții în bani sau în natură ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturi se impun cu o cotă de:

- a. 5%;
- b. 16%;
- c. 10%;
- d. 0%.

60. Impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal se datorează:

- a. la dobândirea dreptului de proprietate asupra terenurilor și construcțiilor de orice fel, prin reconstituirea dreptului de proprietate în temeiul legilor speciale;
- b. la dobândirea dreptului de proprietate cu titlul de donație între rude și afini până la gradul al III-lea inclusiv, precum și între soți;
- c. la înstrăinarea dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia, prin transfer ca aport la capitalul social al unei firme;
- d. în cazul actelor de desființare cu efect retroactiv pentru actele de transfer al dreptului de proprietate asupra proprietăților imobiliare.

Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România

61. Următoarele venituri sunt impozabile în România din punct de vedere al impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți:
- a. veniturile obținute de organisme nerezidente de plasament colectiv fără personalitate juridică sau de alte organisme asimilate acestora, recunoscute de autoritatea competentă de reglementare care autorizează activitatea pe acea piață, din transferul titlurilor de valoare, respectiv al titlurilor de participare, deținute direct sau indirect la un rezident;
 - b. veniturile obținute de nerezidenți pe piețe de capital străine din transferul titlurilor de participare, deținute la un rezident, precum și din transferul titlurilor de valoare, emise de rezidenți români;
 - c. venitul obținut de la un fiduciar rezident de către un beneficiar nerezident atunci când acesta este constituitor nerezident, din transferul masei patrimoniale fiduciare în cadrul operațiunii de fiducie;
 - d. veniturile din comisioane obținute de un nerezident de la un rezident din România.
62. Din punct de vedere al impozitului pe veniturile obținute în România de nerezidenți, reprezintă redevențe:
- a. sumele care trebuie să fie plătite pentru un drept limitat de a copia un program, în scopul de a permite utilizatorului să-l exploateze;
 - b. sumele plătite de intermediarii distribuitori ai unui software în baza unui contract prin care se acordă frecvent dreptul de distribuție a unor exemplare ale software-ului, fără a da dreptul de reproducere;
 - c. sumele plătite pentru un software ce urmează a fi supus unui proces de personalizare în vederea instalării sale;
 - d. sumele care trebuie plătite pentru folosirea sau dreptul de a folosi ideile sau principiile cu privire la un software, cum ar fi schemele logice, algoritmii sau limbajele de programare.
63. Următoarele venituri sunt impozabile în România, din punct de vedere al impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți:
- a. veniturile de natura dobânzilor realizate de către nerezidenți și care sunt cheltuieli atribuibile sediului permanent din România al unui nerezident;
 - b. veniturile unui nerezident, care sunt atribuibile unui sediu permanent desemnat în România;
 - c. venituri ale unei persoane fizice nerezidente, obținute dintr-o activitate dependentă desfășurată în România;
 - d. veniturile unei persoane fizice nerezidente obținute din închirierea sau din altă formă de cedare a dreptului de folosință a unei proprietăți imobiliare situate în România.
64. Conform Titlului VI din Codul fiscal, persoanele nerezidente care obțin venituri din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, au obligația de a plăti impozit pentru:
- a. veniturile obținute de nerezidenți din România din prestări de servicii de management sau de consultanță în orice domeniu de la un rezident, atunci când nu sunt încheiate convenții de evitare a dublei impunerii între România și statul de rezidență al beneficiarului de venit sau, când beneficiarul de venit nu prezintă dovada rezidenței sale fiscale;

- b. veniturile unui nerezident, care sunt atribuibile unui sediu permanent/sediu permanent desemnat în România;
 - c. veniturile unei persoane juridice străine obținute din exploatarea resurselor naturale situate în România;
 - d. veniturile primite de persoane fizice nerezidente care acționează în calitatea lor de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unui resident.
65. Firma Gama SRL, persoană juridică cu rezidența fiscală în România, datorează comisioane de intermediere în valoare de 100.000 Euro firmei Delta cu rezidența fiscală în Franța. Firma Delta nu a prezentat un certificat de rezidență fiscală firmei Gama SRL nici la data plății comisionului, nici ulterior. Se decide plata comisioanelor de intermediere în data de 11 iulie 2022, când cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României este de 4,95 lei. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți ce se va reține și plăti la bugetul de stat de către firma Gama SRL este de:
- a. 24.750 lei;
 - b. 79.200 lei;
 - c. 49.500 lei;
 - d. 10.000 lei.
66. Firma Gama SRL, persoană juridică cu rezidența fiscală în România, datorează comisioane de intermediere în valoare de 100.000 Euro firmei Delta cu rezidența fiscală în Franța. Firma Delta nu a prezentat un certificat de rezidență fiscală firmei Gama SRL nici la data plății comisionului, nici ulterior. Se decide plata comisioanelor de intermediere în data de 11 iulie 2022, când cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României este de 4,95 lei. Firma Gama SRL, după reținerea la sursă a impozitului pe veniturile nerezidenților, va plăti firmei Delta suma de:
- a. 50.000 Euro;
 - b. 84.000 Euro;
 - c. 90.000 Euro;
 - d. 10.000 Euro.
67. Conversia în lei a impozitului în valută aferent veniturilor obținute din România de nerezidenți se face la:
- a. cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ziua în care se plătește venitul către nerezident;
 - b. cursul mediu de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru luna în care se plătește venitul către nerezident;
 - c. cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru data de 25 a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul;
 - d. cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru data de 15 a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul.

68. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți se plătește la bugetul de stat:
- până la data de 25 februarie a anului următor celui în care s-a plătit venitul;
 - până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul;
 - până la data de 30 inclusiv a lunii în care s-a plătit venitul;
 - până la data de 31 ianuarie a anului următor celui în care s-a plătit venitul.
69. Firma Gama SRL, persoană juridică cu rezidența fiscală în România, plătește dobânzi pentru împrumuturi unei persoane fizice cu rezidența fiscală în Franța. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți se va calcula prin aplicarea următoarei cote asupra veniturilor brute:
- 10%;
 - 16%;
 - 5%;
 - 50%.
70. Pentru veniturile realizate de persoana juridică Alfa cu rezidența fiscală în Germania din lichidarea unei persoane juridice Gama cu rezidența fiscală în România se va reține și plăti în România un impozit calculat prin aplicarea unei cote de:
- 10%;
 - 16%;
 - 5%;
 - 50%.
71. Conform Titlului VI din Codul fiscal, impozitul asupra dobânzilor capitalizate se calculează de plătitorul acestor venituri în momentul:
- în care dobânda se transformă în împrumut ori în capital, după caz;
 - stabilit de către părțile contractante, dar nu mai târziu de ultima zi a lunii în care are loc capitalizarea dobânzilor;
 - la data de 25 a lunii următoare celei în care are loc capitalizarea dobânzilor;
 - la data de 15 a lunii următoare celei în care are loc capitalizarea dobânzilor.
72. Conform Titlului VI din Codul fiscal, sunt scutite de impozitul pe veniturile obținute de nerezidenți din România:
- veniturile din servicii prestate în România;
 - comisioanele de la un rezident;
 - redevențe de la un rezident;
 - veniturile persoanelor juridice străine care desfășoară în România activități de consultanță în cadrul unor acorduri de finanțare gratuită, încheiate de Guvernul României cu alte guverne.
73. Conform Titlului VI din Codul fiscal, veniturile reprezentând dobânzi obținute din România de o persoană juridică rezidentă într-un stat al Spațiului Economic European cu care România nu are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii sunt:
- scutite de impozitul pe veniturile obținute de nerezidenți din România;

- b. neimpozabile în România;
 - c. impozitate cu o cotă de 10% în scopul calculării impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți din România;
 - d. impozitate cu o cotă de 16% în scopul calculării impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți din România.
74. entru impozitul în valută aferent dobânzilor capitalizate realizate din România de nerezidenți, conversia în lei se face:
- a. la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ultima zi din anul în care s-a capitalizat dobânda;
 - b. la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ultima zi din luna în care s-a capitalizat dobânda;
 - c. la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru data de 25 a lunii următoare celei în care s-a capitalizat dobânda;
 - d. la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ziua în care s-a capitalizat dobânda.
75. La calculul impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația:
- a. de a prezenta factura și contractul aferente plății efectuate;
 - b. de a prezenta plătitorului de venit, în momentul plății venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene;
 - c. de a prezenta certificatul de atestare a plății impozitelor din statul în care își are rezidența;
 - d. de a confirma încasarea veniturilor obținute din România.
76. Plătitorii de venituri obținute din România de nerezidenți au obligația să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit la organul fiscal competent:
- a. până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat;
 - b. până în ultima zi a lunii în care s-au efectuat plățile;
 - c. până în ultima zi a anului în care s-au efectuat plățile;
 - d. până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au efectuat plățile.
77. Conform Titlului VI din Codul fiscal, o reprezentanță a unei persoane juridice străine, autorizată să funcționeze în România, potrivit legii, are obligația de a plăti un impozit:
- a. lunar;
 - b. trimestrial;
 - c. semestrial;
 - d. anual.

78. Conform Titlului VI din Codul fiscal, o reprezentanță a unei persoane juridice străine, autorizată să funcționeze în România, potrivit legii, are obligația de a plăti impozitul pe reprezentanță:
- a. până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului de impunere;
 - b. până la data de 25 martie inclusiv a anului de impunere;
 - c. până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului de impunere;
 - d. până la data de 25 iunie inclusiv a anului de impunere.
79. Conform Titlului VI din Codul fiscal, o reprezentanță a unei persoane juridice străine, autorizată să funcționeze în România, potrivit legii, are obligația de a plăti un impozit anual, în sumă de:
- a. 30.000 lei;
 - b. 300.000 lei;
 - c. 34.000 lei;
 - d. 18.000 lei.
80. Reprezentanța unei/unor persoane juridice străine înființată/e în România în cursul unei luni din anul de impunere are obligația să calculeze, să depună declarația fiscală la organul fiscal competent și să plătească impozitul pentru anul de impunere:
- a. în termen de 30 de zile de la data la care aceasta a fost înființată;
 - b. până în ultima zi a lunii curente pentru luna precedentă;
 - c. până la data de 25 a lunii următoare pentru luna precedentă;
 - d. până la data de 15 a lunii următoare pentru luna precedentă.

Taxa pe valoarea adăugată

81. Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:
- a. achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate de o persoană juridică neimpozabilă, a căror valoare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent plafonul de 10.000 euro, respectiv 34.000 lei;
 - b. importul de bunuri efectuat în România de orice persoană, dacă locul importului este în România;
 - c. achiziția intracomunitară de mijloace de transport noi, efectuată de orice persoană;
 - d. achiziția intracomunitară de produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă, care acționează ca atare, sau de o persoană juridică neimpozabilă.
82. Operațiunile efectuate în cadrul proiectelor de cercetare-dezvoltare și inovare nu se cuprind în sfera TVA dacă:
- a. rezultatele cercetării se transferă cu plată altei persoane juridice;
 - b. rezultatele cercetării se transferă cu plată altei persoane fizice;

- c. rezultatele cercetării nu sunt transferate altei persoane;
- d. pe perioada derulării proiectelor nu se exercită dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor destinate realizării acestor activități.

83. Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, nu sunt considerate activități economice:

- a. activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive;
- b. activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora;
- c. activitatea economică de exploatare a bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate;
- d. acordarea de bunuri și/sau servicii în mod gratuit de organizațiile fără scop patrimonial.

84. Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru:

- a. transport de bunuri și de persoane;
- b. servicii prestate în porturi și aeroporturi;
- c. activitățile organismelor de publicitate comercială;
- d. activitățile prin care percep cotizații în calitate de autorități publice, fără a produce distorsiuni concurențiale (dacă ar fi tratate ca persoane neimpozabile).

85. Se ajustează deducerea inițială a taxei pe valoarea adăugată în cazul:

- a. bunurilor furate, în condițiile în care persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;
- b. calamităților naturale și cauzelor de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;
- c. contractelor de leasing financiar având ca obiect bunuri de capital, care se reziliază, iar bunurile nu sunt restituite de utilizator în termenul prevăzut în contract, dacă locatorul/finanțatorul face dovada că a inițiat și a efectuat demersuri pentru recuperarea bunului;
- d. bunurilor de capital folosite integral pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei.

86. O societate agricolă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal achiziționează semințe și îngrășăminte pentru realizarea producției agricole, pentru care deduce TVA. După recoltare, societatea distribuie o parte din produsele agricole către asociații săi. Distribuirea de produse agricole de către societatea agricolă către asociații săi, din punct de vedere al TVA, este:

- a. o livrare de bunuri scutită cu drept de deducere;
- b. o livrare de bunuri scutită fără drept de deducere;
- c. o operațiune neimpozabilă din punct de vedere al TVA;
- d. asimilată unei livrări de bunuri efectuate cu plată.

87 Nu este considerată livrare de bunuri din punct de vedere al TVA:

- a. predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate, cu excepția contractelor de leasing;
- b. orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului de active, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau a părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;
- c. transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor în urma executării silit, dacă debitorul executat silit este o persoană impozabilă;
- d. transferul alimentelor destinate consumului uman, aflate aproape de expirarea datei durabilității minime, în situația în care acesta este efectuat potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare.

88 Din punct de vedere al TVA, expedierea unui bun din România în alt stat membru al UE de către persoana impozabilă pentru a fi utilizat temporar în scopul prestării de servicii în statul membru de destinație, de către persoana impozabilă stabilită în România, reprezintă:

- a. o livrare intracomunitară de bunuri;
- b. un nontransfer;
- c. o operațiune asimilată unei livrări intracomunitare de bunuri;
- d. o prestare intracomunitară de servicii.

89 Din punct de vedere al TVA, nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată:

- a. transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;
- b. furnizarea de programe informatice software standard prin internet sau prin orice altă rețea electronică și care este în principal automatizată, necesitând intervenție umană minimă;
- c. transferul cu plată al unui sportiv de la un club sportiv la altul;
- d. sumele plătite drept compensație pentru încetarea contractului sau drept penalități pentru neîndeplinirea unor obligații prevăzute de părțile contractante.

90 Din punct de vedere al TVA, locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi:

- a. locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul;
- b. locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului;
- c. locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor;
- d. locul unde se găsesc bunurile atunci când este inițiat exportul.

91 Firma X, dezvoltator imobiliar înregistrat în scopuri de TVA în România conform art 316, vinde un apartament persoanei fizice GP. Contractul de vânzare-cumpărare este autentificat în data de 10 iulie 2022 și prevede plata unui avans de 20% din prețul de vânzare în data de 15 iulie 2022 și a restului de preț în data de 10 decembrie 2022. Predarea apartamentului se va face în data de 12 iulie 2022 iar transmiterea dreptului de proprietate la data plății integrale a apartamentului. Faptul generator pentru livrarea apartamentului este la data de:

- a. 10 iulie 2022;
- b. 15 iulie 2022;
- c. 12 iulie 2022;
- d. 10 decembrie 2022.

92 Firma X, înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 316, cu perioadă fiscală trimestrul calendaristic, în ianuarie 2022 optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare. În luna iulie 2022, cifra de afaceri cumulată realizată depășește plafonul de 4.500.000 lei. Firma X va aplica sistemul TVA la încasare:

- a. până la 30 iunie 2022;
- b. până la 31 iulie 2022;
- c. până la 30 septembrie 2022;
- d. până la 31 decembrie 2022.

93 Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este constituită din:

- a. suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;
- b. prețul de vânzare al serviciilor respective sau al unor servicii similare;
- c. valoarea de piață a serviciilor respective;
- d. prețul de cumpărare al serviciilor respective, la care se adaugă o marjă de profit rezonabilă

94 Baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă:

- a. orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută;
- b. rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;
- c. penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate;
- d. dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăți cu întârziere.

95 În cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri, cursul de schimb utilizat pentru determinarea în lei a bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată este:

- a. cursul de la data înregistrării în contabilitate a achiziției intracomunitare de bunuri;
- b. cursul de schimb comunicat de BNR pentru ultima zi din luna în care se face recepția bunurilor;
- c. cursul de schimb comunicat de BNR pentru prima zi din luna în care se face recepția bunurilor;
- d. cursul din data exigibilității taxei, indiferent de data la care sunt sau vor fi recepționate bunurile.

96 Cota redusă de TVA de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:

- a. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni și de pensionari;
- b. livrarea de produse ortopedice;
- c. livrarea de manuale școlare, cărți, ziare și reviste, pe suport fizic și/sau pe cale electronică, cu excepția celor care au, în totalitate sau în mod predominant, un conținut video sau un conținut muzical audio și a celor destinate exclusiv sau în principal publicității;
- d. transportul de persoane cu ambarcațiuni folosite în scop turistic sau de agrement.

97 Cota standard de TVA de 19% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:

- a. livrarea de servicii de publicitate și marketing;
- b. livrarea de produse ortopedice;
- c. livrarea de medicamente de uz uman și veterinar;
- d. livrarea de energie termică în sezonul rece, destinată populației.

98 Următoarele operațiuni de interes general nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

- a. meditațiile acordate în particular de cadre didactice din domeniul învățământului școlar, preuniversitar și universitar;
- b. serviciile publice poștale, precum și livrarea de bunuri aferentă acestora;
- c. serviciile medicale veterinare;
- d. acordarea și negocierea de credite, precum și administrarea creditelor de către persoana care le acordă.

99 Taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă unui bun imobil achiziționat în anul 2021, utilizat pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, se ajustează:

- a. pe o perioadă de 5 ani;
- b. pe o perioadă de 20 de ani;
- c. pe o perioadă de 3 ani;
- d. pe o perioadă de 40 de ani.

100 Persoana impozabilă stabilită în România care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri este mai mare sau egală cu 300.000 lei, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA:

- a. până la data de 10 a lunii următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit;
- b. până la data de 30 a lunii celei în care plafonul a fost atins ori depășit;
- c. în ziua imediat următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit;
- d. până la data de 25 a lunii în care plafonul a fost atins ori depășit.

TEHNOLOGIA INFORMAȚIEI ȘI SISTEME COMPUTERIZATE

1. Calculați media aritmetică în condițiile în care toate evaluările sunt promovate. Identificați care este formula incorectă pentru a calcula media notelor, numai dacă fiecare notă individuală la examen este mai mare ca cinci.

	A	B	C	D
36	Calculul mediei, numai dacă fiecare notă individuală la examen depășește nota 5			
37	Nota la Examen_1	9		
38	Nota la Examen_2	5		
39	Nota la Examen_3	8		
40	Nota la Examen_4	4		
41	Nota la Examen_5	5		
42	Medie note examene	?		

Răspunsuri:

- a) =IF(COUNTIF(B37:B41;"<5")=0; AVERAGE(B37:B41);"Nepromovat";
 - b) =IF(COUNTIF(B37:B41;"<5")<>0;"Nepromovat"; AVERAGE(B37:B41));
 - c) =IF(COUNTIF(B37:B41;">=5")=COUNT(B37:B41);AVERAGE(B37:B41); "Nepromovat");
 - d) =IF(COUNTIF(B37:B41;">=5")=COUNT(A37:A41);AVERAGE(B37:B41); Nepromovat.
2. Identificați care dintre următoarele formule localizează valorile duplicat într-o formatare condițională?

	A
18	Localizarea valorilor duplicat
19	Cod identificare
20	345
21	356
22	125
23	876
24	986
25	345
26	986
27	509

Răspunsuri:

- a) =COUNTIF(\$A\$20:\$A\$27;A20)>1;
- b) =COUNTIF(\$A\$20:\$A\$27;A20)=1;
- c) =COUNTIF(\$A\$20:\$A\$27;A20)<1;
- d) =COUNT(A20:A27)=1.

3. Plecând de la un exemplu de gestiune a cantităților vândute (fără TVA) se dorește a se determina printr-o formulă Excel numărul de celule vide ale câmpului "Denumire produs". Care dintre următoarele variante este corectă?

	A	B	C	D	E
2	Denumire produs	Data vanzarii	Cantitate vanduta	Pret	Valoare
3	Produs1	06.03.2022	125	560,0 lei	70.000 lei
4	3698	07.03.2022	250	310,0 lei	77.500 lei
5	Produs3	07.04.2022	300	25,0 lei	7.500 lei
6		18.03.2022	200	56,0 lei	11.200 lei
7	Produs5	18.03.2022	180	310,0 lei	55.800 lei
8	Produs6	18.03.2022	156	250,0 lei	39.000 lei

Răspunsuri:

- a) =COUNT(A3:A8);
 - b) =COUNTA(A3:A8);
 - c) =COUNTBLANK(A3:A8);
 - d) =COUNTIF(A3:A8;"blank").
4. Câte produse conține câmpul A2:A9, dacă numărul acestora este calculat cu formula =COUNT(A2:A9)?

	A
1	Denumire produs
2	Produs1
3	36985
4	Produs3
5	
6	Produs3
7	Produs4
8	
9	Produs5

Răspunsuri:

- a) 1;
 - b) 2;
 - c) 5;
 - d) 8.
5. Câte produse conține câmpul A2:A9, dacă numărul acestora este calculat cu formula =COUNTA(A2:A9)?

	A
1	Denumire produs
2	Produs1
3	36985
4	Produs3
5	
6	Produs3
7	Produs4
8	
9	Produs5

Răspunsuri:

- a) 1;
 - b) 2;
 - c) 5;
 - d) 6.
6. Plecând de la un exemplu de gestiune a cantităților vândute (fără TVA), se dorește a se determina printr-o formulă numărul de produse facturate, în cantități cuprinse între 200 și 400.

	A	B	C	D	E
2	Denumire produs	Data vanzarii	Cantitate vanduta	Pret	Valoare
3	Produs1	06.03.2022	125	560,0 lei	70.000 lei
4	Produs2	07.03.2022	250	310,0 lei	77.500 lei
5	Produs3	07.04.2022	300	25,0 lei	7.500 lei
6	Produs4	18.03.2022	200	56,0 lei	11.200 lei
7	Produs5	18.03.2022	180	310,0 lei	55.800 lei
8	Produs6	18.03.2022	156	250,0 lei	39.000 lei

Care dintre următoarele variante este corectă ?

Răspunsuri:

- a) =COUNTIFS(C3:C8;">=200";C3:C8;"<400");
 - b) =COUNTIFS(C3:C8;C3:C8;">=200";C3:C8;"<400");
 - c) =COUNTIFS(C3:C8;">=200";"<400");
 - d) =COUNTIF (C3:C8;">=200";"<400").
7. Plecând de la datele prezentate în catalogul de mai jos, să se desemneze formula corectă care calculează media notelor candidaților promovați.

	B	C	D
29	Data evaluare	<u>Nume prenume</u>	Nota evaluare
30	14.04.2022	Popescu Ion	6
31	14.04.2022	Diaconescu Tiberiu	6
32	14.04.2022	Margineanu Diana	10
33	14.04.2022	Campeanu Anca	7
34	15.04.2022	Barbu Mihaela	9
35	15.04.2022	Bodea Tiberiu	5
36	15.04.2022	Selaru Dan	5
37	15.04.2022	Caraman Angela	2

Răspunsuri:

- a) =AVERAGEIFS(D30:D37;D30:D37;">=5";"<=10");
- b) =AVERAGEIFS(D30:D37;D30:D37;">=5");
- c) =AVERAGEIF(D30:D37;">=5");
- d) =AVERAGEIF(D30:D37;">=5"; "<=10").

8. Care dintre formulele de consultare plasate în celula D18 este corectă și completă? Formula recuperează din nomenclatorul de personal B5:D14 numele și prenumele angajatului, în funcție de consultarea mărcii.

	B	C	D
	Marca	Nume Prenume	Salariul incadrare
5			
6	8	Popescu Marius	3.200 lei
7	9	Albu Constanta	2.510 lei
8	10	Popa Florin	2.100 lei
9	11	Cucuiat Mihaela	4.350 lei
10	12	Greus Marcel	3.850 lei
11	13	Iorga Marian	3.200 lei
12	14	Manta Carmen	2.800 lei
13	15	Nedelcu Maria	2.500 lei
14	16	Vasiliu Marcela	3.000 lei
15			
16	Marca >	10	
17			
18		Nume Prenume>	?

Răspunsuri:

- a) =VLOOKUP(C10;B5:D14;2);
- b) =VLOOKUP(C10;B5:D14;2;FALSE);
- c) =VLOOKUP(B6;B5:D14;2;TRUE);
- d) =VLOOKUP(B6;B14;B5:D14;2;FALSE).

9. Care dintre următoarele formule de consultare NU efectuează un test de existență a cheii de consultare (C16), în tabelul de consultare (B5:D14)?

	B	C	D
	Marca	Nume Prenume	Salariul de incadrare
5			
6	8	Popescu Marius	3.200 lei
7	9	Albu Constanta	2.510 lei
8	10	Popa Florin	2.100 lei
9	11	Cucuiat Mihaela	4.350 lei
10	12	Greus Marcel	3.850 lei
11	13	Iorga Marian	3.200 lei
12	14	Manta Carmen	2.800 lei
13	15	Nedelcu Maria	2.500 lei
14	16	Vasiliu Marcela	3.000 lei
15			
16	Marca >	20	
17			
18			?

În mod normal se dorește a se recupera coloana 3 (Salariul de încadrare) ce corespunde mărcii a cărei valoare este editată în celula C16. Dacă valoarea mărcii nu este găsită în tabelul de consultare, atunci se afișează valoarea nulă (zero), altfel se afișează valoarea salariului de încadrare.

Care dintre cele patru formule, NU este echivalentă cu celelalte trei?

Răspunsuri:

- a) =IF(ISNA(VLOOKUP(C16;B5:D14;3;FALSE));0;(VLOOKUP(C16;B5:D14;3)));
- b) =IFERROR(VLOOKUP(C14; B5:D14;3;FALSE);0);
- c) =IF(ISERROR(VLOOKUP(C16;B5:D14;3;FALSE));0;(VLOOKUP(C16;B5:D14;3;FALSE)));
- d) =IF(VLOOKUP(C16;B5:D14;3;FALSE)=FALSE();0;VLOOKUP(C16;B5:D14;3;FALSE)).

10. Se dorește extragerea "cantității livrate" în celula D17, dintr-un tabel (B3:F13), în funcție de "Nume client" (B16) și "Denumire produs" (B18).

Care dintre următoarele formule extrage cantitatea a 123 bucăți, aferentă Produsului 4, livrat de Clientul2?

Observație: funcția editată în celula D17 este universală, capabilă să extragă orice cantitate de produs livrat oricărui client.

	A	B	C	D	E	F
	Nume Client →					
	Denumire produs ↓	Client 1	Client 2	Client 3	Client 4	Client 5
3						
4	Produs 1	162 buc.	189 buc.	180 buc.	192 buc.	106 buc.
5	Produs 2	104 buc.	104 buc.	18 buc.	20 buc.	124 buc.
6	Produs 3	64 buc.	26 buc.	87 buc.	39 buc.	137 buc.
7	Produs 4	67 buc.	123 buc.	51 buc.	200 buc.	74 buc.
8	Produs 5	64 buc.	58 buc.	159 buc.	88 buc.	194 buc.
9	Produs 6	99 buc.	106 buc.	106 buc.	154 buc.	105 buc.
10	Produs 7	11 buc.	88 buc.	104 buc.	58 buc.	95 buc.
11	Produs 8	36 buc.	7 buc.	193 buc.	7 buc.	70 buc.
12	Produs 9	54 buc.	91 buc.	52 buc.	63 buc.	48 buc.
13	Produs 10	112 buc.	171 buc.	151 buc.	168 buc.	141 buc.
14						
15						
16	Nume Client	Client 2				
17			Cantitate Produs	123 buc.		
18	Denumire Produs	Produs 4				

Răspunsuri:

- a) =HLOOKUP(B16;A3:F13;MATCH(B18;A3:A13;0));
- b) =HLOOKUP(B16;B3:F13;MATCH(B18;A3:A13;0));
- c) =HLOOKUP(B16;B3:F13;3);
- d) =VLOOKUP(B16;B3:F13;MATCH(B18;A3:A13;0)).

11. Se dorește extragerea” cantității livrate” în celula D17, dintr-un tabel de consultare, în funcție de” Nume client” (B16) și” Denumire produs” (B18).

Care dintre următoarele formule extrage cantitatea de 200 bucăți, aferentă Produsului 4, livrat de Clientul4?

Observație: funcția editată în celula D17 este universală, capabilă să extragă orice cantitate de produs livrată oricărui client.

	A	B	C	D	E	F
	Nume Client →					
	Denumire produs ↓	Client 1	Client 2	Client 3	Client 4	Client 5
3						
4	Produs 1	162 buc.	189 buc.	180 buc.	192 buc.	106 buc.
5	Produs 2	104 buc.	104 buc.	18 buc.	20 buc.	124 buc.
6	Produs 3	64 buc.	26 buc.	87 buc.	39 buc.	137 buc.
7	Produs 4	57 buc.	123 buc.	54 buc.	200 buc.	74 buc.
8	Produs 5	64 buc.	58 buc.	159 buc.	88 buc.	194 buc.
9	Produs 6	99 buc.	106 buc.	106 buc.	154 buc.	105 buc.
10	Produs 7	11 buc.	88 buc.	104 buc.	58 buc.	95 buc.
11	Produs 8	36 buc.	7 buc.	193 buc.	7 buc.	70 buc.
12	Produs 9	54 buc.	91 buc.	52 buc.	63 buc.	48 buc.
13	Produs 10	112 buc.	171 buc.	151 buc.	168 buc.	141 buc.
14						
15						
16	Nume Client	Client 4				
17			Cantitate Produs	200 buc.		
18	Denumire Produs	Produs 4				

Răspunsuri:

- =VLOOKUP(B16;B3:F13;MATCH(B16;A3:F3;0);FALSE);
 - =VLOOKUP(B18;A3:F13;MATCH(B16;A3:A13;0);FALSE);
 - =VLOOKUP(B18;B3:F13;MATCH(B16;A3:F3;0);FALSE);
 - =VLOOKUP(B18;A3:F13;MATCH(B16;A3:F3;0)).
12. Care dintre următoarele formule NU calculează EXACT vechimea în ani în celula B45?

	A	B
43	Data curenta ----->	25.07.2022
44	Data angajării	Ani vechime
45	01.11.1986	35

Răspunsuri:

- =ROUND((TODAY()-A45)/365;0);
- =INT((TODAY()-A45)/365);
- =TRUNC((NOW()-A45)/365;2);
- =DATEDIF(A45;B43;"Y").

13. Se calculează sporul de vechime, ca procent aplicat la salariul de bază.

Care dintre următoarele structuri condiționale NU este adevărată?

	A	B	C	D
43	Data curenta ----->	27.07.2022		
44	Data angajării	Ani vechime	Salariu Bază	Spor vechime
45	01.11.1986	35	3.700 lei	925 lei

Răspunsuri:

- a) =IF(AND(B45>0;B45<3);0;
IF(AND(B45>=3;B45<5);C45*5%;
IF(AND(B45>=5;B45<10);C45*10%;
IF(AND(B45>=10;B45<15);C45*15%;
IF(AND(B45>=15;B45<20);C45*20%;C45*25%)))));
- b) =IF((B45>0;B45<3);0;
IF((B45>=3;B45<5);C45*5%;
IF((B45>=5;B45<10);C45*10%;
IF((B45>=10;B45<15);C45*15%;
IF((B45>=15;B45<20);C45*20%;C45*25%)))));
- c) =IF(B45<3;0;
IF(B45<5;C45*5%;
IF(B45<10;C45*10%;
IF(B45<15;C45*15%;
IF(B45<20;C45*20%;C45*25%)))));
- d) =IF(B45>20;C45*25%;
IF(B45>15;C45*20%;
IF(B45>10;C45*15%;
IF(B45>5;C45*10%;
IF(B45>3;C45*5%;0))))).

14. Care expresie verifică cerința ca media notelor celor trei teste să se calculeze numai dacă fiecare notă este de promovare (peste 5).

	A	B	C	D	E
52		Test1	Test2	Test3	Medie
53	Punctaj teste	6	7	4	Fail

Răspunsuri:

- a) =IF(B53>=5;IF(C53>=5;IF(D53>=5;AVERAGE(B53:D53);"Fail");"Fail");"Fail");
- b) =IF(B53<5;IF(C53<5;IF(D53<5;"Fail";AVERAGE(B53:D53));AVERAGE(B53:D53));
AVERAGE(B53:D53));

- c) =IF(B53<5;"Fail";AVERAGE(B53:D53));IF(C53<5;"Fail";
AVERAGE(B53:D53));IF(D53<5;"Fail";AVERAGE(B53:D53));
d) =IF(B53<5;C53<5;D53<=5;"Fail";AVERAGE(B53:D53)).

15. În celula A10 se calculează o sumă a valorilor. La efectuarea unei operații, formula sau funcția Excel va conține, fie adresele celulelor participante la calcul, fie numele de câmp al acestora, denumită "Valoare".

	A	B	C
1	Valoare		
2	123		
3	234		
4	345		
5	456		
6	567		
7	678		
8	789		
9	=SUM(Valoare)		
10	SUM(number1; [number2]; ...)		

Răspunsuri:

- a) =SUM(Valoare);
b) =SUM("Valoare");
c) =SUM(A2:A8);
d) =SUM(\$A\$2:\$A\$8).

16. Ce execută următoarea funcție EXCEL?

=SUM(Sheet1:Sheet4!A1)

Răspunsuri:

- a) Însușește conținutul celulei A1 dintr-o plajă continuă de foi de calcul, de la Sheet1, la Sheet4;
b) Însușește conținutul celulei A1 dintr-o plajă discontinuă de foi de calcul, din Sheet1 și Sheet4;
c) Însușește conținutul celulei A1 din toate sheet-urile;
d) Însușește conținutul celulei A1 din toate foile de calcul ale registrului de lucru Excel, cu excepția foilor de calcul Sheet1, Sheet2, Sheet3 și Sheet4.

17. Care dintre următoarele funcții EXCEL însușește valorile conținute în celula A1, din foile de calcul Sheet1, Sheet2 și Sheet3 și celula B1 din foaia de calcul Sheet4 ?

Răspunsuri:

- a) =SUM(Sheet1:Sheet3!A1:B1);
b) =SUM(Sheet1:Sheet3!A1;B1);
c) =SUM(Sheet1:Sheet3!A1;Sheet4!B1);
d) =SUM(Sheet1!A1:Sheet3!A1;Sheet4!B1).

18. Cum se numește referința celulară \$A\$1, utilizată de o formulă Excel?

Răspunsuri:

- a) Referință relativă;
- b) Referință absolută;
- c) Referință mixtă, cu blocarea coloanei A;
- d) Referință mixtă, cu blocarea liniei 1.

19. Excel poate utiliza, manipula și calcula date ce provin din fișiere diferite. Astfel, se pot construi formule externe ce conțin, pe lângă referințele tridimensionale cunoscute (foi de calcul), și referințe externe, sub forma unor nume de fișiere Excel, surse ce participă cu date la formulele editate în fișierul curent.

Care este caracterul utilizat pentru a desemna o referință externă de tip fișier, ce este utilizată într-o formulă?

Răspunsuri:

- a) ! - Semnul exclamării;
- b) () – Perechi de paranteze rotunde;
- c) [] – Perechi de paranteze pătrate;
- d) { } – Perechi de acolade.

20. Care este caracterul utilizat pentru a despărți numele unei foi de calcul (Sheet) de coordonatele celulare (coloană-linie), într-o formulă ce utilizează referințe celulare tridimensionale?

Răspunsuri:

- a) \$ - Dolarul;
- b) # - Diezul;
- c) ! - Semnul exclamării;
- d) = - Egalul().

21. B6 În Excel, există o tehnică de copiere a unei formule-sursă ce constă în generarea de copii multiple la nivelul unui câmp destinație, prin intermediul unei formule matriceale. Pentru a introduce simultan aceeași formulă într-o plajă de celule, se procedează în felul următor:

- se selectează câmpul (pe linie sau pe coloană) în care se dorește a se edita formula matriceală;
- pe selecția realizată se va introduce formula respectivă (în care se pot specifica și adrese absolute);

Care este acțiunea de încheiere (validare) a formulei astfel introduse?

Răspunsuri:

- a) <Alt>+<Enter>;
- b) <Ctrl>+<Enter>;
- c) <Shift>+<Enter>;
- d) <Alt>+<Shift>+<Enter>.

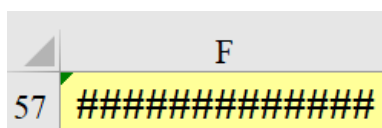
22. Formatul Date (dată calendaristică) afișează elementele din celule în format dată calendaristică.

Care este natura unui element de tip dată calendaristică ?

Răspunsuri:

- a) Text;
- b) Număr;
- c) Valoare logică;
- d) Frație dublă.

23. În urma execuției unei formule se afișează un șir de caractere de tip diez (#####)



Răspunsuri:

- a) Formula este eronată, din punctul de vedere al rezultatului returnat;
- b) Formatarea rezultatului formulei este neconformă;
- c) Spațiul de afișare a rezultatului este prea mic, din cauza înălțimii rândului;
- d) Spațiul de afișare a rezultatului este prea mic, din cauza lățimii coloanei.

24. Ce rezultat returnează următoarea formulă Excel?

=SUM(100;200;"AAA")

Răspunsuri:

- a) 300;
- b) Zero (0);
- c) Valoarea de eroare #VALUE!;
- d) Valoarea de eroare #NAME!.

25. În urma execuției unei formule ce calculează media notelor la cinci teste se afișează o valoare. Ce returnează formula?

	I	J	K	L	M	N	O	P
68	Note la evaluare:							
69	Test1	Test2	Test3	Test4	Test5	Medie		
70						=AVERAGE(I70:M70)		
71						AVERAGE(number1; [number2]; ...)		

Răspunsuri:

- a) Valoarea de eroare #VALUE!;

- b) Valoarea de eroare #REF!;
- c) Valoarea de eroare #N/A!;
- d) Valoarea de eroare #DIV/0!.

26. Pornind de la un tabel de personal ce conține marca (ca element de identificare a salariatului), numele și prenumele și salariul de încadrare, precizați ce valoare va returna funcția de consultare VLOOKUP?

	A	B	C	D	E
		Marca	Nume Prenume	Salariul de încadrare	
5					
6		8	Popescu Marius	3.200 lei	
7		9	Albu Constanta	2.510 lei	
8		10	Popa Florin	2.100 lei	
9		11	Cucuiat Mihaela	4.350 lei	
10		12	Greus Marcel	3.850 lei	
11		13	Iorga Marian	3.200 lei	
12		14	Manta Carmen	2.800 lei	
13		15	Nedelcu Maria	2.500 lei	
14		16	Vasiliu Marcela	3.000 lei	
15					
16		Marca >	20	=VLOOKUP(C16;B5:D14;2)	

Răspunsuri:

- a) #N/A!;
- b) Vasiliu Marcela;
- c) 3.000 lei;
- d) Blank.

27. Pornind de la un tabel de personal ce conține marca (ca element de identificare a salariatului), numele și prenumele și salariul de încadrare, precizați ce valoare va returna funcția de consultare VLOOKUP ?

	A	B	C	D	E
		Marca	Nume Prenume	Salariul de încadrare	
5					
6		8	Popescu Marius	3.200 lei	
7		9	Albu Constanta	2.510 lei	
8		10	Popa Florin	2.100 lei	
9		11	Cucuiat Mihaela	4.350 lei	
10		12	Greus Marcel	3.850 lei	
11		13	Iorga Marian	3.200 lei	
12		14	Manta Carmen	2.800 lei	
13		15	Nedelcu Maria	2.500 lei	
14		16	Vasiliu Marcela	3.000 lei	
15					
16		Marca >	17	=VLOOKUP(C16;B5:D14;3;FALSE)	

Răspunsuri:

- a) #N/A!;
- b) Vasiliu Marcela;
- c) 3.000 lei;
- d) Zero.

28. Care dintre următoarele formule extrag din textul "CAFR", șirul de caractere "CAF" ?

Răspunsuri:

- a) =UPPER(LEFT("CAFR";3));
- b) =LEFT(CAFR;3);
- c) =EXACT("CAFR";"CAF");
- d) =MID(CAFR;1;3).

29. Care dintre următoarele formule calculează suma valorilor pe plaja de celule A40:A45, doar pentru "valorile interne" ale codului de produs, situate între caracterele 3 și 4 (valorile disociate ale unui cod compozit). Formula este matriceală și se introduce pentru toate valorile odată.

	A		
39	Cod Produs		
40	12	31	234
41	12	33	212
42	23	45	657
43	35	78	903
44	21	34	123
45	45	68	950
46	?		

Răspunsuri:

- a) =SUM(MID(A40:A45;3;2));
- b) =SUM(VALUE(MID(A40:A45;3;2)));
- c) =SUM(MID(A40:A45;3;1); MID(A40:A45;4;1));
- d) =SUM(A40:A45-LEFT(A40:A45;2)-RIGHT(A40:A45;3)).

30. Se dorește extragerea NUMELUI în celula D19, din agregatul NUME PRENUME (C19).

Care dintre formulele următoare operaționalizează această cerință?

Formula va fi utilizată pentru copiere pe coloana D și va fi "universală", pentru orice agregat NUME PRENUME.

	C	D	E
17	<u>Nume Prenume</u>	<u>Extragerea NUMELUI</u>	
19	ALBU Constanța	?	

Răspunsuri:

- a) =LEFT(C19;SEARCH(" ";C19));
- b) =LEFT(C19;SEARCH(" ";C19)-1);
- c) =LEFT(C19;4);
- d) =MID(C19;1,4).

31. Care dintre următoarele formule calculează pe plaja de celule E4:E13 distribuția notelor la examen (B4:B638) obținute de candidați identificați prin coduri?

	A	B	C	D	E
2				Distribuția notelor	
3	Cod candidat	Nota Examen		Nota	Număr note
4	554	8,25		1	?
5	299	8,75		2	?
6	331	8,25		3	?
7	190	10,00		4	?
8	531	9,00		5	?
9	271	10,00		6	?
10	549	7,25		7	?
11	715	2,50		8	?
12	104	6,50		9	?
13	589	8,25		10	?
14	300	1,00	Total note =		0
637	356	8,50			
638	122	9,50			

Răspunsuri:

- a) =COUNTIF(B4:B638;D4);
- b) =COUNTIF(\$B\$4:\$B\$638;D4);
- c) =COUNTIF(B4:B638;\$D\$4);
- d) =FREQUENCY(B4:B638;D4:D13).

32. Plecând de la o bază de date de asigurări, definită pe coordonatele A2:H22, să se aleagă formula corectă (A28) din câmpul de criterii pentru afișarea persoanelor care au încheiat polițe de asigurare în aceeași lună cu Popescu Sorina.

	A	B	C	D	E	F	G	H
2	Nume și Prenume asigurat	Localitate asigurat	Data asigurării	Tipul asigurării	Suma asigurată	Agent de asigurare	Comision agent de asigurare	Valoare comision
3	Cornea Irina	București	07.01.17	Asigurare de viață	63.840 lei	Cristea Marian	4,00%	2.554 lei
22	Zamfir Tatiana	Constanța	04.04.17	CASCO	13.440 lei	Cristea Marian	4,00%	538 lei

	A
26	Câmp criterii
27	
28	?

Răspunsuri:

- a) =C3= VLOOKUP("Popescu Sorina";\$A\$2:\$H\$22;3;FALSE);
- b) =MONTH(C3)=MONTH(VLOOKUP("Popescu Sorina";\$A\$2:\$H\$22;3;FALSE));
- c) =MONTH(VLOOKUP("Popescu Sorina";\$A\$2:\$H\$22;3;FALSE));
- d) =AND(MONTH(C3)= A3;A3="Popescu Sorina").

33. Plecând de la o bază de date de personală, definită pe coordonatele A3:H24, să se aleagă formula corectă (B31) din câmpul de criterii (A30:B31) pentru a afișa lista salariaților care au fost angajați în ultimii 10 ani în departamentul IT.

	A	B	C	D	E	F	G	H
	Marca	Nume Prenume	Data nașterii	Filiala	Departament	Data angajării	Vechime	Salariu încadrare
3								
4	100	POPESCU Viorel	25.12.90	Cluj	IT	03.04.14	8 ani	2.456 lei
5	107	MIHAI Carmen	04.09.77	București	IT	13.09.04	17 ani	1.900 lei
24	135	VISAN Alexandra	05.02.87	Oradea	Contabilitate	19.09.00	21 ani	2.600 lei

	A	B
29	Câmp criterii	
30	Departament	Ultimii 10 ani
31	IT	?

Răspunsuri:

- a) =DATE(F4)=YEAR(F4)-10;
- b) =YEAR(F4)= YEAR(F4)-10;
- c) =EDATE(F4)>=EDATE(TODAY());-120);
- d) =F4>=EDATE(TODAY());-10*12).

34. Plecând de la o bază de date ce memorează facturile emise pe clienți, definită pe coordonatele A4:K24, să se aleagă formula corectă (B31) din câmpul de criterii (A30:B31) pentru a afișa lista facturilor emise în anul curent (indiferent care va fi acela).

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
	Cod Client	Nume Client	Localitate Client	Număr factură	Data facturii	Număr zile grație	Data scadenței	Valoarea facturii	Plătit	Majorări	TOTAL Valoare
4											
5	101	Client1	Constanta	456.853	lun, 24 ian 2022	20 days	lun, 21 feb 22	12.520 lei	DA	-	12.520 lei
24	102	Client2	Bucuresti	456.863	sâm, 12 nov 2022	20 days	vin, 9 dec 22	56.100 lei	NU	-	56.100 lei

	B	C
29	CÂMP CRITERII	
30	Anul curent	
31	?	

Răspunsuri:

- a) =YEAR(E5)=2022;
- b) =E5=YEAR(TODAY());
- c) =E5=YEAR(2022);
- d) =YEAR(E5)=YEAR(TODAY()).

35. Plecând de la o bază de date ce memorează facturile emise pe clienți, definită pe coordonatele A5:K25, să se aleagă formula care NU este corectă (F37) din câmpul de criterii (B31:D32) pentru a afișa numărul facturilor emise în anul curent, luna curentă (câmpul de criterii a fost deja completat și se presupune a fi corect).

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
5	Cod Client	Nume Client	Localitate Client	Număr factură	Data facturii	Număr zile grație	Data scadenței	Valoarea facturii	Plătit	Majorări	Numărul de luni și de zile de la Data scadenței
6	101	Client1	Constanta	456.853	lun, 24 ian 2022	20 zile	lun, 21 feb 22	12.520 lei	DA	-	achitat
7	105	Client5	Arad	456.854	joi, 24 feb 2022	-	joi, 24 feb 22	15.600 lei	NU	13.619 lei	5 luni 9 zile
25	102	Client2	Bucuresti	456.863	joi, 8 dec 2022	10 zile	joi, 22 dec 22	56.100 lei	NU	-	Plată în curs

	B	C	D	F
30	CÂMP CRITERII			FORMULA
31	Plătit	Luna curentă	An curent	?
32	NU	FALSE	TRUE	

Răspunsuri:

- a) =DCOUNT(A5:K25;2; B31:D32);
- b) =DCOUNT(A5:K25;2; B32:D32);
- c) =DCOUNT(A5:K25;"Nume Client"; B31:D32);
- d) =DCOUNT(A5:K25;B5; B31:D32).

36. Plecând de la o bază de date ce memorează facturile emise pe clienți, definită pe coordonatele A5:K25, să se aleagă formula corectă (F61) din câmpul de criterii (B61:B62) pentru a afișa câte zile de grație s-au acordat pentru factura cu numărul 456.855? (câmpul de criterii a fost deja completat și se presupune a fi corect).

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
5	Cod Client	Nume Client	Localitate Client	Număr factură	Data facturii	Număr zile grație	Data scadenței	Valoarea facturii	Plătit	Majorări	Numărul de luni și de zile de la Data scadenței
6	101	Client1	Constanta	456.853	lun, 24 ian 2022	20 zile	lun, 21 feb 22	12.520 lei	DA	-	achitat
7	105	Client5	Arad	456.854	joi, 24 feb 2022	-	joi, 24 feb 22	15.600 lei	NU	13.619 lei	5 luni 9 zile
25	102	Client2	Bucuresti	456.863	joi, 8 dec 2022	10 zile	joi, 22 dec 22	56.100 lei	NU	-	Plată în curs

	A	B	F
59			
60	CÂMP CRITERII		FORMULA
61		Număr factură	?
62		456.855	

Răspunsuri:

- a) =DGET(A5:K25;4;A61:B62);
- b) =DGET(A5:K25;6;B61:B62);
- c) =DCOUNT(A5:K25;4;B61:B62);
- d) =VLOOKUP(B62;A5:K25;3;FALSE).

37. Dacă s-ar dori o reprezentare grafică de structură (de exemplu, structura încasărilor lunare pe clienți), ce tip de grafic ați utiliza?

Răspunsuri:

- a) Column;
- b) Line;

- c) Pie;
- d) Area.

38. Dacă s-ar dori o reprezentare grafică de amplitudine (de exemplu, reprezentarea mărimii salariilor maxime, minime și medii pe compartimente), ce tip de grafic ați utiliza?

Răspunsuri:

- a) Column;
- b) Line;
- c) Pie;
- d) Stock.

39. Pentru o reprezentare grafică de structură (parte, la întreg), cu câte serii de date ați construi un grafic sectorial (Pie)?

Răspunsuri:

- a) singură serie de date;
- b) Două serii de date;
- c) Trei serii de date;
- d) Între trei și cinci serii de date.

40. Pentru o reprezentare grafică de amplitudine, cu câte serii de date ați construi un grafic "bursier" (Stock)?

Răspunsuri:

- a) singură serie de date;
- b) Două serii de date;
- c) Trei serii de date;
- d) Între trei și cinci serii de date.

41. Într-o reprezentare grafică, numele seriilor de date reprezintă:

Răspunsuri:

- a) Numele categoriilor de date (pe axa absisei);
- b) Elementele legendei;
- c) Titlul ordonatei (axe Y);
- d) Etichetele datelor.

42. Ce returnează formula următoare ?

=INT((MONTH(TODAY())/3)+1

Răspunsuri:

- a) Ultima zi din luna curentă;
- b) Prima zi a lunii următoare;
- c) Luna curentă;
- d) Trimestrul curent.

43. Dacă este formulată o cerere informațională pentru a identifica o valoare scop sau obiectiv, cum ar fi: „cu cât (sau la cât) ar trebui modificată o valoare inițială pentru ca o valoare scop să atingă un prag specificat ?, ce instrument EXCEL de asistare a deciziei ați folosi ?”.

Răspunsuri:

- a) Instrumentul Solver;
- b) Instrumentul Subtotals;
- c) Instrumentul Goal Seek;
- d) Instrumentul Scenario Manager.

44. Dacă s-ar dori stabilirea cuantumului salariului de încadrare pentru un volum dat al salariului net și s-ar pune întrebarea "cât de mare ar trebui să fie salariul de încadrare (C7), pentru ca, adăugând toate sporurile și scăzând toate reținerile salariale, să se obțină un salariu net de 6.500 lei (C16)", problema s-ar rezolva prin tehnica valorii scop.

	A	B	C
6	SIMULARE CALCUL SALARIU NET		
7	Salariu de încadrare		7.850
8	Data angajării		01.11.86
9	Vechime (ani)		35
10	Spor de vechime (25%)	0,25	1.963
11	Total SALARIU BRUT		9.813
12	CAS (25%)	25%	2.453
13	Fond de sănătate - CASS (10%)	10%	981
14	Venit net (bază impozabilă)		6.378
15	Impozit pe salarii (10%)	10%	638
16	SALARIUL NET		5.740
17	Contribuție asiguratorie pentru muncă (2,25%)	2,25%	177
18	Total taxe de plătit la stat	43,3%	4.249
19	din care,		
20	Angajatul plătește statului	41,5%	4.072
21	Angajatorul plătește statului	1,8%	177

Goal Seek

?

×

Set cell:

To value:

By changing cell:

OK

Cancel

Care este celula modificabilă a instrumentului Goal Seek, pentru rezolvarea acestei cerințe?

Răspunsuri:

- a) C7;
- b) C11;
- c) C16;
- d) A16.

45. Ce instrument Excel de asistare a deciziei ați folosi pentru a simula un model economic ce a fost construit pentru a pune în evidență mai multe variante de proiect sau de buget?

Modelul de simulare conține mai multe ipotezele ce conduc la rezultate diferite prin intermediul valorilor luate de anumiți parametri.

Răspunsuri:

- a) Instrumentul Solver;
- b) Instrumentul Subtotals;

- c) Instrumentul Goal Seek;
- d) Instrumentul Scenario Manager.

46. Dacă din sintaxa funcției condiționale **IF(condiție; rezultat_1; rezultat_2)** lipsește argumentul *rezultat_1*, ce valoare va returna funcția ? Funcția este de tipul: IF(condiție;;rezultat_2). Altfel spus, ce se întâmplă dacă evaluarea condiției conduce către un rezultat „adevărat”, iar acesta lipsește din sintaxa funcției?

Răspunsuri:

- a) #N/A!;
- b) Zero;
- c) FALSE;
- d) Valoare returnată prin evaluarea ramurii ”neadevărat”.

47. Ce efect are declararea următorului format personalizat (Custom): @*.
(arond+asterisc+punct) ?

Răspunsuri:

- a) Inhibă afișarea zerourilor nesemnificative;
- b) Repetă caracterul punct, la stânga unui caracter numeric, până la umplerea celulei;
- c) Repetă caracterul punct, la dreapta unui caracter (text sau număr), până la umplerea celulei;
- d) Umple celula cu caracterul ”punct”.

48. Data calendaristică 04/08/2022 (în format european: zi/luna/an) a fost formatată personalizat (Custom) cu caracterele ”mmmm”. Care este rezultatul acestei formatări?

Răspunsuri:

- a) 0008;
- b) aug;
- c) august;
- d) 04 august;

49. Cum se copiază un stil de afișare în Excel?

Răspunsuri:

- a) Home→Copy, executată asupra celulei sursă și Home→Paste executată asupra selecției celulei sau celulelor destinație;
- b) Home→Copy, executată asupra celulei sursă și Home→PasteSpecial→Values, executată asupra selecției celulei sau celulelor destinație;
- c) Home→Copy, executată asupra celulei sursă și Home→PasteSpecial→Validation, executată asupra selecției celulei sau celulelor destinație;
- d) Home→Copy, executată asupra celulei sursă și Home→PasteSpecial→Formats, executată asupra selecției celulei sau celulelor destinație.

50. Care dintre următoarele funcții statistice efectuează rotunjirea la un multiplu de rotunjire?

Răspunsuri:

- a) ROUND;
- b) ROUNDUP;
- c) ROUNDDOWN;
- d) MROUND.

RĂSPUNSURI

TEORIA ȘI PRINCIPIILE CONTABILITĂȚII GENERALE

Întrebare	Răspuns
1	b
2	c
3	a
4	d
5	d
6	a
7	b
8	b
9	a
10	b
11	a
12	c
13	a
14	c
15	d
16	a
17	c
18	b
19	c
20	a
21	a
22	d
23	b
24	a
25	d
26	b
27	a
28	c
29	b
30	d

**CERINȚELE LEGALE ȘI STANDARDE REFERITOARE LA ÎNTOCMIREA
SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE ȘI CONSOLIDATE**

Întrebare	Răspuns
1	b
2	d
3	b
4	d
5	c
6	a
7	a
8	a
9	a
10	c
11	b
12	a
13	b
14	a
15	c
16	a
17	a
18	a
19	b
20	d
21	a
22	d
23	b
24	c
25	a
26	a
27	a
28	b
29	a
30	a
31	c
32	d
33	b
34	d
35	c
36	a
37	c
38	a
39	a
40	c

41	b
42	c
43	d
44	c
45	b
46	d
47	d
48	b
49	a
50	a

STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE

Întrebare	Răspuns
1	b
2	d
3	b
4	a
5	b
6	a
7	d
8	d
9	c
10	b
11	b
12	a
13	d
14	c
15	d
16	a
17	b
18	c
19	c
20	c
21	a
22	b
23	c
24	a
25	b
26	c
27	b

28	b
29	a
30	a
31	d
32	c
33	a
34	d
35	a
36	b
37	a
38	c
39	a
40	c
41	a
42	a
43	b
44	b
45	c
46	d
47	c
48	a
49	c
50	a

ANALIZĂ FINANCIARĂ

Întrebare	Răspuns
1	b
2	b
3	c
4	a
5	a
6	b
7	d
8	a
9	b
10	a
11	a

12	d
13	a
14	b
15	c
16	d
17	d
18	d
19	a
20	d
21	a
22	d
23	a
24	b
25	d
26	a
27	d
28	c
29	d
30	a
31	a
32	d
33	a
34	c
35	c
36	d
37	d
38	a
39	b
40	c
41	b
42	a
43	b
44	a
45	d
46	b
47	a
48	c
49	a
50	b

51	c
52	a
53	a
54	d
55	c
56	c
57	b
58	d
59	d
60	a
61	a
62	b
63	c
64	a
65	c
66	d
67	a
68	b
69	a
70	a
71	c

CONTABILITATEA COSTURILOR ȘI MANAGERIALĂ

Întrebare	Răspuns
1	d
2	a
3	a
4	b
5	b
6	a
7	c
8	a
9	d
10	a
11	c
12	a
13	c
14	a
15	a
16	d

17	a
18	c
19	c
20	a
21	b
22	a
23	a
24	b
25	c
26	a
27	a
28	d
29	a
30	c
31	a
32	b
33	a
34	d
35	a
36	b
37	a
38	c
39	a
40	d
41	a
42	b
43	a
44	a
45	c
46	a
47	b
48	a
49	b
50	d

MANAGEMENTUL RISCULUI ȘI CONTROLUL INTERN

Întrebare	Răspuns
1	d
2	a
3	b
4	a
5	c

6	d
7	a
8	b
9	c
10	c
11	a
12	a
13	d
14	b
15	b
16	d

AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE

Întrebare	Răspuns
1	b
2	a
3	d
4	c
5	d
6	a
7	b
8	b
9	b
10	c
11	a
12	c
13	a
14	c
15	d
16	a
17	b
18	d
19	b
20	c

CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI

Întrebare	Răspuns
1	c
2	d
3	a
4	a
5	a
6	a
7	b
8	a
9	a
10	b
11	a
12	c
13	c
14	d
15	a
16	c
17	b
18	a
19	c
20	a

STANDARDE INTERNAȚIONALE DE AUDIT

Întrebare	Răspuns
1	c
2	a
3	d
4	d
5	a
6	c
7	d
8	b
9	d
10	a
11	a
12	b
13	d
14	c
15	c

16	b
17	a
18	b
19	d
20	d

ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ

Întrebare	Răspuns
1	d
2	d
3	a
4	a
5	b
6	a
7	d
8	c
9	d
10	c
11	c
12	c
13	b
14	d
15	d
16	a
17	c
18	a
19	b
20	b

LEGISLAȚIA PRIVIND SOCIETĂȚILE ȘI REGLEMENTĂRILE PRIVIND GUVERNANȚA CORPORATIVĂ

Întrebare	Răspuns
1	d
2	a
3	b
4	c
5	a
6	a
7	c
8	a

9	b
10	d
11	c
12	a
13	a
14	d
15	c
16	d
17	c
18	b
19	b
20	d
21	a
22	a
23	d
24	a
25	b
26	c
27	c
28	a
29	d
30	a
31	d

LEGISLAȚIE FISCALĂ

Întrebare	Răspuns
1	d
2	a
3	c
4	a
5	a
6	d
7	b
8	c
9	d
10	c
11	d
12	d

13	b
14	d
15	a
16	d
17	d
18	a
19	a
20	d
21	a
22	b
23	c
24	c
25	c
26	a
27	b
28	c
29	d
30	a
31	a
32	b
33	c
34	b
35	d
36	c
37	a
38	b
39	c
40	c
41	a
42	c
43	c
44	d
45	a
46	c
47	c
48	b
49	d
50	a
51	c
52	a
53	b

54	b
55	a
56	a
57	d
58	a
59	c
60	c
61	d
62	d
63	a
64	a
65	b
66	b
67	a
68	b
69	a
70	b
71	a
72	d
73	d
74	d
75	b
76	a
77	d
78	a
79	d
80	a
81	a
82	c
83	d
84	d
85	d
86	d
87	d
88	b
89	d
90	c
91	c
92	d
93	a
94	a

95	d
96	b
97	a
98	c
99	b
100	a

TEHNOLOGIA INFORMAȚIEI ȘI SISTEME COMPUTERIZATE

Întrebare	Răspuns	Observații
1	d	COUNT(A37:A41) returnează valoarea de nul, deoarece funcția COUNT are ca argument un câmp alfanumeric. Logica formulei este : dacă numărul notelor mai mici ca 5 (nu există nicio notă mai mică decât 5) este zero, atunci se calculează media notelor (pe câmpul B37:B41), altfel se afișează mesajul ”Nepromovat”.
2	a	
3	c	
4	a	Funcția COUNT numără doar elementele de natură numerică (adică contorizează doar valoarea 36985, din celula A3)
5	d	Funcția COUNT numără elementele de natură alfanumerică, fără a lua în calcul celulele vide (adică contorizează elementele din celulele A2, A3, A4, A6, A7, A9)
6	a	
7	b	
8	b	
9	d	
10	b	
11	c	
12	a	
13	b	Potrivit unei analize logice, pot exista 3 demersuri ale imbricării funcțiilor condiționale, în ceea ce privește abordarea intervalelor: logica crescătoare, descrescătoare și testul între intervale. Logica crescătoare presupune testarea valorilor condiției cu valori de comparație dispuse în <i>succesiune crescătoare</i> . Condiția va conține întotdeauna operatorul „mai mic” (<) sau „mai mic sau egal” (<=), iar valoarea de comparație va fi din ce în ce mai mare (fapt ilustrat de varianta de răspuns e).

		Logica descrescătoare presupune testareaa valorilor condiției cu valori de comparație dispuse în <i>succesiune descrescătoare</i>. Condiția va conține întotdeauna operatorul „mai mare” (>) sau „mai mare sau egal” (>=), iar valoarea de comparație va fi din ce în ce mai mică (fapt ilustrat de varianta de răspuns d). Logica testării explicite a intervalelor presupune verificarea pentru fiecare imbricare (a funcției IF), a valorilor condiției pentru fiecare interval în parte. Această tehnică se implementează cu ajutorul funcției logice AND (bornă minimă; bornă maximă).
14	a	
15	b	b-argumentul funcției SUM face apel la un argument de tip șir de caractere (text) și nu la câmpul numit Valoare, iar d-implică o referință circulară pentru celula A9, care participă la calculul sumei, dar este și locația din care se editează funcție SUM.
16	a	
17	c	
18	b	
19	c	O referință externă de tip fișier se închide între paranteze pătrate. [Nume fișier.extensie Nume foaie de calcul! Adresă celulă/câmp] Dacă fișierele nu sunt deschise, atunci la specificarea unei referințe externe este necesară precizarea adresei fișierului pe disc sub forma căii de foldere către resursa informațională a acestuia. [C:\Exemple\Nume fișier.extensie Nume foaie de calcul! Adresă celulă/câmp]
20	c	Pentru adresarea câmpurilor tridimensionale (ce cuprind și aspectul de profunzime, în situația existenței mai multor foi de calcul la care se face referință printr-o formulă sau opțiune de selecție), adresa unei celule sau a unui câmp se completează cu numele foi de calcul de care aparțin respectivele referințe, urmat de semnul exclamării „!”. [Nume foaie de calcul! Adresă celulă / câmp]
21	b	
22	b	Excel stochează datele calendaristice sub formă de numere secvențiale, numite și valori seriale. Fiecărui număr serial i se asociază automat o dată calendaristică cu valori cuprinse între data de 1 Ianuarie 1900 (valoare serială 1) și data de 31 decembrie 9999 (valoare serială 2.958.465).

23	d	
24	c	
25	d	Câmpul I70:M70 nu conține nicio valoare numerică. Media calculată este suma elementelor câmpului ce este împărțită la numărul elementelor câmpului. Numărul elementelor fiind zero, rezultă un raport ce are la numitor valoarea de nul (adică împărțire la zero), adică validarea de eroare DIVide by zero (#DIV/0!).
26	b	Funcția VLOOKUP utilizată fără argumentul opțional FALSE nu va semnala inexistența unei chei de consultare în tabelul de consultare. Astfel, la tastarea valorii 20 a mărcii, funcția nu va identifica în prima coloană a tabelului valoarea căutată și va returna elementul din coloana „Nume și Prenume” ce corespunde cheii cu valoarea cea mai apropiată, imediat mai mică decât valoarea căutată (va returna numele și prenumele „Vasiliu Marcela” ce corespunde mărcii cu valoarea 20).
27	a	Funcția VLOOKUP utilizată fără argumentul opțional FALSE nu va semnala inexistența unei chei de consultare în tabelul de consultare. Astfel, la tastarea valorii de 17 a mărcii, funcția nu va identifica în prima coloană a tabelului valoarea căutată și va returna elementul din coloana „Salariul de încadrare” ce corespunde cheii cu valoarea cea mai apropiată, imediat mai mică decât valoarea căutată (va returna valoarea salariului de încadrare de 3000, ce corespunde mărcii cu valoarea 17). Utilizarea în funcția VLOOKUP a argumentului opțional FALSE face ca la neidentificarea valorii cheii de consultare în prima coloană a tabelului, funcția să returneze valoarea de nedisponibil #N/A.
28	a	
29	b	Suma se aplică celor 2 caractere disociate ale codului de produs, începând de la poziția a 3-a, pentru plaja de celule A40:A45. Rezultatul însumării se finalizează cu o valoare de eroare (în celula A46), deoarece Excel nu poate aplica o funcție totalizatoare asupra unor rezultate disociate dintr-un element unitar, pe o plajă de celule. O soluție de rezolvare a speței ce conduce la un rezultat corect este introducerea matriceală a formulei.
30	b	Pentru extragerea numelui (pe plaja de celule D19:D100) formula editată în celula D19 disociază prin funcția LEFT șirul de caractere din celula C19, începând cu primul caracter și până unde se întâlnește primul spațiu. Acesta este returnat de funcția SEARCH, care, la rândul ei, caută de la stânga la dreapta primul spațiu dintre cuvinte (dintre nume și prenume) în șirul de caractere din celula C19. Din valoarea pozițională returnată de SEARCH se scade un caracter (deoarece din stânga a fost extras un număr de

		caractere până la primul spațiu, inclusiv spațiul).
31	b	b – numără pe plaja de celule B4:B638 (care se blochează cu semnul dolar pentru a nu se decala adresele la copiere pe plaja E5:E13) notele obținute de candidați (D4, care la copierea formulei pe vertical, devine D5, D6, ...D13). F – formula ce utilizează funcție FREQUENCY se introduce matriceal (se selectează plaja de celule E4:E13, se introduce formula și se validează cu combinația de taste <Ctrl>+<Shift>+<Enter>
32	b	
33	d	
34	d	
35	b	Câmpul de criterii trebuie să aibă minim două rânduri (nu doar unul – B32:D32)
36	b	
37	c	
38	d	
39	a	
40	d	
41	b	
42	d	
43	c	
44	a	
45	d	
46	b	
47	c	
48	c	
49	d	
50	d	

PROBA I – TESTUL PRIVIND CUNOȘTINȚELE TEORETICE. SUBIECTE DESCHISE PROPUSE.

AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE

Subiect 1 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 200 (ISA 200) *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit* tratează responsabilitățile generale ale auditorului independent în efectuarea unui audit al situațiilor financiare în conformitate cu ISA-urile și explică domeniul de aplicare al ISA-urilor, precum o serie de termeni.

Cerințe

1. Definiți termenul de *probe de audit*, și prezentați ce înțelegeți prin suficiența și gradul de adecvare al probelor de audit, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*;
2. Ce reprezintă riscul de audit?;
3. Ce reprezintă scepticismul profesional?;
4. Prezentați care este aria de acoperire a auditului financiar, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*;

Subiect 2 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 200 (ISA 200) *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit* tratează responsabilitățile generale ale auditorului independent în efectuarea unui audit al situațiilor financiare în conformitate cu ISA-urile.

Cerințe

1. Prezentați care sunt obiectivele generale ale auditorului în efectuarea unui audit al situațiilor financiare;
2. Prezentați ce se întâmplă în cazurile în care nu se poate obține o asigurare rezonabilă și nu este suficientă o opinie cu rezerve;
3. Precizați care este scopul unui audit, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*;
4. Ce înțelegeți prin *forma opiniei auditorului*, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*.

Subiect 3 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 200 (ISA 200) *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit* prevede faptul că situațiile financiare care fac obiectul unui audit sunt cele care aparțin entității și care au fost întocmite de conducerea entității, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta. De asemenea, conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta au responsabilitatea de a-i furniza auditorului o serie de informații pentru realizarea auditului.

Cerințe

1. Definiți termenii de *persoane responsabile cu guvernanta și conducere*, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*;
2. Precizați care sunt responsabilitățile conducerii privind întocmirea situațiilor financiare și sistemul de control intern;
3. Precizați care sunt elementele pe care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta ar trebui să le furnizeze auditorului, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*.

Subiect 4 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 200 (ISA 200) *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit* prevede faptul că auditorul trebuie să își exercite raționamentul profesional și să își mențină scepticismul profesional pe parcursul planificării și efectuării auditului și, printre altele să identifice și să evalueze riscurile de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, pe baza cunoștințelor sale despre entitate și mediul său, inclusiv despre controlul intern al acesteia.

Cerințe

1. Definiți termenii de *denaturare*, respectiv *risc de nedetectare*, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*;
2. Precizați ce reprezintă *riscul de denaturare semnificativă* și descrieți principalele sale componente;

Subiect 5 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 500 (ISA 500) *Probe de audit* prevede faptul că auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit în vederea obținerii de probe de audit pentru formularea unor concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia.

Cerințe

1. Definiți termenul de *probe de audit* și cum pot fi obținute acestea, în conformitate cu ISA 500 – *Probe de audit*;
2. Precizați ce implică *inspecția înregistrărilor și a documentelor* de către auditor, precum și *inspecția imobilizărilor corporale și a celor de natura stocurilor*, cu scopul obținerii probelor de audit.

Subiect 6 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 500 (ISA 500) *Probe de audit* prevede faptul că auditorul poate utiliza proceduri de audit drept proceduri de evaluare a riscului, teste ale controalelor sau proceduri de fond, în funcție de contextul în care acestea sunt aplicate de auditor.

Cerințe

1. Precizați ce implică *observarea*, ca procedură de audit, cu scopul obținerii probelor de audit;
2. Precizați ce implică *confirmarea externă*, ca procedură de audit, cu scopul obținerii probelor de audit;
3. Precizați ce implică *recalcularea, repetarea executării și procedurile analitice*, ca proceduri de audit, cu scopul obținerii probelor de audit;
4. Precizați ce implică *interviuvarea*, ca procedură de audit, cu scopul obținerii probelor de audit.

Subiect 7 ENUNȚ

Conform ISA 500 - *Probe de audit*, credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe de audit, și deci a probelor de audit în sine, este influențată de sursa și natura lor și de circumstanțele în care sunt obținute, inclusiv de controalele asupra întocmirii și păstrării lor, dacă acestea sunt relevante. De asemenea, întocmirea situațiilor financiare ale unei entități poate necesita competențe într-un alt domeniu decât contabilitatea sau auditul, cum ar fi calcule actuariale, evaluări sau date tehnice.

Cerințe

1. Prezentați principalele generalizări cu privire la credibilitatea probelor de audit, conform ISA 500 – *Probe de audit*;
2. Precizați ce reprezintă *competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al conducerii*, în conformitate cu ISA 500 – *Probe de audit*;
3. Precizați ce presupune înțelegerea de către auditor a activității expertului conducerii, în conformitate cu ISA 500 – *Probe de audit*;

Subiect 8 ENUNȚ

Conform ISA 500 - *Probe de audit*, Selectarea elementelor de testat pentru obținerea probelor de audit, un test eficient furnizează probe de audit adecvate în măsura în care, împreună cu alte probe de audit obținute sau care urmează a fi obținute, vor fi suficiente în scopurile auditorului. În selectarea elementelor de testat, auditorului i se impune să determine relevanța și credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe de audit; celălalt aspect al eficacității (suficiența) reprezintă un considerent important în selectarea elementelor de testat. Mijloacele disponibile auditorului pentru selectarea elementelor de testat sunt:

- (a) Selectarea tuturor elementelor (examinarea 100%);
- (b) Selectarea unor elemente specifice; și
- (c) Eșantionarea în audit.

Cerințe

1. Precizați ce presupune selectarea tuturor elementelor de testat pentru obținerea probelor de audit, conform ISA 500 – *Probe de audit*;
2. Precizați ce presupune selectarea unor elemente specifice de testat pentru obținerea probelor de audit, conform ISA 500 – *Probe de audit*;

Subiect 9 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 501 (ISA 501) - *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate* tratează considerentele specifice ale auditorului în legătură cu obținerea de probe de audit suficiente și adecvate, cu privire la anumite aspecte ale stocurilor, litigiile și revendicările în care este implicată entitatea, precum și informațiile pe segmente într-un audit al situațiilor financiare.

Cerințe

1. Prezentați care este responsabilitatea auditorului privind obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*;
2. Prezentați care este responsabilitatea auditorului privind conceperea și efectuarea de proceduri de audit în vederea identificării litigiilor și revendicărilor care implică entitatea și care pot genera un risc de denaturare semnificativă, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*;
3. Prezentați care este responsabilitatea auditorului privind obținerea probelor de audit suficiente și adecvate cu privire la descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente conform cadrului de raportare financiară aplicabil, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*.

Subiect 10 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 501 (ISA 501) - *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate* clarifică care este responsabilitatea auditorului privind participarea la inventarierea fizică a stocurilor.

Cerințe

1. Prezentați ce implică participarea auditorului la inventarierea fizică a stocurilor și care sunt aspectele relevante pentru planificarea participării la inventarierea fizică a stocurilor, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*;
2. Prezentați care sunt aspectele relevante pentru evaluarea instrucțiunilor și procedurilor stabilite pentru înregistrarea și controlul inventarierii fizice a stocurilor, precum și cele privind observarea efectuării procedurilor de inventariere stabilite de conducere, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*;
3. Prezentați care este responsabilitatea auditorului privind inspectarea stocurilor și efectuarea testelor de inventariere fizică, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*.

Subiect 11 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 501 (ISA 501) - *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate* clarifică care este responsabilitatea auditorului privind participarea la inventarierea fizică a stocurilor desfășurată la o dată diferită de data situațiilor financiare, sau atunci când participarea auditorului la inventarierea fizică este imposibilă, precum și cazul în care apar stocuri aflate în custodia și sub controlul unei terțe părți.

Cerințe

1. Prezențați ce implică participarea auditorului la inventarierea fizică a stocurilor desfășurată la o dată diferită de data situațiilor financiare, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*;
2. Prezențați care va fi responsabilitatea auditorului, precum și demersul utilizat de acesta, atunci când participarea la inventarierea fizică a stocurilor este imposibilă, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*;
3. Prezențați care va fi demersul auditorului în cazul în care există stocuri aflate în custodia și sub controlul unei terțe părți, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*.

Subiect 12 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 501 (ISA 501) - *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate* prevede faptul că auditorul trebuie să conceapă și să efectueze proceduri de audit în vederea identificării litigiilor și revendicărilor care implică entitatea și care pot genera un risc de denaturare semnificativă. În același timp, dacă auditorul evaluează un risc de denaturare semnificativă cu privire la litigiile sau revendicările identificate ori dacă procedurile de audit efectuate indică posibilitatea existenței unui alt litigiu sau a unei alte revendicări semnificativ(e), auditorul trebuie, pe lângă procedurile prevăzute de alte ISA-uri, să stabilească o comunicare directă cu consilierul juridic extern al entității.

Cerințe

1. Prezențați care va fi demersul auditorului privind testarea exhaustivității informațiilor despre litigii și revendicări, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*;
2. Prezențați care va fi demersul auditorului privind comunicarea cu consilierul juridic extern al entității, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*.

Subiect 13 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 505 (ISA 505) – *Confirmări externe* tratează utilizarea de către auditor a procedurilor de confirmare externă în vederea obținerii probelor de audit. În acest sens, obiectivul auditorului, atunci când utilizează proceduri de confirmare externă, este de a proiecta și efectua astfel de proceduri în vederea obținerii de probe de audit relevante și credibile.

Cerințe

1. Definiți următorii termeni: *confirmare externă, solicitare de confirmare pozitivă, solicitare de confirmare negativă*. Prezentați procedurile de confirmare externă, conform ISA 505 – *Confirmări externe*;
2. Prezentați care va fi răspunsul auditorului atunci când conducerea refuză să îi permită auditorului să transmită o solicitare de confirmare și cum va trata auditorul răspunsurile procedurilor de confirmare externă, conform ISA 505 – *Confirmări externe*;
3. Prezentați care va fi răspunsul auditorului atunci când va primi confirmări negative și cum va evalua acesta probele obținute, conform ISA 505 – *Confirmări externe*.

Subiect 14 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 505 (ISA 505) – *Confirmări externe* tratează utilizarea de către auditor a procedurilor de confirmare externă în vederea obținerii probelor de audit. În acest sens, obiectivul auditorului, atunci când utilizează proceduri de confirmare externă, este de a proiecta și efectua astfel de proceduri în vederea obținerii de probe de audit relevante și credibile.

Cerințe

1. Descrieți procedura de confirmare externă, conform ISA 505 – *Confirmări externe*;
2. Care va fi răspunsul auditorului la răspunsurile la solicitările de confirmare, în ceea ce privește credibilitatea acestora, conform ISA 505 – *Confirmări externe*?

Subiect 15 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 530 (ISA 530) – *Eșantionarea în audit* se aplică atunci când auditorul a decis să utilizeze eșantionarea în audit pentru efectuarea procedurilor de audit. Acest standard tratează utilizarea de către auditor a eșantionării statistice și nestatistice în proiectarea și selectarea eșantionului de audit, efectuarea de teste ale controalelor și teste de detaliu și evaluarea rezultatelor eșantionului.

Cerințe

1. Definiți următorii termeni: *eșantionarea în audit, populație, risc de eșantionare*, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*;
2. Prezentați tehnica de eșantionare în audit, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*;
3. Prezentați care va fi răspunsul auditorului atunci când va stabili natura și cauza abaterilor și denaturărilor, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*.

Subiect 16 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 530 (ISA 530) – *Eșantionarea în audit* se aplică atunci când auditorul a decis să utilizeze eșantionarea în audit pentru efectuarea procedurilor de audit. Acest standard tratează utilizarea de către auditor a eșantionării statistice și nestatistice în proiectarea și selectarea eșantionului de audit, efectuarea de teste ale controalelor și teste de detaliu și evaluarea rezultatelor eșantionului.

Cerințe

1. Definiți următorii termeni: *anomalie, unitate de eșantionare, eșantionare statistică, stratificare, denaturare tolerabilă, rata tolerabilă a abaterii*, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*;
2. Prezentați demersul auditorului privind stabilirea dimensiunii eșantionului, selectarea elementelor pentru testare și efectuarea procedurilor de audit asociate, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*;
3. Prezentați care va fi răspunsul auditorului atunci când va extrapola denaturările identificate, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*.

Subiect 17 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 530 (ISA 530) – *Eșantionarea în audit* se aplică atunci când auditorul a decis să utilizeze eșantionarea în audit pentru efectuarea procedurilor de audit. Acest standard tratează problematica stratificării și selectarea în funcție de valoare. Atunci când ia în considerare caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul, auditorul poate determina că este adecvată stratificarea sau selectarea în funcție de valoare. În același timp, ISA 530 – *Eșantionarea în audit* prezintă și demersul auditorului în ceea ce privește evaluarea rezultatelor eșantionării în audit.

Cerințe

1. Prezentați procedura stratificării, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*;
2. Prezentați procedura selectării în funcție de valoare, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*;
3. Prezentați care va fi demersul auditorului în ceea ce privește evaluarea rezultatelor eșantionării în audit, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*.

CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI

Subiect 1 ENUNȚ

În conformitate cu Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei, auditorii statutari sau firmele de audit care desfășoară audituri statutare la entități de interes public înaintează un raport suplimentar comitetului de audit al entității auditate.

Cerințe

- A. În ce formă se prezintă raportul suplimentar comitetului de audit și ce explică acesta?
- B. Prezentați 10 elemente pe care trebuie să le includă raportul suplimentar adresat comitetului de audit?
- C. Ce condiții de formă trebuie să îndeplinească raportul suplimentar adresat comitetului de audit?

Subiect 2 – ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 450 (ISA 450) *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului* tratează responsabilitatea auditorului de a evalua efectul denaturărilor identificate asupra auditului și al denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare.

ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit* tratează responsabilitatea auditorului pentru aplicarea adecvată a conceptului de prag de semnificație în planificarea și efectuarea unui audit al situațiilor financiare.

ISA 705 *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent* tratează responsabilitatea auditorului de a emite un raport adecvat în circumstanțele în care, la formarea unei opinii în conformitate cu ISA 700 (revizuit) *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, auditorul concluzionează că este necesară o modificare a opiniei auditorului asupra situațiilor financiare.

Cerințe:

- A. Prezentați conceptul de „denaturare” și arătați posibile aspecte care conduc la apariția denaturărilor conform ISA 450;
- B. Exemplificați tipurile de denaturări așa cum sunt prezentate de ISA 450 din perspectiva cumulării denaturărilor identificate;
- C. Precizați care este cerința standardului ISA 450 cu privire la evaluarea efectului denaturărilor necorectate din perspectiva pragului de semnificație; definiți și exemplificați conceptul de prag de semnificație funcțional conform ISA 320;
- D. Arătați care sunt circumstanțele descrise de ISA 705 *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent* în care este necesară o modificare a opiniei auditorului și exemplificați modul în care raționamentul auditorului afectează tipul de opinie în corelație cu aspectul care generează modificarea opiniei și caracterul generalizat al efectelor acestuia.

Subiect 3 – ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 560 *Evenimente ulterioare* (ISA 560) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la evenimentele ulterioare într-un audit al situațiilor financiare.

Standardul Internațional de Audit 701 *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent* (ISA 701) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica aspectele-cheie de audit în raportul auditorului.

Cerințe:

- A. Prezentați cerințele ISA 560 cu privire la responsabilitățile auditorului pentru evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului și exemplificați câteva proceduri în acest sens.
- B. În cazul în care auditorului îi devin cunoscute evenimente după data raportului auditorului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare, care sunt cerințele ISA 560?
- C. Care sunt cerințele ISA 701 cu privire la determinarea aspectelor-cheie de audit?
- D. Precizați în ce situații este obligatorie întocmirea Raportului suplimentar adresat comitetului de audit și care sunt aspectele pe care trebuie să le conțină conform prevederilor Regulamentului (UE) 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei?

Subiect 4 - ENUNȚ

Auditul statutar înseamnă un audit al situațiilor financiare anuale sau al situațiilor financiare consolidate efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit în măsura în care este obligatoriu în temeiul legii sau este efectuat voluntar de entitățile mici.

1. Prezentați care sunt cerințele Legii privind autorizarea, buna reputație, cerințele educaționale, pregătirea practică necesară firmelor și persoanelor fizice pentru a efectua misiuni de audit, așa cum sunt reglementate în Legea nr. 162/2017.
2. Vă rugăm să prezentați cerințele profesionale referitoare la un audit statutar, așa cum sunt stabilite în ISA 200 și în Legea nr. 162/2017 referitoare la scepticism, independență, obiectivitate, raționament profesional, probe de audit suficiente și adecvate, risc de audit.

Subiect 5 ENUNȚ

În cazul efectuării auditului statutar de către o firmă de audit, aceasta desemnează cel puțin un partener-cheie de audit. Firma de audit pune la dispoziția partenerului sau partenerilor-cheie de audit resurse suficiente și personal care are competența și capacitățile necesare pentru a-și îndeplini îndatoririle în mod adecvat.

Cerințe

- A. Ce înseamnă partener-cheie de audit?
- B. Cum pot fi angajați de către entitățile auditate foști auditori financiari sau angajați ai unor auditori financiari sau ai unor firme de audit, inclusiv parteneri-cheie?
- C. Ce activități legate de organizarea activității de audit privitoare la partenerul sau partenerilor-cheie de audit trebuie realizate de către firma de audit?

Subiect 6 ENUNȚ

În conformitate cu prevederile *Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative* auditorul financiar sau firma de audit trebuie să prezinte rezultatele auditului statutar într-un raport de audit.

Cerințe:

- A. În ce formă se întocmește raportul de audit și ce trebuie să cuprindă acesta?
- B. Cum se redactează raportul de audit, respectiv opinia de audit în cazul auditului statutar efectuat de mai mulți auditori financiari sau mai multe firme de audit?
- C. Cine semnează raportul de audit?

Subiect 7 ENUNȚ

În conformitate cu prevederile *Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar* auditul intern reprezintă activitatea de examinare obiectivă a ansamblului activităților entității economice în scopul furnizării unei evaluări independente a managementului riscului, controlului și proceselor de conducere a acesteia.

Cerințe:

- A. Care sunt entitățile economice obligate să organizeze și să asigure exercitarea activității profesionale de audit intern?
- B. Care sunt obiectivele auditului intern?
- C. Pot fi convocați auditorii interni la întrunirile consiliului de administrație al unei societăți?

Subiect 8 ENUNȚ

Auditul statutar se efectuează de către auditorii financiari sau de firmele de audit care sunt autorizați/autorizate în România în condițiile *Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative*, care se înscriu ca membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România și care se înregistrează în Registrul public electronic în condițiile stabilite prin lege și prin reglementările Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”).

Cerințe:

- A. Care este instituția competentă responsabilă pentru autorizarea auditorilor financiari și a firmelor de audit în România?
- B. Care sunt condițiile ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru ca o entitate să fie autorizată drept firmă de audit de către Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar?
- C. Cine și când poate retrage autorizarea unui auditor financiar sau a unei firme de audit?

Subiect 9 ENUNȚ

Autorizarea unui auditor financiar sau a unei firme de audit se retrage de către Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”) în cazul în care buna reputație a acestei persoane sau a firmei a fost serios compromise.

Cerințe:

- A. Ce reprezintă buna reputație?
- B. Când se consideră că buna reputație a fost serios compromisă?
- C. Cine trebuie să îndeplinească condiția de bună reputație?

Subiect 10 ENUNȚ

Buna reputație are în vedere un comportament adecvat, cu respectarea cerințelor Codului etic emis de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și adoptat de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS).

Cerințe:

- A. Care sunt prevederile legale cu privire la analizarea bunei reputație a unei persoane fizice și a unei firme de audit?
- B. Cine trebuie să îndeplinească condiția de bună reputație?
- C. Este buna reputație o condiție pentru accesul la stagiul în activitatea de audit financiar?

Subiect 11 ENUNȚ

Buna reputație are în vedere un comportament adecvat, cu respectarea cerințelor Codului etic emis de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și adoptat de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS). Buna reputație nu trebuie compromisă.

Cerințe:

- A. Care sunt efectele compromiterii serioase a bunei reputații?
- B. Cine poate sesiza cazurile de compromitere serioasă a bunei reputații?
- C. Cine analizează cazurile de compromitere serioasă a bunei reputații?

Subiect 12 ENUNȚ

Sancțiunile disciplinare sau administrative aplicate auditorului financiar de către alte autorități, instituții sau organisme române ori străine din domeniul financiar-contabil cuprind acele sancțiuni aplicate ca urmare a săvârșirii unor abateri/fapte de natură a aduce atingere exercitării unei activități din punct de vedere profesional.

Cerințe:

- A. Care sunt sancțiunile ce se pot aplica de către Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”)?

- B. Cum este sancționată încălcarea principiilor de etică profesională?
- C. Când Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”)? poate cere revocarea auditorului financiar sau rezilierea contractului de audit statutar?

Subiect 13 ENUNȚ

Auditorii financiari trebuie să participe la programe adecvate de formare continuă pentru a-și menține cunoștințele teoretice, competențele și valorile profesionale la un nivel suficient de înalt.

Cerințe:

- A. Care sunt consecințele nerespectării cerințelor privind formarea continuă?
- B. Care sunt cerințele privind formarea continuă aprobate prin Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 90/2018 pentru aprobarea Normelor privind formarea profesională continuă a auditorilor financiari?
- C. Care sunt modalitățile de formare profesională continuă?

Subiect 14 ENUNȚ

Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar monitorizează modul de îndeplinire de către auditorii financiari a cerințelor de formare profesională continuă impuse de Normele privind formarea profesională continuă a auditorilor financiari aprobate prin Ordinul președintelui ASPAAS nr. 90/2018.

Cerințe:

- A. Cum se realizează monitorizarea îndeplinirii cerințelor de formare profesională continuă?
- B. Cum se realizează monitorizarea programelor de formare profesională continuă („PFPC”)?
- C. Care este consecința cu privire la nerespectarea cerințelor privind formarea profesională?

Subiect 15 ENUNȚ

Autoritatea competentă responsabilă potrivit Legii nr. 162/2017, pentru emiterea normelor prin care sunt stabilite condițiile de organizare și desfășurare a examenului de competență profesională și pentru organizarea și desfășurarea examenului de competență este Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”).

Cerințe:

- A. Ce cerințe educaționale trebuie să îndeplinească o persoană fizică pentru înscrierea la examenul de competență profesională?
- B. În ce constau probele la examenul de competență profesională?
- C. Cum se organizează examenul de competență profesională?

Subiect 16 ENUNȚ

Auditorul financiar sau firma de audit trebuie să își păstreze scepticismul profesional pe tot parcursul auditului, admitând posibilitatea unor erori materiale ca urmare a faptelor sau a conduitei care indică nereguli, inclusiv fraude sau erori, indiferent de experiența anterioară a auditorului sau a firmei de audit în ceea ce privește corectitudinea și integritatea personalului de conducere și a persoanelor responsabile cu administrarea entității auditate.

Cerințe:

- A. Ce înțelegeți prin scepticism profesional?
- B. Când este recomandat ca auditorul financiar sau firma de audit să își păstreze scepticismul profesional?
- C. Cine trebuie să publice Codul etic?

Subiect 17 ENUNȚ

Auditorul financiar sau firma de audit documentează în dosarele de audit toate amenințările semnificative la adresa independenței sale, precum și măsurile de protecție aplicate pentru a reduce acele amenințări.

Cerințe:

- A. Ilustrați amenințări semnificative la adresa independenței.
- B. Cum este apreciată independența profesională în situația în care auditorul financiar sau firma de audit efectuează un audit statutar?
- C. Cum trebuie să procedeze un auditor dacă o entitate auditată este achiziționată de/fuzionează cu/achiziționează o altă entitate cu care auditorul are relații de afaceri?

Subiect 18 ENUNȚ

Auditorul financiar sau firma de audit trebuie să prezinte rezultatele auditului statutar într-un raport de audit. Raportul se elaborează în conformitate cu cerințele standardelor de audit adoptate de Uniunea Europeană sau de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar.

Cerințe:

- A. Ce trebuie să cuprindă raportul de audit?
- B. Cine semnează raportul de audit?
- C. Când numele celui care a semnat un raport de audit nu va putea fi divulgat publicului?

Subiect 19 ENUNȚ

Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar este responsabilă pentru instituirea și implementarea unui sistem eficace de investigații și sancțiuni pentru a detecta, a corecta și a preveni efectuarea necorespunzătoare a auditului statutar.

Cerințe:

- A. Cum își exercită Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar competențele de investigare sau sancționare?
- B. În ce condiții poate fi angajată răspunderea civilă a auditorilor financiari sau a firmelor de audit?
- C. De ce trebuie să țină seama Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar în aplicarea măsurilor de prevenție sau a sancțiunilor administrative?

Subiect 20 ENUNȚ

Membrii Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și alți membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România răspund pentru abaterile administrativ-disciplinare săvârșite în exercitarea funcțiilor și atribuțiilor pe care le dețin.

Cerințe:

- A. Ce sancțiuni disciplinare poate aplica Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România?
- B. Care este termenul de prescriere a aplicării sancțiunilor administrativ-disciplinare membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România?
- C. Unde se publică sancțiunile administrativ-disciplinare aplicate de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România?

STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT

Subiect 1 ENUNȚ

Standardul ISA 210 *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit* include aspecte privitoare la condițiile preliminare pentru un audit.

Cerința

Vă rugăm să prezentați aceste condiții preliminare.

Subiect 2 ENUNȚ

Forma și conținutul scrisorii misiunii de audit sunt prevăzute de către ISA 210 *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit*.

Cerințe

1. Care sunt aspectele solicitate cu privire la convenirea termenelor misiunii de audit?
2. Care sunt alte aspecte referitoare la conținutul scrisorii misiunii de audit exemplificate de către ISA 210 în cadrul secțiunii de materiale privind aplicarea și alte materiale explicative?

Subiect 3 ENUNȚ

ISA 300 *Planificarea unui audit al situațiilor financiare* tratează responsabilitatea auditorului de a planifica un audit al situațiilor financiare și are în vedere contextul auditurilor recurente. În capitolul *Introducere* al acestui standard sunt incluse, printre altele, aspecte privind rolul și plasarea în timp a planificării și obiectivul standardului.

Cerințe

1. Care sunt beneficiile aduse de planificarea adecvată auditului situațiilor financiare?
2. Care este obiectivul auditorului enunțat de ISA 300 *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*?

Subiect 4 ENUNȚ

ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit* (ISA 320) tratează responsabilitatea auditorului de a aplica conceptul de prag de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit al situațiilor financiare. Referitor la documentare, ISA 320 prevede aspecte legate de valori și factorii luați în considerare la determinarea lor pe care auditorul trebuie să le includă în documentația de audit.

Cerințe

1. Definiți pragul de semnificație funcțional.
2. Prezentați aspectele legate de revizuirea pragului de semnificație pe măsură ce auditul progresează.
3. Care sunt prevederile ISA 320 cu privire la documentarea valorilor și a factorilor luați în considerare la stabilirea pragului de semnificație?

Subiect 5 ENUNȚ

ISA 230 *Documentația de audit* conține prevederi referitoare la responsabilitatea auditorului de a întocmi documentația de audit pentru un audit al situațiilor financiare. Acest standard prezintă aspecte legate de natura documentației și enumeră scopurile sale principale în secțiunea *Introducere*.

Cerințe

1. Care sunt aspectele privitoare la natura documentației stipulate de ISA 230?
2. Care sunt scopurile enumerate în secțiunea *Introducere* a ISA 230?

Subiect 6 ENUNȚ

ISA 240 *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* (ISA 240) tratează responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare. Acest standard prevede faptul că: *Denaturările semnificative din cadrul situațiilor financiare pot fi cauzate de fraudă sau eroare. Factorul care face distincția între fraudă și eroare este măsura în care acțiunea care a stat la baza denaturării situațiilor financiare este intenționată sau neintenționată.*

Cerințe

1. Care sunt prevederile ISA 240 cu privire la responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă?
2. Care sunt obiectivele auditorului conform ISA 240?

Subiect 7 ENUNȚ

ISA 240 *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* (ISA 240) tratează responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare. Acest standard prevede faptul că: *Auditorul trebuie să evalueze dacă informațiile obținute prin alte proceduri de evaluare a riscurilor și activități conexe efectuate indică faptul că există unul sau mai mulți factori de risc de fraudă. Deși este posibil ca factorii de risc de fraudă să nu indice neapărat existența fraudei, aceștia au fost adesea prezenți în circumstanțe în care au fost comise fraude și, astfel, pot indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.*

Cerințe

Care sunt aspectele prevăzute de ISA 240 cu privire la evaluarea factorilor de risc de fraudă în cadrul secțiunii *Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative*? Detaliați aspectele referitoare la categoria factorilor de risc din categoria *Stimulente/Presiuni*.

Subiect 8 ENUNȚ

ISA 240 *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* (ISA 240) tratează responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare. Acest standard prevede faptul că: *Auditorul trebuie să evalueze dacă informațiile obținute prin alte proceduri de evaluare a riscurilor și activități conexe efectuate indică faptul că există unul sau mai mulți factori de risc de fraudă. Deși este posibil ca factorii de risc de fraudă să nu indice neapărat existența fraudei, aceștia au fost adesea prezenți în circumstanțe în care au fost comise fraude și, astfel, pot indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.*

Cerințe

Care sunt aspectele prevăzute de ISA 240 cu privire la evaluarea factorilor de risc de fraudă din categoriile *Oportunități* și *Atitudini/Autojustificări* în cadrul secțiunii *Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative*?

Subiect 9 ENUNȚ

ISA 500 *Probe de audit* explică ce constituie probe de audit într-un audit al situațiilor financiare și tratează responsabilitatea auditorului de a concepe și efectua proceduri de audit pentru a obține suficiente probe de audit adecvate pentru a putea ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia. De asemenea, acest ISA conține prevederi explicite cu privire la sursele probelor de audit.

Cerințe

1. Care este obiectivul auditorului enunțat în cadrul ISA 500 *Probe de audit*?
2. Care sunt prevederile referitoare la sursele probelor de audit din cadrul ISA 500 *Probe de audit*?

Subiect 10 ENUNȚ

ISA 701 *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent* (ISA 701) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica aspectele-cheie de audit în raportul auditorului. Acesta urmărește să trateze atât raționamentul auditorului cu privire la aspectele care trebuie comunicate în raportul auditorului, cât și forma și conținutul unor astfel de comunicări. În cadrul ISA 701 sunt reglementate aspectele legate de obiectivele auditorului și dispoziții referitoare la determinarea aspectelor-cheie de audit.

Cerințe

1. Care sunt obiectivele auditorului conform ISA 701 *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*?
2. Care sunt dispozițiile referitoare la determinarea aspectelor-cheie de audit conform ISA 701?

Subiect 11 ENUNȚ

ISA 706 *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent* (ISA 706) tratează comunicările suplimentare din raportul auditorului atunci

când auditorul consideră că este necesar:

- (a) *Să atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect sau unor aspecte prezentat(e) sau descris(e) în situațiile financiare care este (sunt) atât de important(e) încât este (sunt) fundamentale pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare; sau*
- (b) *Să atragă atenția utilizatorilor asupra oricărui alt aspect sau oricăror alte aspecte decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare care este (sunt) relevant(e) pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului.*

În cuprinsul ISA 706 *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent* sunt prezentate dispoziții referitoare la paragrafele de evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului.

Cerințe

1. Care sunt dispozițiile din ISA 706 cu privire la paragrafele de evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului?
2. Care sunt dispozițiile din ISA 706 cu referire la paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului?

Subiect 12 ENUNȚ

ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului* tratează responsabilitățile auditorului cu privire la activitatea unei persoane sau a unei organizații într-un domeniu, altul decât contabilitatea sau auditul, atunci când activitatea respectivă este utilizată pentru a ajuta auditorul să obțină suficiente probe de audit adecvate. În cadrul acestui standard sunt evidențiate obiectivele auditorului în situația în care acesta utilizează activitatea unui expert în cadrul misiunii de audit și clarifică aspectele referitoare la responsabilitatea pentru emiterea opiniei de audit, respectiv referințe la expertul auditorului în raportul auditorului.

Cerințe

1. Precizați care sunt obiectivele auditorului conform ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului*?
2. Care sunt prevederile ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului* cu privire la responsabilitatea auditorului pentru opinia de audit?
3. Care sunt precizările din cadrul ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului* legate de referința la expertul auditorului în raportul auditorului?

Subiect 13 ENUNȚ

ISA 580 *„Declarații scrise”* (ISA 580) tratează responsabilitatea auditorului de a obține declarații scrise din partea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta într-un audit al situațiilor financiare. În cuprinsul standardului ISA 580 sunt prevăzute aspecte legate de obiectivele auditorului și dispoziții referitoare la declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii.

Cerințe

1. Care sunt obiectivele auditorului conform ISA 580 *„Declarații scrise”*?
2. Care sunt dispozițiile standardului ISA 580 referitoare la declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii?

Subiect 14 ENUNȚ

ISA 260 „*Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*” (ISA 260) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta într-un audit al situațiilor financiare. Acest standard se aplică indiferent de structura de guvernanta sau dimensiunea unei entități și vizează inclusiv cazurile în care persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, dar și entitățile cotate. În secțiunea *Introducere* a acestui standard sunt cuprinse aspecte privitoare la rolul comunicării și obiectivele auditorului.

Cerințe

1. Care sunt aspectele privitoare la rolul comunicării descrise în ISA 260 „*Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*”?
2. Care sunt obiectivele auditorului prezentate conform ISA 260?

Subiect 15 ENUNȚ

ISA 550 „*Părți afiliate*” (ISA 550) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate într-un audit al situațiilor financiare. În conținutul standardului ISA 550 sunt descrise aspecte referitoare la obiectivele auditorului, dar este definit și conceptul de „*parte afiliată*”.

Cerințe

1. Precizați care sunt obiectivele auditorului conform ISA 550 „*Părți afiliate*”?
2. Cum este definit conceptul de „*parte afiliată*” în cadrul ISA 550?

Subiect 16 ENUNȚ

ISA 560 „*Evenimente ulterioare*” tratează responsabilitățile auditorului cu privire la evenimentele ulterioare într-un audit al situațiilor financiare. În cadrul standardului sunt prezentate obiectivele auditorului, concepte precum „*data emiterii situațiilor financiare*” și „*evenimente ulterioare*”.

Cerințe

1. Care sunt obiectivele auditorului prezentate în cadrul ISA 560 „*Evenimente ulterioare*”?
2. Prezentați conceptele „*data emiterii situațiilor financiare*” și „*evenimente ulterioare*” așa cum sunt ele definite în cadrul ISA 560 „*Evenimente ulterioare*”?

Subiect 17 ENUNȚ

ISA 570 „*Continuitatea activității*” (ISA 570) tratează responsabilitățile auditorului în cadrul auditării situațiilor financiare în ceea ce privește continuitatea activității și implicațiile pentru raportul auditorului. În secțiunea *Introducere* a ISA 570 sunt prezentate aceste responsabilități, dar și aspectele privind obiectivele auditorului.

Cerințe

1. Care sunt responsabilitățile auditorului așa cum sunt ele prezentate în secțiunea *Introducere a ISA 570 „Continuitatea activității”*?
2. Conform ISA 570, prezentați care sunt obiectivele auditorului.

Subiect 18 ENUNȚ

ISA 450 *„Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”* (ISA 450) tratează responsabilitatea auditorului de a evalua efectul denaturărilor identificate asupra auditului și al denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare. ISA 700 *„Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”* tratează responsabilitatea auditorului, în formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare, de a trage concluzii cu privire la măsura în care s-a obținut o asigurare rezonabilă privind faptul că situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative. Concluzia auditorului prevăzută de ISA 700 (revizuit) ia în considerare evaluarea de către auditor a efectului denaturărilor necorectate dacă există, asupra situațiilor financiare, în conformitate cu ISA 450. ISA 320 *„Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit”* tratează responsabilitatea auditorului pentru aplicarea adecvată a conceptului de prag de semnificație în planificarea și efectuarea unui audit al situațiilor financiare. În cuprinsul ISA 450 este definit conceptul de *denaturare*, dar sunt prevăzute și dispoziții privind cumularea denaturărilor identificate.

Cerințe

1. Cum este definită *denaturarea* conform ISA 450 *„Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”*? Exemplificați așa cum se prezintă în materialele privind aplicarea și alte materiale explicative ale ISA 450.
2. Care sunt dispozițiile ISA 450 *„Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”* referitoare la cumularea denaturărilor și cum se aplică acestea?

Subiect 19 ENUNȚ

ISA 700 *„Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”* (ISA 700) tratează responsabilitatea auditorului de a formula o opinie cu privire la situațiile financiare. De asemenea, acesta tratează forma și conținutul raportului auditorului emis ca urmare a unui audit al situațiilor financiare. În secțiunea de *Introducere a ISA 700* se prezintă obiectivele auditorului și sunt definite concepte precum: cadru de raportare cu scop general și opinie nemodificată.

Cerințe

1. Precizați care sunt obiectivele auditorului în conformitate cu ISA 700?
2. Conform ISA 700, precizați cum este definit conceptul „cadru de raportare cu scop general”?
3. Definiți conceptul de „opinie nemodificată”.

Subiect 20 ENUNȚ

ISA 705 *„Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent”* (ISA 705) tratează responsabilitatea auditorului de a emite un raport adecvat în circumstanțele în care, la formarea unei

opinii în conformitate cu ISA 700 „*Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*”, auditorul concluzionează că este necesară o modificare a opiniei auditorului asupra situațiilor financiare. ISA 705 tratează, de asemenea, modul în care forma și conținutul raportului auditorului sunt afectate de exprimarea de către auditor a unei opinii modificate. În secțiunea *Introducere* sunt stabilite obiectivele auditorului și tipurile de opinii modificate.

Cerințe

1. Care sunt tipurile de opinii modificate și care sunt elementele în funcție de care este adecvat un anumit tip de opinie conform ISA 705?
2. Care sunt obiectivele auditorului conform prevederilor ISA 705?

Subiect 21 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit (ISA 315) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său* tratează responsabilitatea auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității.

Cerințe

- A. Prezentați conceptul de control intern conform ISA 315;
- B. Prezentați conceptul de risc semnificativ conform ISA 315;
- C. Prezentați și exemplificați procedurile de evaluare a riscului și activități conexe conform ISA 315

Subiect 22 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit (ISA 315) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său* tratează responsabilitatea auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității.

Cerințe

- A. Definiți mediul de control ca și componentă a controlului intern conform ISA 315;
- B. Prezentați elementele mediului de control (componentă a controlului intern) care pot fi relevante pentru înțelegerea mediului de control de către auditor conform ISA 315;;
- C. Enumerați elementele pe care auditorul trebuie să le ia în considerare pentru ca unele riscuri să le considere riscuri semnificative conform ISA 315;
- D. Prezentați revizuirea evaluării riscului conform ISA 315.

Subiect 23 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit (ISA 315) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său* tratează responsabilitatea auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității.

Cerințe

- A. Enumerați aspectele pe care auditorul trebuie să le înțeleagă din perspectiva înțelegerii entității și a mediului său conform ISA 315;
- B. Prezentați demersul auditorului în cazul în care entitatea nu a stabilit un proces de evaluare a riscului în cadrul acesteia sau dispune de un proces ad-hoc conform ISA 315;
- C. Prezentați factorii relevanți pentru raționamentul auditorului privind măsura în care un control, individual sau în combinație cu altele, este relevant pentru audit conform ISA 315.

Subiect 24 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit (ISA 315) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său* tratează responsabilitatea auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității.

Cerințe

- A. Definiți riscul afacerii conform ISA 315;
- B. Exemplificați aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea obiectivelor, strategiilor și riscurilor afacerii aferente ale entității care pot avea drept rezultat un risc de denaturare semnificativă a situațiilor financiare conform ISA 315;
- C. Precizați care este rolul înțelegerii de către auditor, a controlului intern conform ISA 315;
- D. Prezentați interviuarea persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern, în demersul auditorului de înțelegere a entității și a mediului său și de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor conform ISA 315.

Subiect 25 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit (ISA 330) *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate* tratează responsabilitatea auditorului cu privire la elaborarea și implementarea răspunsurilor la riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate de către auditor, în conformitate cu ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său* (revizuit), în cadrul unui audit al situațiilor financiare.

Cerințe

- A. Precizați aspectele pe care auditorul trebuie să le ia în considerare atunci când stabilește dacă este adecvată utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele conform ISA 330;
- B. Prezentați procedurile de fond corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare conform ISA 330;
- C. Prezentați răspunsurile generale pe care auditorul trebuie să le elaboreze și implementeze pentru a trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare conform ISA 330.

Subiect 26 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit (ISA 330) *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate* tratează responsabilitatea auditorului cu privire la elaborarea și implementarea răspunsurilor la riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate de către auditor, în conformitate cu ISA 315

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său (revizuit), în cadrul unui audit al situațiilor financiare.

Cerințe

- A. Definiți sintagma "test al controalelor" conform ISA 330;
- B. Prezentați evaluarea eficacității cu care funcționează controalele conform ISA 330;
- C. Prezentați procedurile de fond ca răspuns la riscurile semnificative conform ISA 330.

Subiect 27 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Definiți conceptul de risc conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- B. Prezentați și exemplificați activitățile de control de detectare conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- C. Prezentați comunicarea rezultatelor evaluării, componentă a programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.

Subiect 28 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Definiți conceptul de control intern și prezentați principale coordonate ale acestuia conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- B. Prezentați și exemplificați activitățile preventive de control intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- C. Enumerați obiectivele auditului intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.

Subiect 29 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Definiți riscul inherent conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- B. Prezentați și exemplificați segregarea responsabilităților ca activitate de control intern conform

Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern;

C. Prezentați etapele planificării activității audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Subiect 30 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

A. Prezentați obiectivele auditului intern pentru evaluarea managementului riscului și controlului intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern;*

B. Prezentați și exemplificați controalele privind accesul la resurse și înregistrări ca activitate de control intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern;*

C. Prezentați scopul evaluării riscurilor și etapa de evaluare preliminară a riscurilor de către auditorul intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern.*

Subiect 31 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

A. Prezentați obiectivele auditului intern în cadrul misiunilor de consiliere conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern;*

B. Prezentați și exemplificați procedurile de autorizare și aprobare ca activitate de control intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern;*

C. Prezentați identificarea riscurilor de către auditorul intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern.*

Subiect 32 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

A. Prezentați și exemplificați reconcilierea ca activitate de control intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern;*

B. Prezentați etapa de aprobare a planului de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern;*

C. Prezentați etapa de revizuire și raportare a riscurilor conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern;*

D. Definiți managementul riscurilor conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern.*

Subiect 33 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Prezența obiectivelor auditului intern pentru îmbunătățirea procesului de guvernare conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- B. Prezența etapei de descriere a misiunii de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- C. Prezența structurii Raportului de Audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.

Subiect 34 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Prezența etapei de realizare efectivă a misiunii de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- B. Prezența rolului programului de îmbunătățire a calității auditului intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.
- C. Prezența transferării (externalizării) riscurilor ca strategie de răspuns la risc a organizațiilor conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.

Subiect 35 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Prezența etapei de verificare finală și revizuire a execuției misiunii de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- B. Prezența acceptării (tolerării) riscurilor ca strategie de răspuns la risc a organizațiilor conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- C. Prezența etapei de monitorizare a progresului/urmărirea implementării recomandărilor efectuate de către auditorii interni conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.

Subiect 36 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Prezentați etapa de elaborarea programului de lucru a misiunii de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- B. Prezentați etapa misiunii de audit intern "Comunicarea acceptării riscurilor" conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- C. Prezentați evaluarea externă, componentă a programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.

Subiect 37 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Prezentați etapa "Ședința de conciliere a observațiilor și de închidere a misiunii de audit intern" conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*
- B. Prezentați autoevaluarea, componentă a programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;

ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ

Subiect 1 - ENUNȚ

Prin activitățile pe care le desfășoară în cadrul misiunilor de audit statutar și audit financiar, auditorul financiar trebuie să respecte cerințele Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili și cerințele legale aplicabile.

Cerințe:

- a) Prezentați principiul fundamental prevăzut de Codul etic care se referă la dobândirea și menținerea cunoștințelor, aptitudinilor profesionale la nivelul care să asigure prestarea unor servicii profesionale adecvate cerințelor standardelor și legislației relevante.
- b) Arătați în ce mod se regăsesc aspecte legate de asigurarea respectării principiului de la punctul a) în cadrul Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative („Legea 162/2017”).
- c) Prezentați dispozițiile și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual pentru independență în cazul misiunilor de audit și revizuire prevăzute de Codul etic (în corelație cu și prevederile din Legea nr. 162/2017) din perspectiva:
 - c1) angajării la un client de audit;
 - c2) serviciilor recente pentru un client de audit.

Subiect 2 - ENUNȚ

Prin activitățile pe care le desfășoară în cadrul misiunilor de audit statutar și audit financiar, auditorul financiar trebuie să respecte cerințele Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili și cerințele legale aplicabile.

Cerințe:

- a) Prezentați principiul fundamental prevăzut de Codul etic în baza căruia i se solicită unui profesionist contabil să fie vigilent față de prezentarea neintenționată de informații și în care sunt prezentate condițiile în care poate divulga informații legate de clientul de audit.
- b) Arătați sub ce formă se regăsesc aspecte legate de asigurarea respectării principiului descris la punctul a) în cadrul Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative („Legea 162/2017”).
- c) Prezentați dispozițiile și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual pentru independență în cazul misiunilor de audit și revizuire prevăzute de Codul etic din perspectiva **asocierii pe termen lung a personalului (inclusiv rotația partenerilor) cu un client de audit.**

Subiect 3 – ENUNȚ

Va rugam sa prezentați amenințările la adresa independenței prin prisma circumstanțelor și relațiilor specifice care generează sau pot genera amenințări la adresa independenței.

Cerințe:

- prezentarea să cuprindă măsurile de protecție care pot fi adecvate pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil și să identificați anumite situații în care nici o măsură de protecție nu poate reduce amenințările la nivel acceptabil;
- prezentarea să se refere la următoarele aspecte: interese financiare; relații familiale și personale; angajarea la un client de audit; asocierea îndelungată a personalului de conducere cu clientul și la furnizarea de servicii non audit clientului de audit.

Subiect 4 – ENUNȚ

Prezentați de o manieră generală independența profesioniștilor contabili practicieni atunci când efectuează misiuni de audit sau de revizuire, tratând următoarele aspecte:

1. Independența și interesul public. Factorii care pot conduce la considerarea unei societăți ca fiind de interes public ;
2. Independența și relația sa cu obiectivitatea și integritatea;
3. Formele independenței

Subiect 5 – ENUNȚ

Descrieți următoarele principii din Codul Etic pentru profesioniștii contabili:

1. Competența profesională și atenția cuvenită;
2. Confidențialitatea

Subiect 6 – ENUNȚ

Descrieți următoarele principii din Codul Etic pentru profesioniștii contabili:

1. Integritatea
2. Obiectivitatea
3. Conduita profesională

Subiect 7 – ENUNȚ

Amenințările la adresa independenței auditorului pot surveni într-o multitudine de forme și ipostaze, pe parcursul unei misiuni de asigurare. În acest sens descrieți succint:

1. Tipologia amenințărilor la adresa independenței
2. Evaluarea amenințărilor

Subiect 8 – ENUNȚ

Pot exista încălcări ale prevederilor privind independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire. Tratați succint:

1. Măsurile pe care firma de audit trebuie să le pună în aplicare la încălcarea independenței;
2. Factorii care afectează Importanța și impactul unei încălcări asupra obiectivității firmei și a capacității acesteia de a emite un raport de audit

Subiect 9 – ENUNȚ

Tratați amenințările provocate, în cadrul unor misiuni de auditare a situațiilor financiare, de:

1. Onorarii restante;
2. Onorarii contingente
3. Împrumuturi și garanții către un client de audit

Subiect 10 – ENUNȚ

Amenințările la adresa conformității cu principiile etice fundamentale.

1. Prezentarea generală a amenințărilor;
2. Amenințări generate de serviciile recente prestate pentru un client de audit.

Subiect 11 – ENUNȚ

Amenințările la adresa conformității cu principiile etice fundamentale și măsurile de protecție.

Prezentați succint:

1. Amenințările de autorevizuire, de reprezentare sau de familiaritate
2. Amenințările și măsurile de protecție care decurg din împrumutarea de personal unui client de audit

Subiect 12 – ENUNȚ

Amenințările la adresa conformității cu principiile etice fundamentale.

Prezentați succint:

1. Amenințările de interes propriu și intimidare
2. Amenințările care decurg dintr-o relație de afaceri apropiată cu un client de audit sau cu conducerea acestuia

Subiect 13 – ENUNȚ

Privind independența auditorului, într-un audit al situațiilor financiare, prezentați succint:

1. Perioada pentru care independența este obligatorie
2. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

Subiect 14 – ENUNȚ

Independența în cadrul misiunilor de asigurare altele decât auditul situațiilor financiare și revizuirile.

Prezentați succint:

1. Legătura independenței cu obiectivitatea și integritatea
2. Conotațiile independenței în cadrul misiunilor de asigurare bazate pe aserțiuni și a misiunilor cu raportare directă

Subiect 15 – ENUNȚ

Conform Cadrelui General Conceptual, prezentați succint:

1. Tratarea amenințărilor
2. Exercițarea raționamentului profesional

Subiect 16 – ENUNȚ

Conform Cadrului Conceptual General, tratați succint:

1. Identificarea amenințărilor,
2. Evaluarea amenințărilor,
3. Tratarea amenințărilor.

Subiect 17 – ENUNȚ

Detaliați Scepticismul profesional, în conformitate cu Cadrul Conceptual General

Subiect 18 – ENUNȚ

Amenințări la adresa independenței, pornind de la nivelul relativ al onorariilor, în cadrul unei misiuni de audit a situațiilor financiare și revizuire

Tratați succint:

1. Nivelul relativ al onorariilor privind toți clienții, indiferent de natura lor (toți clienții de audit)
2. Nivelul relativ al onorariilor în cazul clienților care sunt entități de interes public

Subiect 19 – ENUNȚ

Amenințări privind independența în misiunile de audit a situațiilor financiare și al revizuirilor.

Tratați succint amenințările și măsurile de protecție privind:

1. Repartizări temporare ale personalului (împrumutarea personalului unui client de audit)
2. Servicii de evaluare

Subiect 20 – ENUNȚ

Amenințări privind independența în cazul auditului statutar, în situația angajării la un client de audit a foștilor membri din echipa de audit.

Prezentați felul amenințărilor care pot fi generate în aceste circumstanțe și prezentați succint cadrul profesional, izvorât din Codul Etic și cel legislativ, din L162/2017.

CERINȚE LEGALE ȘI STANDARDE REFERITOARE LA ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE ȘI CONSOLIDATE

Subiect 1. Prezentați procedurile de consolidare complete la nivel de bilanț consolidat și de cont de profit și pierdere consolidat, proceduri care trebuie efectuate cu ocazia întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate prin metoda integrării globale, conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Subiect 2. Prezentați principalele aspecte privind data la care trebuie întocmite situațiile financiare consolidate, conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Subiect 3. Prezentați principalele aspecte privind conceptul de influență semnificativă, conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Subiect 4. Prezentați principalele aspecte privind conversia situațiilor financiare anuale al societăților nerezidente în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate, conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Subiect 5. Prezentați principalele aspecte privind conceptul de control și obligația de a întocmi situații financiare consolidate, conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Subiect 6. Prezentați principalele aspecte privind entitățile asociate și entitățile controlate în comun incluse în consolidare, conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

RĂSPUNSURI

AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE

Subiect 1 REZOLVARE

1. **Definiți termenul de probe de audit, și prezentați ce înțelegeți prin suficiența și gradul de adecvare al probelor de audit, în conformitate cu ISA 200 - Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit**

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, probele de audit reprezintă acele informații utilizate de auditor pentru a ajunge la concluziile pe care se bazează opinia auditorului. Probele de audit includ atât informațiile cuprinse în registrele contabile care stau la baza situațiilor financiare, cât și alte informații.

În contextul ISA-urilor:

- (i) *Suficiența probelor de audit* este un indicator al cantității probelor de audit. Cantitatea probelor de audit necesare este afectată de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor și, de asemenea, de calitatea acelor probe de audit.
- (ii) *Gradul de adecvare al probelor de audit* este un indicator al calității probelor de audit; respectiv relevanța și credibilitatea lor în sprijinirea concluziilor pe care se bazează opinia auditorului.

2. **Ce reprezintă riscul de audit?**

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, riscul de audit reprezintă riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit neadecvată în cazul în care situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ. Riscul de audit depinde de riscul de denaturare semnificativă și de riscul de nedetectare.

3. **Ce reprezintă gradul de adecvare al probelor de audit?**

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, scepticismul profesional reprezintă o atitudine care include o gândire rezervată, atenție la condițiile care ar putea indica posibile denaturări cauzate fie de fraudă, fie de eroare și o evaluare critică a probelor de audit.

4. **Prezentați care este aria de acoperire a auditului financiar, în conformitate cu ISA 200 - Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit**

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, opinia auditorului privind situațiile financiare tratează măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în

conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.

O astfel de opinie este comună tuturor auditurilor situațiilor financiare. Prin urmare, opinia auditorului nu asigură, de exemplu, viabilitatea viitoare a entității și nici eficiența sau eficacitatea cu care conducerea a coordonat activitatea entității.

Cu toate acestea, în anumite jurisdicții, legile sau reglementările aplicabile le-ar putea impune auditorilor să își exprime opiniile în privința unor aspecte specifice, precum eficacitatea controlului intern sau consecvența dintre un raport separat al conducerii și situațiile financiare.

Cu toate că ISA-urile cuprind dispoziții și îndrumări cu privire la astfel de aspecte, în măsura în care acestea sunt relevante pentru formarea unei opinii privind situațiile financiare, auditorul ar trebui să efectueze activități suplimentare dacă acesta are responsabilități suplimentare de a exprima astfel de opinii.

Subiect 2 REZOLVARE

1. Prezențați care sunt obiectivele generale ale auditorului în efectuarea unui audit al situațiilor financiare

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, în efectuarea unui audit al situațiilor financiare, obiectivele generale ale auditorului sunt:

- (a) Să obțină o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, astfel încât să poată exprima o opinie privind măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; și
- (b) Să raporteze cu privire la situațiile financiare și să comunice după cum este prevăzut în ISA-uri, în conformitate cu constatările auditorului.

2. Prezențați ce se întâmplă în cazurile în care nu se poate obține o asigurare rezonabilă și nu este suficientă o opinie cu rezerve

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, în toate cazurile în care nu se poate obține o asigurare rezonabilă și nu este suficientă o opinie cu rezerve în raportul auditorului în circumstanțele date în scopul raportării către utilizatorii vizați ai situațiilor financiare, ISA-urile impun auditorului să declare imposibilitatea exprimării unei opinii sau să se retragă (sau să demisioneze) din misiune, în cazul în care retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile.

3. Precizați care este scopul unui audit, în conformitate cu ISA 200 - Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, scopul unui audit este de a crește gradul de încredere a utilizatorilor vizați în situațiile financiare.

Acest scop poate fi atins prin exprimarea de către auditor a unei opinii cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

În cazul majorității cadrelor de raportare cu scop general, opinia auditorului se referă la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel din toate punctele de vedere semnificative sau oferă o imagine fidelă conform cadrului general.

Un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile și dispozițiile de etică relevante îi va permite auditorului să își formeze acea opinie.

4. Ce înțelegeți prin *forma opiniei auditorului, în conformitate cu ISA 200 - Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*

Opinia exprimată de auditor se referă la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Totuși, forma opiniei auditorului depinde de cadrul de raportare financiară aplicabil și de orice alte legi și reglementări aplicabile.

Majoritatea cadrelor de raportare financiară conțin dispoziții legate de prezentarea situațiilor financiare; pentru astfel de cadre, întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil presupune și prezentarea.

Atunci când cadrul de raportare financiară este un cadru de prezentare fidelă, așa cum se întâmplă, de obicei, în cazul situațiilor financiare cu scop general, opinia prevăzută de ISA-uri se referă la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, sau oferă o imagine fidelă.

Atunci când cadrul de raportare financiară este un cadru de conformitate, opinia prevăzută de ISA-uri se referă la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare.

Exceptând cazul în care se specifică contrariul, referirile din ISA-uri la opinia auditorului vizează ambele forme de opinie.

Subiect 3 REZOLVARE

1. Definiți termenul de *persoane responsabile cu guvernanta și conducere, în conformitate cu ISA 200 - Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, persoanele responsabile cu guvernanta reprezintă acea persoană (persoanele) sau organizația (organizațiile) (de exemplu, un administrator care este o corporație) cu responsabilitatea de a supraveghea direcția strategică a entității și obligațiile legate de răspunderea entității.

Aceasta include și supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități din anumite jurisdicții, termenul „persoane responsabile cu guvernanta” poate include personalul din conducere, de exemplu, membrii executivi ai unui consiliu de guvernanta al unei entități din sectorul public sau privat sau un proprietar-administrator.

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, conducerea reprezintă acea(le) persoană (persoanele) cu responsabilități executive în desfășurarea operațiunilor entității. În cazul anumitor entități din anumite jurisdicții, conducerea include o parte dintre sau toate persoanele responsabile cu

guvernanța, de exemplu, membrii executivi ai consiliului de guvernanță sau un proprietar-administrator.

2. Precizați care sunt responsabilitățile conducerii privind întocmirea situațiilor financiare și sistemul de control intern

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, situațiile financiare care fac obiectul unui audit sunt cele care aparțin entității și care au fost întocmite de conducerea entității, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanța.

ISA-urile nu impun responsabilități conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanța și nu prevalează în fața legilor și reglementărilor care prevăd responsabilitățile acestora. Cu toate acestea, un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile pornește de la premisa că atât conducerea, cât și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanța și-au recunoscut anumite responsabilități esențiale pentru efectuarea auditului.

Auditul situațiilor financiare nu scutește de responsabilități conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanța. De asemenea, conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanța au responsabilitatea pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, după caz, pentru prezentarea fidelă a acestora, precum și responsabilitatea pentru controlul intern pe care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanța îl consideră a fi necesar pentru întocmirea unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

3. Precizați care sunt elementele pe care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanța ar trebui să le furnizeze auditorului, în conformitate cu ISA 200 - Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanța au responsabilitatea de a-i furniza auditorului:

- a. Acces la toate informațiile despre care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanța știu că sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte;
- b. Informațiile suplimentare pe care auditorul le-ar putea solicita din partea conducerii și, după caz, din partea persoanelor responsabile cu guvernanța în scopul auditului; și
- c. Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră că este necesar să obțină probe de audit.

Subiect 4 REZOLVARE

1. Definiți termenul de denaturare, respectiv risc de nedetectare, în conformitate cu ISA 200 - Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, termenul de denaturare reprezintă o diferență între

valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element raportat din situațiile financiare și valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea prevăzută pentru respectivul element pentru a fi în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau de eroare. Denaturările includ, de asemenea, acele ajustări ale valorilor, clasificărilor, prezentărilor sau descrierilor care, în opinia auditorului, sunt necesare astfel încât situațiile financiare să fie prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, sau să ofere o imagine fidelă.

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, termenul de *risc de nedetectare* reprezintă riscul ca procedurile efectuate de auditor pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut să nu detecteze o denaturare existentă care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări.

2. Precizați ce reprezintă *riscul de denaturare semnificativă* și descrieți principalele sale componente

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, riscul de denaturare semnificativă reprezintă riscul ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ înaintea auditului. Acesta are două componente, descrise după cum urmează la nivel de aserțiune:

- (i) Risc inerent – Susceptibilitatea unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații de a fi denaturată în mod semnificativ, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale aferente.
- (ii) Risc de control – Riscul ca o denaturare care ar putea apărea la nivelul unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații și care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, să detectată și corectată la timp de controlul intern al entității.

Subiect 5 REZOLVARE

1. Definiți termenul de *probe de audit* și cum pot fi obținute acestea, în conformitate cu ISA 500 – *Probe de audit*

Conform ISA 500 – *Probe de audit*, termenul de *probe de audit* reprezintă totalitatea informațiilor utilizate de auditor pentru a ajunge la concluziile pe care se bazează opinia auditorului. Probele de audit includ atât informațiile cuprinse în registrele contabile care stau la baza situațiilor financiare, cât și informații obținute din alte surse.

Probele de audit pentru formularea unor concluzii rezonabile pe care să se bazeze opinia auditorului sunt obținute efectuând:

(a) Proceduri de evaluare a riscului; și

(b) Proceduri de audit subsecvente, care cuprind:

(i) Teste ale controalelor, atunci când acestea sunt prevăzute de ISA sau când auditorul a ales să le efectueze; și

(ii) Proceduri de fond, inclusiv teste de detaliu și proceduri analitice de fond. Procedurile de audit pot fi utilizate drept proceduri de evaluare a riscului, teste ale controalelor sau proceduri de fond, în funcție de contextul în care acestea sunt aplicate de auditor. Probele de audit obținute în urma auditurilor anterioare pot furniza, în anumite circumstanțe, probe de audit adecvate atunci când auditorul

efectuează proceduri de audit pentru a stabili menținerea relevanței acestora.

2. Precizați ce implică *inspecția înregistrărilor și a documentelor* de către auditor, cu scopul obținerii probelor de audit

Conform 500 – *Probe de audit*, inspecția implică examinarea înregistrărilor sau a documentelor interne sau externe în formă tipărită, electronică sau sub altă formă. Inspecția înregistrărilor și a documentelor furnizează probe de audit cu diferite grade de credibilitate, în funcție de natura și sursa acestora și, în cazul înregistrărilor și documentelor interne, de eficacitatea controalelor exercitate asupra întocmirii acestora. Un exemplu de inspecție utilizată ca test al controalelor îl constituie inspecția înregistrărilor pentru verificarea autorizării.

Unele documente reprezintă probe de audit directe ale existenței unui activ, de exemplu, un document care constituie un instrument financiar cum ar fi o acțiune sau o obligațiune. Inspecția unor astfel de documente poate să nu ofere neapărat o probă de audit cu privire la dreptul de proprietate sau valoare. În plus, inspecția unui contract executat poate furniza probe de audit relevante pentru aplicarea de către entitate a politicilor contabile, precum recunoașterea veniturilor.

Conform 500 – *Probe de audit*, inspecția imobilizărilor implică examinarea fizică a unui activ și poate furniza probe de audit credibile cu privire la existența lor, dar nu neapărat cu privire la drepturile și obligațiile entității sau la evaluarea activelor. Inspecția elementelor individuale de natura stocurilor poate însoți observarea inventarierii.

Subiect 6 REZOLVARE

1. Precizați ce implică *observarea*, ca procedură de audit, cu scopul obținerii probelor de audit

Conform ISA 500 – *Probe de audit*, ca procedură de audit, observarea constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri care este efectuat(ă) de alte părți, de exemplu, observarea de către auditor a inventarierii efectuate de către personalul entității ori a efectuării activităților de control. Observarea furnizează probe de audit cu privire la efectuarea unui proces sau a unei proceduri, dar este limitată la momentul specific în care are loc observarea și de faptul că ideea de a fi observat poate afecta modul în care se desfășoară procesul sau procedura respectiv(ă).

2. Precizați ce implică *confirmarea externă*, ca procedură de audit, cu scopul obținerii probelor de audit

Conform ISA 500 – *Probe de audit*, ca procedură de audit, o confirmare externă reprezintă proba de audit obținută de auditor sub formă de răspuns scris adresat direct auditorului de către o terță parte (partea care confirmă), în format tipărit, electronic sau în alt format. Procedurile de confirmare externă sunt adesea relevante atunci când tratează aserțiunile asociate cu anumite solduri ale conturilor și elementele acestora. Totuși, nu este necesară limitarea confirmărilor externe doar la soldurile conturilor. De exemplu, auditorul poate solicita confirmarea termenelor acordurilor sau tranzacțiilor pe care o entitate le-a încheiat cu terțe părți; solicitarea confirmării poate avea scopul de a afla dacă a fost adusă vreo modificare contractului și, dacă da, care sunt detaliile relevante.

Procedurile de confirmare externă sunt utilizate, de asemenea, pentru a obține probe de audit cu privire la absența anumitor condiții, de exemplu, absența unui „acord secundar” care poate influența recunoașterea veniturilor.

3. Precizați ce implică *recalcularea, repetarea executării și procedurile analitice*, ca proceduri de audit, cu scopul obținerii probelor de audit

Conform 500 – *Probe de audit*, ca procedură de audit, recalcularea constă în verificarea acurateții matematice a documentelor sau înregistrărilor. Recalcularea poate fi efectuată manual sau electronic.

Repetarea executării implică executarea de către auditor, în mod independent, a procedurilor sau controalelor care au fost efectuate inițial ca parte a controlului intern al entității.

Procedurile analitice constau în evaluări ale informațiilor financiare efectuate prin intermediul unei analize a relațiilor plauzibile dintre date, atât financiare, cât și nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, acele investigații considerate a fi necesare cu privire la fluctuațiile sau relațiile identificate care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care diferă în mod semnificativ de valorile preconizate

4. Precizați ce implică *intervievarea*, ca procedură de audit, cu scopul obținerii probelor de audit

Conform 500 – *Probe de audit*, ca procedură de audit, interviuarea constă în solicitarea de informații, atât financiare, cât și nefinanciare, de la persoane în cunoștință de cauză din interiorul sau din afara entității. Interviuarea este utilizată în mod extensiv pe parcursul auditului pe lângă alte proceduri de audit. Interviuările pot varia de la interviuări scrise oficiale la interviuări verbale neoficiale.

Evaluarea răspunsurilor la interviuări reprezintă o parte integrantă a procesului de interviuare. Răspunsurile la interviuări pot oferi auditorului informații pe care nu le deținea anterior sau probe de audit coroborative. În mod alternativ, răspunsurile ar putea furniza informații care diferă în mod semnificativ de alte informații pe care le-a obținut auditorul, de exemplu, informații cu privire la posibilitatea evitării controalelor de către conducere. În unele cazuri, răspunsurile la interviuări furnizează auditorului o bază pentru modificarea sau efectuarea unor proceduri de audit suplimentare.

Deși coroborarea probelor obținute prin intermediul interviuării este deseori deosebit de importantă, în cazul interviuărilor cu privire la intenția conducerii, informațiile disponibile care să susțină intențiile conducerii pot fi limitate. În aceste cazuri, înțelegerea modului în care conducerea și-a respectat în trecut intențiile declarate, a motivelor declarate de conducere în ceea ce privește alegerea unei anumite căi de acțiune și a capacității conducerii de a urma o anumită cale de acțiune poate furniza informații relevante care să fie coroborate cu probele obținute prin interviuare.

În ceea ce privește unele aspecte, auditorul poate considera necesar să obțină declarații scrise din partea conducerii și, după caz, din partea persoanelor responsabile cu guvernanta care să confirme răspunsurile la interviuările verbale.

Subiect 7 REZOLVARE

1. Prezentați principalele generalizări cu privire la credibilitatea probelor de audit, conform ISA 500 – *Probe de audit*

Conform ISA 500 – *Probe de audit*, generalizările cu privire la credibilitatea diferitelor tipuri de probe de audit fac obiectul unor excepții importante. Chiar și atunci când informațiile care vor fi utilizate drept probe de audit sunt obținute din surse externe entității, pot exista circumstanțe care ar putea afecta credibilitatea lor. De exemplu, este posibil ca informațiile obținute dintr-o sursă externă independentă să nu fie credibile dacă sursa nu este în cunoștință de cauză sau unui expert al conducerii îi poate lipsi

obiectivitatea. Deși se recunoaște faptul că ar putea exista excepții, următoarele generalizări cu privire la credibilitatea probelor de audit pot fi utile:

- Credibilitatea probelor de audit este mai mare atunci când acestea sunt obținute din surse independente din afara entității.
- Credibilitatea probelor de audit care sunt generate intern este mai mare atunci când controalele aferente impuse de entitate, inclusiv cele cu privire la întocmirea și păstrarea lor, sunt eficace.
- Probele de audit obținute direct de auditor (de exemplu, observarea aplicării unui control) sunt mai credibile decât probele de audit obținute indirect sau prin deducție (de exemplu, interviuarea cu privire la aplicarea unui control).
- Probele de audit în format documentat, indiferent dacă sunt tipărite, electronice sau pe alt suport, sunt mai credibile decât probele obținute verbal (de exemplu, o înregistrare scrisă concomitentă a unei întâlniri este mai credibilă decât o declarație verbală ulterioară privind aspectele discutate).
- Probele de audit furnizate de documentele originale sunt mai credibile decât probele de audit furnizate prin intermediul fotocopiilor sau facsimilelor ori al documentelor care au fost filmate, digitalizate sau transpuse în alt mod în format electronic, a căror credibilitate poate depinde de controalele asupra întocmirii și păstrării lor.

2. Precizați ce reprezintă *competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al conducerii*, și care sunt sursele relevante din care pot proveni informațiile referitoare la acestea, în conformitate cu ISA 500 – *Probe de audit*

Conform ISA 500 – *Probe de audit*, competența se referă la natura și nivelul de experiență al expertului conducerii. Capacitatea se referă la abilitatea expertului conducerii de a-și pune în aplicare competența în circumstanțele date. Factorii care influențează capacitatea pot include, de exemplu, localizarea geografică și disponibilitatea timpului și resurselor. Obiectivitatea se referă la efectele posibile pe care le-ar putea avea subiectivismul, conflictele de interese sau influența altor părți asupra raționamentului profesional sau de afaceri al expertului conducerii.

Competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al conducerii, precum și orice controale din cadrul entității cu privire la activitatea acelui expert reprezintă factori importanți în raport cu credibilitatea oricăror informații emise de un expert al conducerii.

Informațiile referitoare la competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al conducerii pot proveni dintr-o varietate de surse, precum:

- Experiența personală legată de activitatea anterioară a acelui expert.
- Discuțiile cu acel expert.
- Discuțiile cu alte părți care sunt familiarizate cu activitatea acelui expert.
- Cunoștințele referitoare la calificările acelui expert, calitatea sa de membru al unui organism profesional sau al unei asociații din sectorul de activitate, autorizația de practică ori alte forme de recunoaștere externă.
- Articole publicate sau cărți scrise de acel expert.
- Un expert al auditorului, dacă există, care îl asistă pe auditor în vederea obținerii de suficiente probe de audit adecvate cu privire la informațiile emise de expertul conducerii.

Aspectele relevante pentru evaluarea competenței, capacității și obiectivității unui expert al conducerii includ măsura în care activitatea acelui expert face obiectul unor standarde de performanță tehnică ori al altor dispoziții profesionale sau aferente sectorului de activitate, de exemplu, standarde de etică sau alte dispoziții care decurg din calitatea de membru al unui organism profesional sau al unei asociații din sectorul de activitate, standarde de acreditare ale unui organism de autorizare sau dispoziții impuse prin

legi ori reglementări.

Alte aspecte care pot fi relevante includ:

- Relevanța competenței expertului conducerii în raport cu aspectul pentru care va fi utilizată activitatea celui expert, inclusiv orice specializări din domeniul celui expert. De exemplu, un anumit actuar se poate specializa în asigurări de proprietate și în caz de accidente, dar poate avea o experiență limitată în ceea ce privește calculul pensiilor.
- Competența expertului conducerii cu privire la dispozițiile de contabilitate relevante, de exemplu, cunoștințe privind ipotezele și metodele, inclusiv modelele, acolo unde sunt aplicabile, care sunt consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Dacă evenimentele neașteptate, modificările condițiilor sau probele de audit obținute din rezultatele procedurilor de audit indică faptul că ar putea fi necesară reconsiderarea evaluării inițiale a competenței, capacității și obiectivității expertului conducerii pe măsură ce auditul avansează.

3. Precizați ce presupune înțelegerea de către auditor a activității expertului conducerii, în conformitate cu ISA 500 – *Probe de audit*

Conform 500 – *Probe de audit*, Înțelegerea activității expertului conducerii include înțelegerea domeniului de competență relevant. Înțelegerea domeniului de competență relevant poate fi obținută în paralel cu determinarea de către auditor a măsurii în care auditorul deține competența necesară pentru a evalua activitatea expertului conducerii sau dacă auditorul are nevoie de un expert al auditorului în acest sens.

Aspectele legate de domeniul de activitate al expertului conducerii relevante pentru înțelegerea acestuia de către auditor pot include:

- Dacă domeniul de activitate al celui expert conține specializări care sunt relevante pentru audit.
- Dacă se aplică orice standarde profesionale sau de alt tip și orice dispoziții legale sau de reglementare.
- Ce ipoteze și metode sunt utilizate de către expertul conducerii și dacă acestea sunt general acceptate în domeniul de activitate al celui expert și sunt adecvate în scopuri de raportare financiară.
- Natura datelor interne și externe sau a informațiilor pe care le utilizează expertul conducerii.

În cazul unui expert al conducerii contractat de către entitate, va exista, în mod normal, o scrisoare de misiune sau altă formă scrisă de acord între entitate și acel expert. Evaluarea celui acord pentru înțelegerea activității expertului conducerii poate ajuta auditorul să determine gradul de adecvare al următoarelor aspecte pentru scopurile auditorului:

- Natura, aria de acoperire și obiectivele activității celui expert;
- Rolurile și responsabilitățile conducerii, respectiv ale celui expert; și
- Natura, plasarea în timp și amploarea comunicării dintre conducere și acel expert, inclusiv forma oricărui raport care urmează să fie furnizat de acel expert.

În cazul unui expert al conducerii angajat de către entitate, este mai puțin probabil să existe un astfel de acord scris. Intervievarea expertului și a altor membri ai conducerii poate reprezenta metoda cea mai adecvată pentru ca auditorul să obțină înțelegerea necesară.

Subiect 8 REZOLVARE

1. Precizați ce presupune selectarea tuturor elementelor de testat pentru obținerea probelor de audit, conform ISA 500 – *Probe de audit*

Auditorul poate decide că cel mai adecvat va fi să examineze întreaga populație de elemente care alcătuiesc o clasă de tranzacții sau de solduri ale conturilor (sau un strat din cadrul acelei populații).

Examinarea 100% nu este probabilă în cazul testelor controalelor; este, însă, mai obișnuită în cazul testelor de detaliu.

Examinarea 100% poate fi adecvată atunci când, de exemplu:

- Populația este constituită dintr-un număr mic de elemente cu valoare mare;
- Există un risc semnificativ și alte mijloace nu furnizează suficiente probe de audit adecvate; sau
- Natura repetitivă a unui calcul sau a altui proces efectuat automat de un sistem informațional face ca o examinare 100% să fie eficace în ceea ce privește costul.

2. Precizați ce presupune selectarea unor elemente specifice de testat pentru obținerea probelor de audit, conform ISA 500 – *Probe de audit*

Conform ISA 500 – *Probe de audit*, auditorul poate decide să selecteze anumite elemente din cadrul unei populații. În luarea acestei decizii, factorii care pot fi relevanți includ înțelegerea entității de către auditor, riscurile evaluate de denaturare semnificativă și caracteristicile populației care este testată. Selectarea elementelor specifice pe baza raționamentului este supusă unui risc asociat altor factori decât eșantionarea.

Elementele specifice selectate pot include:

- Elemente cu valoare mare sau elemente-cheie. Auditorul poate decide să selecteze elemente specifice din cadrul unei populații deoarece valoarea acestora este ridicată sau prezintă alte caracteristici, de exemplu, elemente suspecte, neobișnuite, predispuse în mod specific la risc sau care au fost în trecut supuse erorii.
- Toate elementele care depășesc o anumită valoare. Auditorul poate decide să examineze elementele ale căror valori înregistrate depășesc o anumită sumă, astfel încât să verifice un procent mare din valoarea totală a unei clase de tranzacții sau a soldului unui cont.
- Elemente în vederea obținerii de informații. Auditorul poate examina elementele pentru a obține informații despre aspecte precum natura entității sau natura tranzacțiilor.

Deși examinarea selectivă a unor elemente specifice dintr-o clasă de tranzacții sau dintr-un sold al unui cont va reprezenta, deseori, un mijloc eficient de a obține probe de audit, aceasta nu constituie eșantionare în audit. Rezultatele procedurilor de audit aplicate elementelor selectate astfel nu pot fi extrapolate la întreaga populație; în consecință, examinarea selectivă a unor elemente specifice nu furnizează probe de audit cu privire la restul populației.

Subiect 9 REZOLVARE

1. Prezentați care este responsabilitatea auditorului privind obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

Dacă stocurile sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și starea stocurilor, prin:

(a) Participarea la inventarierea fizică a stocurilor, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil, pentru:

- (i) A evalua instrucțiunile și procedurile stabilite de conducere pentru înregistrarea și controlul rezultatelor inventarierii fizice a stocurilor entității;
- (ii) A observa efectuarea procedurilor de inventariere stabilite de conducere;
- (iii) A inspecta stocurile; și

(iv) A efectua teste de inventariere.

(b) Efectuarea de proceduri de audit asupra listelor de inventar finale ale entității pentru a determina măsura în care acestea reflectă cu acuratețe rezultatele reale ale inventarierii stocurilor.

Dacă inventarierea fizică a stocurilor este efectuată la o dată diferită de data situațiilor financiare, auditorul trebuie, pe lângă procedurile prevăzute de către ISA 501 - *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*, să efectueze proceduri de audit pentru a obține probe de audit cu privire la măsura în care modificările stocurilor între data inventarierii și data situațiilor financiare sunt înregistrate corespunzător.

Dacă auditorul nu poate participa la inventarierea fizică a stocurilor din cauza unor circumstanțe neprevăzute, auditorul trebuie să efectueze sau să observe unele inventarii fizice la o dată diferită și să efectueze proceduri de audit asupra tranzacțiilor care au loc între timp.

Dacă participarea la inventarierea fizică a stocurilor este imposibilă, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și starea stocurilor. Dacă acest lucru nu este posibil, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (revizuit).

Dacă stocurile aflate în custodia și sub controlul unei terțe părți sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și starea acelor stocuri prin efectuarea uneia dintre următoarele acțiuni sau a ambelor:

(a) Solicitarea unei confirmări de la terța parte cu privire la cantitățile și starea stocurilor deținute în numele entității.

(b) Efectuarea unei inspecții sau a altor proceduri de audit adecvate circumstanțelor.

2. Prezentări care este responsabilitatea auditorului privind conceperea și efectuarea de proceduri de audit în vederea identificării litigiilor și revendicărilor care implică entitatea și care pot genera un risc de denaturare semnificativă, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

Auditorul trebuie să conceapă și să efectueze proceduri de audit în vederea identificării litigiilor și revendicărilor care implică entitatea și care pot genera un risc de denaturare semnificativă, inclusiv:

(a) Intervievarea conducerii și, după caz, a altor persoane din cadrul entității, inclusiv a consilierului juridic intern;

(b) Revizuirea proceselor-verbale ale ședințelor persoanelor responsabile cu guvernanta și a corespondenței dintre entitate și consilierul său juridic extern; și

(c) Revizuirea conturilor de cheltuieli juridice.

Dacă auditorul evaluează un risc de denaturare semnificativă cu privire la litigiile sau revendicările identificate ori dacă procedurile de audit efectuate indică posibilitatea existenței unui alt litigiu sau a unei alte revendicări semnificativ(e), auditorul trebuie, pe lângă procedurile prevăzute de alte ISA-uri, să stabilească o comunicare directă cu consilierul juridic extern al entității. Auditorul trebuie să realizeze acest lucru prin intermediul unei scrisori de interviu, întocmită de către conducere și trimisă de către auditor, prin care i se solicită consilierului juridic extern al entității să comunice direct cu auditorul. Dacă legile, reglementările sau organismul profesional competent îi interzic(e) consilierului juridic extern al entității să comunice direct cu auditorul, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative.

În cazul în care:

(a) conducerea refuză să îi acorde auditorului permisiunea de a comunica sau de a se întâlni cu consilierul juridic extern al entității sau consilierul juridic extern al entității refuză să răspundă adecvat

scrisorii de intervievare sau îi este interzis să răspundă; și

(b) auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate efectuând proceduri de audit alternative, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (revizuit). Auditorul trebuie să solicite conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu guvernanta să furnizeze declarații scrise potrivit cărora toate litigiile și revendicările cunoscute, existente sau posibile, ale căror efecte trebuie să fie luate în considerare la întocmirea situațiilor financiare i-au fost prezentate auditorului și au fost contabilizate și prezentate conform cadrului de raportare financiară aplicabil.

3. Prezența care este responsabilitatea auditorului privind obținerea probelor de audit suficiente și adecvate cu privire la descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente conform cadrului de raportare financiară aplicabil, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

Auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente conform cadrului de raportare financiară aplicabil prin:

(a) Obținerea unei înțelegeri a metodelor utilizate de către conducere în determinarea informațiilor pe segmente și:

(i) Evaluarea măsurii în care este probabil ca aceste metode să aibă drept rezultat prezentarea informațiilor în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; și

(ii) După caz, testarea aplicării acestor metode; și

(b) Efectuarea de proceduri analitice sau alte proceduri de audit adecvate circumstanțelor.

Subiect 10 REZOLVARE

1. Prezența ce implică participarea auditorului la inventarierea fizică a stocurilor și care sunt aspectele relevante pentru planificarea participării la inventarierea fizică a stocurilor, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

Conducerea stabilește, de obicei, proceduri prin care stocurile sunt inventariate fizic cel puțin o dată pe an pentru a servi ca bază pentru întocmirea situațiilor financiare și, după caz, pentru a confirma credibilitatea sistemului de inventariere permanent al entității.

Participarea la inventarierea fizică a stocurilor implică:

- Inspectarea stocurilor în vederea stabilirii existenței și evaluării stării acestora și efectuarea de teste de inventariere;
- Observarea conformității cu instrucțiunile conducerii și desfășurarea de proceduri în vederea înregistrării și controlului rezultatelor inventarierii fizice a stocurilor; și
- Obținerea de probe de audit cu privire la credibilitatea procedurilor de inventariere stabilite de conducere.

Aceste proceduri pot servi drept teste ale controalelor sau proceduri de fond în funcție de evaluarea riscului de către auditor, de abordarea planificată și de procedurile specifice efectuate.

Aspectele relevante pentru planificarea participării la inventarierea fizică a stocurilor includ, de exemplu:

- Riscurile de denaturare semnificativă aferente stocurilor.
- Natura controlului intern aferent stocurilor.
- Măsura în care se estimează că vor fi stabilite proceduri adecvate și vor fi emise instrucțiuni corespunzătoare în ceea ce privește inventarierea fizică a stocurilor.
- Plasarea în timp a inventarierii fizice a stocurilor.

- Măsura în care entitatea menține un sistem de inventariere permanent.
- Locațiile în care sunt păstrate stocurile, inclusiv pragul de semnificație al stocurilor și riscurile de denaturare semnificativă din diferite locații, atunci când se stabilesc locațiile unde este necesară participarea. ISA 6004 tratează implicarea altor auditori și, în consecință, poate fi relevant dacă această implicare se referă la participarea la inventarierea fizică a stocurilor într-o locație îndepărtată.
- Măsura în care este necesară asistența unui expert al auditorului. ISA 6205 tratează utilizarea unui expert al auditorului care să îl ajute pe auditor să obțină suficiente probe de audit adecvate.

2. Prezența care sunt aspectele relevante pentru evaluarea instrucțiunilor și procedurilor stabilite pentru înregistrarea și controlul inventarierii fizice a stocurilor, precum și cele privind observarea efectuării procedurilor de inventariere stabilite de conducere, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

Aspectele relevante pentru evaluarea instrucțiunilor și procedurilor stabilite de conducere pentru înregistrarea și controlul inventarierii fizice a stocurilor includ măsura în care acestea abordează, de exemplu:

- Aplicarea unor activități de control adecvate, de exemplu, colectarea listelor de inventariere fizică a stocurilor folosite, contabilizarea listelor de inventariere fizică a stocurilor nefolosite și procedurile de inventariere și reinventariere.
- Identificarea cu acuratețe a stadiului de finalizare a producției în curs de execuție, a elementelor cu mișcare lentă, uzate moral sau deteriorate și a stocurilor deținute de o terță parte, de exemplu, în consignație.
- Procedurile utilizate pentru estimarea cantităților fizice, după caz, precum cele care ar putea fi necesare pentru estimarea cantității fizice a unui stoc de cărbune.
- Controlul asupra mișcării stocurilor între diferite zone și livrării și recepției stocurilor înainte și după data de delimitare a exercițiilor financiare.

Observarea efectuării procedurilor de inventariere stabilite de conducere, de exemplu, cele legate de controlul asupra mișcării stocurilor înainte, în timpul și ulterior inventarierii, ajută auditorul să obțină probe de audit că instrucțiunile și procedurile de inventariere stabilite de conducere sunt concepute și implementate adecvat.

Mai mult, auditorul poate obține copii ale informațiilor referitoare la delimitarea exercițiilor, cum ar fi detalii ale mișcării stocurilor, care să îl ajute în efectuarea procedurilor de audit cu privire la contabilizarea acestor mișcări la o dată ulterioară.

3. Prezența care este responsabilitatea auditorului privind inspectarea stocurilor și efectuarea testelor de inventariere fizică, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

Inspectarea stocurilor atunci când participă la inventarierea fizică a stocurilor îl ajută pe auditor să stabilească existența stocurilor (deși nu neapărat și dreptul de proprietate asupra acestora) și să identifice, de exemplu, stocurile uzate moral, deteriorate sau învechite.

Efectuarea testelor de inventariere fizică, de exemplu, prin urmărirea elementelor selectate din listele de inventariere ale conducerii în stocul fizic și urmărirea elementelor selectate din stocul fizic în listele de inventariere ale conducerii, furnizează probe de audit cu privire la exhaustivitatea și acuratețea acestor liste.

Pe lângă înregistrarea testelor de inventariere ale auditorului, obținerea de copii ale listelor de

inventariere fizică finale ale conducerii îl ajută pe auditor în efectuarea unor proceduri de audit subsecvente pentru a determina dacă listele de inventar finale ale entității reflectă cu acuratețe rezultatele reale ale inventarierii stocurilor.

Subiect 11 REZOLVARE

1. Prezența ce implică participarea auditorului la inventarierea fizică a stocurilor desfășurată la o dată diferită de data situațiilor financiare, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

Dacă inventarierea fizică a stocurilor este efectuată la o dată diferită de data situațiilor financiare, auditorul trebuie, pe lângă procedurile prevăzute în ISA 501, să efectueze proceduri de audit pentru a obține probe de audit cu privire la măsura în care modificările stocurilor între data inventarierii și data situațiilor financiare sunt înregistrate corespunzător.

Din motive practice, inventarierea fizică a stocurilor se poate desfășura la o dată diferită sau la date diferite de data situațiilor financiare. Această situație poate apărea indiferent dacă cantitățile de stocuri sunt determinate de conducere printr-o inventariere fizică anuală sau dacă este menținut un sistem de inventariere permanent.

În fiecare caz, eficacitatea cu care controalele asupra modificărilor stocurilor sunt proiectate, implementate și menținute determină măsura în care desfășurarea inventarierii fizice a stocurilor la o dată diferită sau la date diferite de data situațiilor financiare este adecvată în scopuri de audit. ISA 330 stabilește dispoziții și furnizează îndrumări cu privire la procedurile de fond efectuate la o dată interimară.

Atunci când este menținut un sistem de inventariere permanent, conducerea poate efectua inventarieri fizice sau alte teste în vederea stabilirii credibilității informațiilor cu privire la cantitățile de stocuri incluse în listele de inventar permanent ale entității.

În unele cazuri, conducerea sau auditorul ar putea identifica diferențe între listele de inventar permanent și cantitățile de stocuri fizice reale disponibile; acestea pot indica o funcționare ineficăce a controalelor asupra modificărilor stocurilor.

Aspectele relevante de luat în considerare atunci când sunt concepute proceduri de audit în vederea obținerii de probe de audit cu privire la măsura în care modificările valorilor stocurilor între data sau datele inventarierii și listele de inventar finale sunt înregistrate corespunzător includ:

- Măsura în care listele de inventar permanent sunt ajustate corespunzător.
- Credibilitatea listelor de inventar permanent ale entității.
- Motivele diferențelor semnificative dintre informațiile obținute în cadrul inventarierii fizice și listele de inventar permanent.

2. Prezența care va fi responsabilitatea auditorului, precum și demersul utilizat de acesta, atunci când participarea la inventarierea fizică a stocurilor este imposibilă, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

Dacă participarea la inventarierea fizică a stocurilor este imposibilă, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și starea stocurilor. Dacă acest lucru nu este posibil, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (revizuit).

În unele cazuri, participarea la inventarierea fizică a stocurilor ar putea fi imposibilă. Acest lucru poate fi rezultatul unor factori precum natura și locația stocurilor, de exemplu, atunci când stocurile sunt

depozitate într-o locație care poate pune în pericol siguranța auditorului.

Totuși, un inconvenient de nivel general pentru auditor nu este suficient pentru a susține o decizie a auditorului privind imposibilitatea participării.

Mai mult, așa cum se explică în ISA 200, aspectele legate de dificultate, timp sau costurile implicate nu reprezintă, în sine, o bază validă pentru ca auditorul să omită o procedură de audit pentru care nu există alternativă sau pentru ca acesta să se mulțumească cu o probă de audit care este mai puțin convingătoare.

În unele cazuri în care participarea este imposibilă, procedurile de audit alternative, de exemplu, inspecția documentației vânzării ulterioare a elementelor de stocuri specifice dobândite sau achiziționate anterior inventarierii fizice a stocurilor, poate furniza suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și starea stocurilor.

Totuși, în alte cazuri, s-ar putea să nu fie posibil să se obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și starea stocurilor prin efectuarea de proceduri de audit alternative. În astfel de cazuri, ISA 705 (revizuit) impune auditorului să modifice opinia din raportul auditorului ca rezultat al limitării ariei de acoperire.

3. Prezența care este responsabilitatea auditorului privind inspectarea stocurilor și efectuarea testelor de inventariere fizică, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

Dacă stocurile aflate în custodia și sub controlul unei terțe părți sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și starea acelor stocuri prin efectuarea uneia dintre următoarele acțiuni sau a ambelor:

(a) Solicitarea unei confirmări de la terța parte cu privire la cantitățile și starea stocurilor deținute în numele entității.

(b) Efectuarea unei inspecții sau a altor proceduri de audit adecvate circumstanțelor.

În funcție de circumstanțe, de exemplu, în cazul în care se obțin informații care generează îndoieli cu privire la integritatea și obiectivitatea terței părți, auditorul poate considera adecvată efectuarea altor proceduri de audit în loc de confirmarea cu terța parte sau pe lângă aceasta.

Exemplele de alte proceduri de audit includ:

- Participarea sau efectuarea de aranjamente în vederea participării unui alt auditor la inventarierea fizică a stocurilor terței părți, dacă este posibil.
- Obținerea raportului unui alt auditor sau a unui raport al auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la caracterul adecvat al controlului intern al terței părți în vederea obținerii unei asigurări că acele stocuri sunt inventariate corespunzător și protejate adecvat.
- Inspectarea documentației cu privire la stocurile deținute de terțe părți, de exemplu, notele de recepție.
- Solicitarea confirmării altor părți atunci când stocurile sunt depuse drept gaj.

Subiect 12 REZOLVARE

1. Prezența care va fi demersul auditorului privind testarea exhaustivității informațiilor despre litigii și revendicări, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

Auditorul trebuie să conceapă și să efectueze proceduri de audit în vederea identificării litigiilor și revendicărilor care implică entitatea și care pot genera un risc de denaturare semnificativă, inclusiv:

(a) Intervievarea conducerii și, după caz, a altor persoane din cadrul entității, inclusiv a consilierului

juridic intern;

(b) Revizuirea proceselor-verbale ale ședințelor persoanelor responsabile cu guvernarea și a corespondenței dintre entitate și consilierul său juridic extern; și

(c) Revizuirea conturilor de cheltuieli juridice.

Litigiile și revendicările care implică entitatea pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și, astfel, se poate impune prezentarea sau contabilizarea lor în situațiile financiare.

În plus față de procedurile amintite mai sus, alte proceduri relevante includ, de exemplu, utilizarea informațiilor obținute prin intermediul procedurilor de evaluare a riscurilor desfășurate ca parte a obținerii unei înțelegeri a entității și a mediului său pentru a-l ajuta pe auditor să cunoască litigiile și revendicările în care este implicată entitatea.

Probele de audit obținute în scopul identificării litigiilor și revendicărilor care pot genera un risc de denaturare semnificativă pot furniza, de asemenea, probe de audit cu privire la alte considerente relevante privind litigiile și revendicările, cum ar fi evaluarea sau măsurarea. ISA 540 stabilește dispoziții și furnizează îndrumări relevante pentru analizarea de către auditor a litigiilor și revendicărilor care impun estimări contabile sau prezentări de informații aferente în situațiile financiare.

În funcție de circumstanțe, auditorul poate considera adecvată examinarea documentelor-sursă conexe, cum ar fi facturile pentru cheltuielile juridice, ca parte a revizuirii de către auditor a conturilor de cheltuieli juridice.

2. Prezentări care va fi demersul auditorului privind comunicarea cu consilierul juridic extern al entității, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

Comunicarea directă cu consilierul juridic extern al entității îl ajută pe auditor să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la măsura în care sunt cunoscute posibile litigii și revendicări semnificative și la măsura în care estimările conducerii cu privire la implicațiile financiare, inclusiv costurile, sunt rezonabile.

În unele cazuri, auditorul poate încerca stabilirea unei comunicări directe cu consilierul juridic extern al entității prin intermediul unei scrisori de interviuare generală. În acest scop, o scrisoare de interviuare generală îi solicită consilierului juridic extern al entității să îl informeze pe auditor despre orice litigiu sau revendicare de care acesta are cunoștință, alături de o evaluare a rezultatului litigiilor și revendicărilor și de o estimare a implicațiilor financiare, inclusiv a costurilor implicate.

Dacă se consideră puțin probabil să se primească un răspuns corespunzător din partea consilierului juridic extern al entității la o scrisoare de interviuare generală, de exemplu, dacă organismul profesional de care aparține consilierul juridic extern interzice răspunsul la o astfel de scrisoare, auditorul poate încerca să comunice direct prin intermediul unui scrisori de interviuare specifică. În acest scop, o scrisoare de interviuare specifică include:

(a) O listă a litigiilor și revendicărilor;

(b) Acolo unde sunt disponibile, evaluarea conducerii cu privire la rezultatul fiecărui litigiu sau fiecărei revendicări identificat(e) și estimarea implicațiilor sale financiare, inclusiv a costurilor implicate; și

(c) O solicitare adresată consilierului juridic extern al entității de a confirma caracterul rezonabil al evaluărilor conducerii și de a-i furniza auditorului informații suplimentare dacă lista este considerată incompletă sau incorectă de către consilierul juridic extern al entității.

În anumite circumstanțe, auditorul poate considera, de asemenea, necesar să se întâlnească cu consilierul juridic extern al entității pentru a discuta rezultatul probabil al litigiilor sau revendicărilor. Această situație poate apărea, de exemplu, atunci când:

- Auditorul determină că aspectul reprezintă un risc semnificativ.
- Aspectul este complex.
- Există un dezacord între conducere și consilierul juridic extern al entității.

De obicei, astfel de întâlniri necesită permisiunea conducerii și se desfășoară cu participarea unui reprezentant al conducerii.

În conformitate cu ISA 700 (revizuit), auditorului i se impune să dateze raportul auditorului nu mai devreme de data la care auditorul a obținut suficiente probe de audit adecvate pe care să își bazeze opinia cu privire la situațiile financiare. Probele de audit cu privire la stadiul litigiilor și al revendicărilor până la data raportului auditorului pot fi obținute prin intervievarea conducerii, inclusiv a consilierului juridic intern, care are responsabilitatea de a trata aspectele relevante. În unele situații, poate fi necesar ca auditorul să obțină informații actualizate de la consilierul juridic extern al entității.

Subiect 13 REZOLVARE

1. **Definiți următorii termeni: *confirmare externă, solicitare de confirmare pozitivă, solicitare de confirmare negativă, lipsa răspunsului, excepție*. Prezentați procedurile de confirmare externă, conform ISA 505 – *Confirmări externe***

Confirmarea externă reprezintă o probă de audit obținută sub formă de răspuns scris adresat direct auditorului de la o terță parte (partea care confirmă), în format tipărit, electronic sau în alt format.

Solicitarea de confirmare pozitivă reprezintă o solicitare ca partea care confirmă să îi răspundă direct auditorului, indicând dacă este de acord sau nu cu informațiile din solicitare ori furnizând informațiile solicitate.

Solicitarea de confirmare negativă reprezintă o solicitare ca partea care confirmă să îi răspundă direct auditorului doar dacă aceasta nu este de acord cu informațiile furnizate în solicitare.

Lipsa răspunsului sau răspunsul parțial al părții care confirmă la o solicitare de confirmare pozitivă ori o solicitare de confirmare returnată fără să fi ajuns la destinatar.

Excepție reprezintă un răspuns care indică o diferență între informațiile a căror confirmare a fost solicitată sau conținute în evidența entității și informațiile furnizate de partea care confirmă.

Atunci când utilizează proceduri de confirmare externă, auditorul trebuie să mențină controlul asupra solicitărilor de confirmare externă, inclusiv:

- (a) Stabilirea informațiilor care vor fi confirmate sau solicitate;
- (b) Selectarea părții corespunzătoare care va confirma;
- (c) Conceperea solicitărilor de confirmare, stabilind inclusiv dacă solicitările sunt adresate în mod corespunzător și dacă includ informații privind procedura de răspuns, astfel încât răspunsurile să îi fie transmise direct auditorului; și
- (d) Transmiterea solicitărilor, inclusiv a solicitărilor ulterioare, acolo unde este cazul, către partea care confirmă.

2. **Prezentați care va fi răspunsul auditorului atunci când conducerea refuză să îi permită auditorului să transmită o solicitare de confirmare și cum va trata auditorul răspunsurile procedurilor de confirmare externă, conform ISA 505 – *Confirmări externe***

În cazul în care conducerea refuză să îi permită auditorului să transmită o solicitare de confirmare, auditorul trebuie:

- (a) Să intervieveze conducerea cu privire la motivele refuzului și să caute probe de audit cu privire la validitatea și caracterul rezonabil al acestora;

(b) Să evalueze implicațiile refuzului conducerii asupra evaluării auditorului cu privire la riscurile relevante de denaturare semnificativă, inclusiv cu privire la riscul de fraudă, și cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea altor proceduri de audit; și

(c) Să efectueze proceduri de audit alternative concepute în vederea obținerii de probe de audit relevante și credibile.

Dacă auditorul concluzionează că refuzul conducerii de a-i permite să transmită o solicitare de confirmare nu este rezonabil sau dacă auditorul se află în imposibilitatea de a obține probe de audit relevante și credibile din proceduri de audit alternative, auditorul trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta în conformitate cu ISA 260 (revizuit).

De asemenea, auditorul trebuie să stabilească implicațiile asupra auditului și asupra opiniei auditorului în conformitate cu ISA 705 (revizuit).

Rezultatele procedurilor de confirmare externă:

Credibilitatea răspunsurilor la solicitările de confirmare

Dacă auditorul identifică factori care pot genera îndoieli cu privire la credibilitatea răspunsurilor la o solicitare de confirmare, auditorul trebuie să obțină probe de audit subsecvente pentru a elimina aceste îndoieli.

Dacă auditorul stabilește că un răspuns la o solicitare de confirmare nu este credibil, auditorul trebuie să evalueze implicațiile asupra evaluării riscurilor relevante de denaturare semnificativă, inclusiv asupra riscului de fraudă, și asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii aferente ale altor proceduri de audit.

Lipsa răspunsului

În cazul fiecărei lipse a unui răspuns, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține probe de audit relevante și credibile.

Cazul în care este necesar un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă pentru a obține suficiente probe de audit adecvate

Dacă auditorul a stabilit că este necesar un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă pentru a obține suficiente probe de audit adecvate, procedurile de audit alternative nu vor furniza probele de audit de care are nevoie auditorul. Dacă auditorul nu obține o astfel de confirmare, el trebuie să stabilească implicațiile asupra auditului și asupra opiniei auditorului în conformitate cu ISA 705 (revizuit)

Excepții

Auditorul trebuie să investigheze excepțiile pentru a stabili dacă acestea constituie sau nu indicii ale unor denaturări.

3. Prezența care va fi răspunsul auditorului atunci când va primi confirmări negative și cum va evalua acesta probele obținute, conform ISA 505 – Confirmări externe

Confirmările negative furnizează probe de audit mai puțin convingătoare decât confirmările pozitive. În consecință, auditorul nu trebuie să utilizeze solicitările de confirmare negativă drept singura procedură de audit de fond pentru a trata un risc evaluat de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune decât în cazul în care sunt îndeplinite toate condițiile următoare:

(a) Auditorul a determinat că riscul de denaturare semnificativă este scăzut și a obținut suficiente probe de audit adecvate cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele relevante pentru aserțiune;

(b) Populația de elemente care fac obiectul procedurilor de confirmare negativă cuprinde un număr mare de solduri ale conturilor, tranzacții sau condiții omogene și de mici dimensiuni;

(c) Se așteaptă să existe o rată foarte scăzută a excepțiilor; și

(d) Auditorul nu cunoaște nicio circumstanță sau condiție care ar determina destinatarul solicitărilor de

confirmare negativă să nu dea curs unor astfel de solicitări.

Neprimirea unui răspuns la o solicitare de confirmare negativă nu indică, în mod explicit, primirea de către destinatarul vizat a solicitării de confirmare sau verificarea acurateții informațiilor conținute în solicitare. În consecință, faptul că una dintre părțile care confirmă nu a răspuns la o solicitare de confirmare negativă furnizează probe de audit mult mai puțin convingătoare decât un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă.

De asemenea, este mai probabil ca părțile care confirmă să răspundă pentru a-și indica dezacordul cu o solicitare de confirmare atunci când informațiile din solicitarea de confirmare nu sunt în favoarea lor și este mai puțin probabil să răspundă în alte cazuri. De exemplu, este mai probabil ca deținătorii de depozite bancare să răspundă dacă aceștia consideră că soldul contului lor este subevaluat în solicitarea de confirmare, dar este mai puțin probabil să răspundă dacă apreciază că soldul este supraevaluat. Prin urmare, trimiterea de solicitări de confirmare negativă persoanelor care dețin depozite bancare poate fi o procedură utilă pentru a determina dacă astfel de solduri ar putea fi subevaluate, dar este puțin probabil ca aceasta să fie eficace dacă auditorul caută probe cu privire la supraevaluare.

Auditorul trebuie să evalueze dacă rezultatele procedurilor de confirmare externă furnizează probe de audit relevante și credibile sau dacă sunt necesare probe de audit subsecvente.

Atunci când evaluează rezultatele solicitărilor individuale de confirmare externă, auditorul le poate clasifica după cum urmează:

- (a) Un răspuns de la partea care confirmă corespunzătoare care indică acordul cu privire la informațiile furnizate în solicitarea de confirmare sau care furnizează informațiile solicitate, fără excepție;
- (b) Un răspuns considerat ca fiind lipsit de credibilitate;
- (c) O lipsă a răspunsului; sau
- (d) Un răspuns care indică o excepție.

Evaluarea de către auditor, atunci când este luată în considerare împreună cu alte proceduri de audit pe care auditorul se poate să le fi efectuat, poate ajuta auditorul să concluzioneze dacă au fost obținute suficiente probe de audit adecvate sau dacă sunt necesare probe de audit subsecvente.

Subiect 14 REZOLVARE

1. Descrieți procedura de confirmare externă, conform ISA 505 – *Confirmări externe*

Proceduri de confirmare externă

Stabilirea informațiilor care urmează a fi confirmate sau solicitate:

Procedurile de confirmare externă sunt frecvent efectuate pentru a confirma sau a solicita informații cu privire la soldurile conturilor și elementele acestora. De asemenea, acestea pot fi utilizate pentru confirmarea termenelor acordurilor, contractelor sau tranzacțiilor dintre o entitate și alte părți ori pentru a confirma absența anumitor condiții, cum ar fi un „acord secundar”.

Selectarea părții corespunzătoare care confirmă:

Răspunsurile la solicitările de confirmare furnizează probe de audit mai relevante și mai credibile atunci când solicitările de confirmare sunt trimise unei părți care confirmă despre care auditorul consideră că este în cunoștință de cauză în ceea ce privește informațiile ce urmează a fi confirmate. De exemplu, un reprezentant al unei instituții financiare care cunoaște tranzacțiile sau angajamentele pentru care se solicită o confirmare poate fi cea mai adecvată persoană din cadrul instituției financiare de la care să se solicite confirmarea.

Conceperea solicitărilor de confirmare:

Modul în care a fost concepută o solicitare de confirmare poate afecta direct rata de răspuns aferentă

solicitării, precum și credibilitatea și natura probelor de audit obținute din răspunsuri.

Factorii care trebuie luați în considerare atunci când sunt concepute solicitările de confirmare includ:

- Aserțiunile tratate.
- Riscurile specifice de denaturare semnificativă identificate, inclusiv riscurile de fraudă.
- Modul de așezare în pagină și de prezentare a solicitării de confirmare.
- Experiența anterioară în misiunea de audit sau în misiuni similare.
- Metoda de comunicare (de exemplu, în format tipărit, electronic sau în alt format).
- Autorizarea acordată de conducere părților care confirmă sau încurajarea acestora să răspundă auditorului. Este posibil ca părțile care confirmă să fie dispuse să răspundă unei solicitări de confirmare numai dacă aceasta include o autorizare din partea conducerii.
- Capacitatea destinatarului vizat de a confirma sau de a furniza informațiile solicitate (de exemplu, valoarea facturilor individuale în comparație cu soldul total).

O solicitare de confirmare externă pozitivă îi solicită părții care confirmă să îi răspundă auditorului în toate cazurile, fie indicând acordul părții care confirmă cu privire la informațiile date, fie solicitând părții care confirmă să furnizeze informații. De obicei, se așteaptă ca răspunsul la o solicitare de confirmare pozitivă să furnizeze probe de audit credibile. Cu toate acestea, există un risc ca partea care confirmă să răspundă la solicitarea de confirmare fără să verifice dacă informațiile sunt corecte. Auditorul poate diminua acest risc prin utilizarea unor solicitări de confirmare pozitivă care nu precizează valoarea (sau alte informații) în solicitarea de confirmare, apelând la partea care confirmă pentru completarea valorii sau furnizarea altor informații. Pe de altă parte, utilizarea acestui tip de solicitare de confirmare „în alb” poate avea drept rezultat o rată de răspuns mai scăzută, deoarece implică un efort suplimentar al părților care confirmă.

Stabilirea faptului că solicitările sunt adresate corespunzător include testarea validității unora dintre adresele solicitărilor de confirmare sau a tuturor acestora înainte ca ele să fie transmise.

Urmărirea solicitărilor de confirmare:

Auditorul poate trimite o solicitare de confirmare suplimentară atunci când nu a fost primit în timp util un răspuns la o solicitare anterioară. De exemplu, auditorul poate trimite o solicitare suplimentară sau de revenire, după ce a verificat în prealabil exactitatea adresei inițiale.

2. Care va fi răspunsul auditorului la răspunsurile la solicitările de confirmare, în ceea ce privește credibilitatea acestora, conform ISA 505 – *Confirmări externe*?

Credibilitatea răspunsurilor la solicitările de confirmare

ISA 500 – *Probe de audit* arată că și atunci când probele de audit sunt obținute din surse din exteriorul entității pot exista circumstanțe care să afecteze credibilitatea acestora. Toate răspunsurile prezintă unele riscuri de interceptare, alterare sau fraudă. Astfel de riscuri există indiferent dacă răspunsul este obținut în format tipărit, electronic sau în alt format. Factorii care pot indica îndoieli cu privire la credibilitatea unui răspuns includ faptul că acesta:

- A fost primit indirect de auditor; sau
- Creează impresia că nu a venit de la partea care confirmă vizată inițial.

Răspunsurile primite electronic, de exemplu, prin fax sau prin poșta electronică, implică riscuri cu privire la credibilitate deoarece dovada originii și autorității respondentului poate fi dificil de stabilit, iar modificările pot fi dificil de detectat. Utilizarea de către auditor și respondent a unui proces care creează un mediu securizat pentru răspunsurile primite electronic ar putea atenua aceste riscuri. Dacă auditorul este convins că un asemenea proces este securizat și controlat în mod corespunzător, credibilitatea răspunsurilor aferente crește. Un proces de confirmare electronică ar putea încorpora diferite tehnici de

validare a identității expeditorului informațiilor în format electronic, de exemplu, utilizarea criptării, a semnăturilor digitale electronice și a procedurilor de verificare a autenticității paginii web.

Dacă o parte care confirmă utilizează o terță parte pentru a coordona și furniza răspunsurile la solicitările de confirmare, auditorul poate efectua proceduri pentru a trata riscurile ca:

- (a) Răspunsul să nu provină de la sursa adecvată;
- (b) Un respondent să nu fie autorizat să răspundă; și
- (c) Integritatea transmiterii să fie compromisă.

ISA 500 – *Probe de audit* impune auditorului să stabilească dacă va modifica sau va adăuga proceduri în vederea soluționării îndoielilor cu privire la credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe de audit.

Auditorul poate alege să verifice sursa și conținutul unui răspuns la o solicitare de confirmare prin contactarea părții care confirmă. De exemplu, atunci când o parte care confirmă răspunde prin poșta electronică, auditorul poate telefona părții care confirmă pentru a stabili dacă partea care confirmă a trimis, într-adevăr, răspunsul. Atunci când un răspuns i-a fost returnat auditorului indirect (de exemplu, deoarece partea care confirmă l-a adresat incorect entității, și nu auditorului), auditorul îi poate solicita părții care confirmă să-i răspundă în scris direct auditorului.

Un răspuns verbal la o solicitare de confirmare nu îndeplinește, în sine, definiția unei confirmări externe, deoarece nu reprezintă un răspuns scris direct către auditor. Cu toate acestea, în urma obținerii unui răspuns verbal la o solicitare de confirmare, auditorul poate, în funcție de circumstanțe, să solicite părții care confirmă să îi răspundă în scris direct auditorului. Dacă nu se primește un astfel de răspuns, auditorul caută alte probe de audit pentru susținerea informațiilor din răspunsul verbal.

Un răspuns la o solicitare de confirmare poate conține un limbaj restrictiv cu privire la utilizarea sa. Astfel de restricții nu anulează neapărat credibilitatea răspunsului ca probă de audit.

Răspunsuri lipsite de credibilitate

În cazul în care auditorul concluzionează că un răspuns nu este credibil, poate fi necesar ca auditorul să revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii și să modifice procedurile de audit planificate în consecință, în conformitate cu ISA 315 (revizuit). De exemplu, un răspuns lipsit de credibilitate poate indica un factor de risc de fraudă care impune evaluarea în conformitate cu ISA 240.

Subiect 15 REZOLVARE

1. Definiți următorii termeni: eșantionarea în audit, populație, risc de eșantionare, conform ISA 530 – Eșantionarea în audit

În contextul ISA 530 – *Eșantionarea în audit*, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

Eșantionarea în audit (eșantionare) reprezintă aplicarea procedurilor de audit pentru mai puțin de 100% din elementele din cadrul unei populații cu relevanță pentru audit în așa fel încât toate unitățile de eșantionare să aibă posibilitatea de a fi selectate, cu scopul de a-i furniza auditorului o bază rezonabilă în funcție de care să formuleze concluzii cu privire la întreaga populație.

Populația reprezintă întregul set de date din care este selectat un eșantion și despre care auditorul dorește trage concluzii.

Riscul de eșantionare reprezintă riscul ca auditorul să ajungă, pe baza unui eșantion, la o concluzie diferită de concluzia la care ar fi ajuns dacă întreaga populație ar fi fost supusă aceleiași proceduri de audit. Riscul de eșantionare poate duce la două tipuri de concluzii eronate:

- (i) În cazul unui test al controalelor, la concluzia potrivit căreia controalele sunt mai eficace decât în realitate sau, în cazul unui test de detaliu, la concluzia că nu există o denaturare semnificativă, când de

fapt aceasta există. Auditorul este preocupat, în primul rând, de acest tip de concluzie eronată, deoarece aceasta afectează eficacitatea auditului și este mai probabil să conducă la o opinie de audit neadecvată.

(ii) În cazul unui test al controalelor, la concluzia potrivit căreia controalele sunt mai puțin eficace decât în realitate sau, în cazul unui test de detaliu, la concluzia că există o denaturare semnificativă, când de fapt aceasta nu există. Acest tip de concluzie eronată afectează eficiența auditului, deoarece conduce, de regulă, la o muncă suplimentară pentru a stabili dacă au fost incorecte concluziile inițiale.

2. Prezența tehnica de eșantionare în audit, conform ISA 530 – Eșantionarea în audit

Tehnica de eșantionare

Eșantionarea în audit îi permite auditorului să obțină și să evalueze probe de audit referitoare la anumite caracteristici ale elementelor selectate, pentru a formula sau a sprijini formularea unei concluzii cu privire la populația din care a fost extras eșantionul. Eșantionarea în audit poate fi aplicată utilizând fie abordări de eșantionare nestatistică, fie abordări de eșantionare statistică.

Atunci când proiectează un eșantion de audit, auditorul ia în considerare scopul specific care trebuie atins și combinația de proceduri de audit care are probabilitatea cea mai mare de a atinge acest scop. Luarea în considerare a naturii probelor de audit căutate și a condițiilor abaterii sau denaturării posibile sau a altor caracteristici referitoare la acele probe de audit îl va ajuta pe auditor să definească ceea ce constituie o abatere sau o denaturare și ce populație să utilizeze pentru eșantionare.

La efectuarea eșantionării în audit, auditorul efectuează proceduri de audit pentru a obține probe care să ateste că populația din care se selectează eșantionul de audit este completă.

Luarea în considerare de către auditor a scopului procedurii de audit include o înțelegere clară a ceea ce constituie o abatere sau o denaturare, astfel încât toate condițiile relevante scopului procedurii de audit, și doar acestea, să fie incluse în evaluarea abaterilor sau în extrapolarea denaturărilor. De exemplu, într-un test de detaliu referitor la existența conturilor de creanțe, precum confirmarea, plățile efectuate de client înainte de data confirmării, dar încasate la puțin timp după acea dată de către client nu sunt considerate o denaturare. De asemenea, o sumă raportată eronat între două conturi de clienți nu afectează soldul total al conturilor de creanțe. Prin urmare, se poate să nu fie adecvat ca această situație să fie considerată o denaturare în evaluarea rezultatelor eșantionului acestei proceduri de audit specifice, chiar dacă poate avea un efect important asupra altor aspecte ale auditului, cum ar fi evaluarea riscului de fraudă sau a caracterului adecvat al ajustărilor pentru deprecierea creanțelor incerte.

Atunci când ia în considerare caracteristicile unei populații, în cazul testelor controalelor, auditorul efectuează o evaluare a ratei de abatere preconizate pe baza înțelegerii de către auditor a controalelor relevante sau pe baza examinării unui număr redus de elemente din cadrul populației. Această evaluare este efectuată în vederea proiectării și determinării dimensiunii eșantionului de audit. De exemplu, dacă rata de abatere preconizată este inacceptabil de ridicată, auditorul va decide, de regulă, să nu efectueze teste ale controalelor. În mod similar, în cazul testelor de detaliu, auditorul efectuează o evaluare a denaturării preconizate din cadrul populației. Dacă denaturarea preconizată este ridicată, examinarea în proporție de 100% sau utilizarea unui eșantion de dimensiune mare poate fi adecvată în efectuarea testelor de detaliu.

Atunci când ia în considerare caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul, auditorul poate determina că este adecvată stratificarea sau selectarea în funcție de valoare.

Decizia cu privire la măsura în care ar trebui utilizată o abordare de eșantionare statistică sau nestatistică este o chestiune care ține de raționamentul auditorului; totuși, dimensiunea eșantionului nu reprezintă un criteriu valid de diferențiere între abordările statistice și nestatistice.

3. Prezențați care va fi răspunsul auditorului atunci când va stabili natura și cauza abaterilor și denaturărilor, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*

Auditorul trebuie să investigheze natura și cauza oricăror abateri sau denaturări identificate și să evalueze efectul lor posibil asupra scopului procedurii de audit și asupra altor domenii ale auditului.

În circumstanțele extrem de rare în care auditorul consideră că o denaturare sau o abatere descoperită în cadrul unui eșantion este o anomalie, acesta trebuie să ajungă la un nivel ridicat de certitudine în ceea ce privește faptul că acea denaturare sau abatere nu este reprezentativă la nivelul populației.

Auditorul trebuie să ajungă la acest nivel ridicat de certitudine prin efectuarea de proceduri de audit suplimentare pentru a obține suficiente probe de audit adecvate care să ateste că acea denaturare sau abatere nu afectează restul populației.

Atunci când analizează abaterile și denaturările identificate, auditorul poate observa că multe dintre acestea au o trăsătură comună, de exemplu, tipul de tranzacție, locația, linia de produse sau perioada de timp.

În astfel de circumstanțe, auditorul poate decide să identifice toate elementele din cadrul populației care prezintă trăsătura comună și să extindă procedurile de audit la acele elemente. În plus, astfel de abateri sau denaturări pot fi intenționate și pot indica posibilitatea existenței fraudei

Subiect 16 REZOLVARE

1. Definiți următorii termeni: *anomalie, unitate de eșantionare, eșantionare statistică, stratificare tolerabilă, rata tolerabilă a abaterii, conform ISA 530 – Eșantionarea în audit*

În contextul ISA 530 – *Eșantionarea în audit*, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

Anomalia reprezintă o denaturare sau o abatere care se poate demonstra că nu este reprezentativă pentru denaturările sau abaterile aferente unei populații.

Unitatea de eșantionare reprezintă elementul individual care constituie o populație.

Eșantionarea statistică reprezintă o abordare a eșantionării care are următoarele caracteristici:

(i) Selectarea aleatorie a elementelor eșantionului; și

(ii) Utilizarea teoriei probabilității pentru a evalua rezultatele eșantionului, inclusiv evaluarea riscului de eșantionare.

O abordare a eșantionării care nu prezintă caracteristicile de la subpunctele (i) și (ii) este considerată o eșantionare nestatistică.

Stratificarea reprezintă procesul de divizare a populației în subpopulații, fiecare dintre acestea fiind un grup de unități de eșantionare care prezintă caracteristici similare (de obicei, valoarea monetară).

Denaturarea tolerabilă reprezintă o valoare monetară stabilită de auditor pentru care acesta încearcă să obțină un nivel de asigurare adecvat, conform căruia valoarea monetară stabilită de el nu este depășită de denaturarea reală din cadrul populației.

Rata tolerabilă a abaterii reprezintă o rată a abaterii de la procedurile de control intern prevăzute, stabilită de auditor, pentru care auditorul încearcă să obțină un nivel de asigurare adecvat, conform căruia rata abaterii stabilită de auditor nu este depășită de rata reală a abaterii din cadrul populației.

2. Prezențați demersul auditorului privind stabilirea dimensiunii eșantionului, selectarea elementelor pentru testare și efectuarea procedurilor de auditasociate, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*

Dimensiunea eșantionului

Nivelul riscului de eșantionare pe care auditorul este dispus să îl accepte afectează dimensiunea

prevăzută a eșantionului. Cu cât este mai scăzut riscul pe care auditorul este dispus să îl accepte, cu atât mai mare va trebui să fie dimensiunea eșantionului.

Dimensiunea eșantionului poate fi determinată prin aplicarea unei formule pe bază statistică sau prin exercitarea raționamentului profesional.

Selectarea elementelor pentru testare

În cazul eșantionării statistice, elementele eșantionului sunt selectate astfel încât fiecare unitate de eșantionare să prezinte o probabilitate cunoscută de a fi selectată. În cazul eșantionării nestatistice, se utilizează raționamentul pentru selectarea elementelor eșantionului. Deoarece scopul eșantionării este furnizarea unei baze rezonabile pentru formularea concluziilor de către auditor cu privire la populația din care este selectat eșantionul, este important ca auditorul să selecteze un eșantion reprezentativ, astfel încât să fie evitat orice subiectivism, prin alegerea unor elemente ale eșantionului care să prezinte caracteristici tipice pentru populație.

Metodele principale utilizate de selectare a eșantioanelor sunt selectarea aleatorie, selectarea sistematică și selectarea la întâmplare.

Efectuarea procedurilor de audit

Un exemplu de situație în care este necesară efectuarea unei proceduri asupra unui element înlocuitor este situația în care este selectat un cec anulat atunci când se fac teste pentru a obține probe privind autorizarea de plată. Dacă auditorul este convins că cecul a fost anulat în mod corespunzător, astfel încât să nu constituie o abatere, este examinat un element înlocuitor ales în mod adecvat.

Un exemplu de situație în care auditorul nu poate să aplice procedurile de audit proiectate asupra unui element selectat este cea în care documentația referitoare la acel element a fost pierdută.

3. Prezențați care va fi răspunsul auditorului atunci când va primi confirmări negative și cum va evalua acesta probele obținute, conform ISA 505 – *Confirmări externe*

În cazul testelor de detaliu, auditorul trebuie să extrapoleze denaturările identificate în eșantion asupra întregii populații.

Auditorului i se impune să extrapoleze denaturările asupra întregii populații, pentru a obține o imagine de ansamblu asupra amplitudinii denaturării, dar este posibil ca extrapolarea să nu fie suficientă pentru a determina valoarea care să fie înregistrată.

Atunci când s-a stabilit că o denaturare reprezintă o anomalie, aceasta poate fi exclusă atunci când se extrapolează denaturările asupra populației. Totuși, pe lângă extrapolarea denaturărilor care nu reprezintă anomalii, trebuie luat în considerare în continuare efectul oricărei astfel de denaturări, dacă aceasta nu este corectată.

În cazul testelor controalelor nu este necesară nicio extrapolare explicită a abaterilor, deoarece rata de abatere a eșantionului reprezintă, de asemenea, rata de abatere extrapolată pentru populație ca întreg. ISA 330 furnizează îndrumări atunci când sunt detectate abateri de la controalele pe care auditorul intenționează să se bazeze.

Subiect 17 REZOLVARE

1. Prezențați procedura stratificării, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*

Eficiența auditului poate fi îmbunătățită dacă auditorul stratifică o populație prin divizarea acesteia în subpopulații separate care prezintă o caracteristică definitorie. Obiectivul stratificării este de a reduce variabilitatea elementelor din cadrul fiecărui strat, permițând astfel reducerea dimensiunii eșantionului fără a crește riscul de eșantionare.

Atunci când se efectuează teste de detaliu, populația este deseori stratificată în funcție de valoarea monetară. Acest lucru permite alocarea unui efort de audit mai mare către elementele cu o valoare mai mare, deoarece aceste elemente pot conține cel mai mare potențial de denaturare în ceea ce privește supraevaluarea. În mod similar, o populație poate fi stratificată în conformitate cu o caracteristică particulară care indică un risc mai mare de denaturare, de exemplu, atunci când se testează ajustarea pentru deprecierea creanțelor incerte în vederea evaluării conturilor de creanțe, soldurile pot fi stratificate în funcție de vechime.

Rezultatele procedurilor de audit aplicate unui eșantion de elemente din cadrul unui strat pot fi extrapolate doar asupra elementelor care alcătuiesc acel strat. Pentru a formula o concluzie privind întreaga populație, auditorul va trebui să ia în considerare riscul de denaturare semnificativă în raport cu orice alte straturi care alcătuiesc întreaga populație.

De exemplu, 20% dintre elementele unei populații pot alcătui 90% din valoarea soldului unui cont. Auditorul poate decide să examineze un eșantion din aceste elemente. Auditorul evaluează rezultatele acestui eșantion și ajunge la o concluzie pe baza a 90% din valoare, separat de restul de 10% (asupra căruia se va utiliza (se vor utiliza) un alt eșantion sau alte metode de colectare a probelor de audit, ori care poate fi considerat nesemnificativ).

Dacă o clasă de tranzacții sau un sold al unui cont a fost împărțită (împărțit) în straturi, denaturarea este extrapolată separat asupra fiecărui strat. Denaturările extrapolate pentru fiecare strat sunt apoi combinate atunci când se analizează efectul posibil al denaturărilor asupra întregii clase de tranzacții sau asupra întregului sold al contului.

2. Prezența procedurii selectării în funcție de valoare, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*

Atunci când se efectuează teste de detaliu, poate fi eficientă identificarea unității de eșantionare ca fiind reprezentată de unitățile monetare individuale care alcătuiesc populația. După ce selectează unitățile monetare specifice din cadrul populației, de exemplu, soldul conturilor de creanțe, auditorul poate examina elementele specifice, de exemplu, soldurile individuale, care conțin acele unități monetare.

Un beneficiu al acestei abordări pentru definirea unității de eșantionare este că efortul de audit va fi direcționat către elementele cu o valoare mai mare, deoarece ele prezintă o probabilitate mai mare de a fi selectate, și aceasta poate avea drept rezultat dimensiuni mai reduse ale eșantioanelor. Această abordare poate fi utilizată în paralel cu metoda sistematică de selectare a eșantionului și este cea mai eficientă atunci când elementele sunt selectate prin utilizarea selectării aleatorii.

3. Prezența care va fi demersul auditorului în ceea ce privește evaluarea rezultatelor eșantionării în audit, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*.

În cazul testelor controalelor, o rată de abatere neașteptat de mare a eșantionului poate conduce la o creștere a riscului de denaturare semnificativă evaluat, cu excepția cazului în care sunt obținute probe de audit suplimentare care să susțină evaluarea inițială. În cazul testelor de detaliu, prezența unei denaturări cu o valoare neașteptat de mare într-un eșantion îl poate determina pe auditor să creadă că o clasă de tranzacții sau un sold al unui cont conține o denaturare semnificativă, în absența unor probe de audit suplimentare care să ateste că nu există nicio denaturare semnificativă.

În cazul testelor de detaliu, denaturarea extrapolată plus denaturarea anormală, dacă există, reprezintă cea mai bună estimare a auditorului cu privire la denaturarea din cadrul populației. Atunci când denaturarea extrapolată plus denaturarea anormală, dacă există, depășește denaturarea tolerabilă, eșantionul nu furnizează o bază rezonabilă pentru concluziile referitoare la populația testată.

Cu cât suma dintre denaturarea extrapolată și denaturarea anormală este mai apropiată de denaturarea tolerabilă, cu atât este mai probabil ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească denaturarea tolerabilă.

De asemenea, dacă denaturarea extrapolată este mai mare decât așteptările auditorului cu privire la denaturare utilizate pentru a determina dimensiunea eșantionului, auditorul poate concluziona că există un risc de eșantionare inacceptabil ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească denaturarea tolerabilă. Luarea în considerare a rezultatelor altor proceduri de audit îl ajută pe auditor să evalueze riscul ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească denaturarea tolerabilă, iar riscul poate fi redus dacă sunt obținute probe de audit suplimentare.

Dacă auditorul ajunge la concluzia că eșantionarea în audit nu a furnizat o bază rezonabilă pentru concluziile referitoare la populația testată, auditorul poate:

- Solicita conducerii să investigheze denaturările identificate și potențialul unor denaturări suplimentare și să facă ajustările necesare; sau
- Adapta natura, plasarea în timp și amploarea acelor proceduri de audit subsecvente pentru a putea obține, în modul cel mai eficient, asigurarea prevăzută. De exemplu, în cazul testelor controalelor, auditorul poate extinde dimensiunea eșantionului, poate testa un control alternativ sau poate modifica procedurile de fond aferente

CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI

Subiect 1 REZOLVARE

A. În ce formă se prezintă raportul suplimentar comitetului de audit și ce explică acesta?

Raportul suplimentar de audit adresat comitetului de audit se întocmește în scris. Raportul explică rezultatele auditului statutar desfășurat.

B. Prezentați 10 elemente pe care trebuie să le includă raportul suplimentar adresat comitetului de audit?

Raportul suplimentar adresat comitetului de audit:

- a) include declarația de independență;*
- b) în cazul în care auditul a fost efectuat de o firmă de audit, raportul identifică fiecare partener-cheie de audit care a fost implicat în audit;*
- c) în cazul în care auditorul statutar sau firma de audit a făcut demersuri pentru ca activitățile sale să fie derulate de un alt auditor statutar sau de o altă firmă de audit, care nu este membru al aceleiași rețele, ori s-a folosit de activitatea unor experți externi, raportul indică acest lucru și confirmă faptul că auditorul statutar sau firma de audit a primit o confirmare din partea celui alt auditor statutar sau a celeilalte firme de audit și/sau a expertului extern cu privire la independența sa;*
- d) descrie natura, frecvența și măsura comunicării cu comitetul de audit sau cu organismul cu funcție echivalentă din cadrul entității auditate, organismul de conducere și organismul administrativ sau de supraveghere ale entității auditate, inclusiv datele reuniunilor organizate*

cu organismele respective;

- e) *include o descriere a sferei de aplicare și a calendarului auditului;*
- f) *în cazul în care au fost numiți mai mulți auditori sau firme de audit, descrie distribuția atribuțiilor între auditorii statutar și/sau firmele de audit;*
- g) *descrie metodologia utilizată, inclusiv categoriile bilanțiere care au fost verificate direct și categoriile a căror verificare s-a bazat pe testarea sistemică și de conformitate, inclusiv o explicație a eventualelor variații substanțiale ale ponderării testării de fond și de conformitate comparativ cu exercițiul precedent, chiar dacă auditul statutar al acelui exercițiu a fost efectuat de alți auditori statutar sau de alte firme de audit;*
- h) *comunică pragul cantitativ de semnificație aplicat la efectuarea auditului statutar pentru situațiile financiare per ansamblu și, după caz, pragul sau pragurile de semnificație pentru anumite categorii de tranzacții, solduri contabile sau divulgări, și informează cu privire la factorii calitativi care au fost avuți în vedere la stabilirea pragului de semnificație;*
- i) *raportează și explică raționamentele legate de evenimente sau condiții identificate în cursul auditului care pot crea îndoieli serioase cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea și dacă aceste evenimente sau condiții constituie o incertitudine substanțială și oferă un rezumat privind toate garanțiile, scrisorile de confort, angajamentele de intervenție publică și alte măsuri de sprijin de care s-a ținut seama la evaluarea capacității de continuare a activității;*
- j) *raportează cu privire la orice deficiențe semnificative din situațiile financiare ale entității auditate sau, în cazul situațiilor financiare consolidate, din sistemul de control financiar intern al societății-mamă și/sau din sistemul contabil. Pentru fiecare deficiență semnificativă raportul suplimentar indică dacă deficiența în cauză a fost sau nu rezolvată de conducere;*
- k) *raportează orice probleme importante care implică nerespectarea reală sau presupusă a actelor cu putere de lege și a actelor administrative sau a statutului care au fost identificate în cursul auditului, în măsura în care sunt considerate relevante pentru a permite comitetului de audit să își îndeplinească sarcinile;*
- l) *raportează și analizează metodele de evaluare aplicate diferitelor elemente din situațiile financiare anuale sau consolidate, inclusiv orice impact al schimbării unor astfel de metode;*
- m) *în cazul unui audit statutar al unor situații financiare consolidate, explică domeniul de aplicare al consolidării și criteriile de excludere aplicate de către entitatea auditată entităților neconsolidate, dacă există, precum și dacă criteriile aplicate sunt conforme cu cadrul de raportare financiară;*
- n) *identifică, după caz, eventuala activitate de audit efectuată de auditorul sau auditorii dintr-o țară terță, de auditorul statutar sau auditorii statutar, de entitatea sau entitățile dintr-o țară terță sau de societatea sau societățile de audit, în raport cu un audit statutar al situațiilor financiare consolidate, altul decât cel efectuat de membri ai aceleiași rețele din care face parte și auditorul situațiilor financiare consolidate;*
- o) *precizează dacă entitatea auditată a furnizat toate explicațiile și documentele solicitate;*
- p) *raportează:*
 - *orice dificultăți importante, dacă există, întâlnite în cursul auditului;*
 - *aspecte importante, dacă există, care reies din auditul statutar și care au fost discutate sau care au făcut obiectul corespondenței cu conducerea; și*
 - *alte aspecte, dacă există, care reies din auditul statutar și care, în opinia profesională a auditorului, sunt semnificative pentru supravegherea procesului de raportare financiară.*

C. Ce condiții de formă trebuie să îndeplinească raportul suplimentar adresat comitetului de audit?

Raportul suplimentar de audit adresat comitetului de audit se semnează și se datează. În cazul în care auditul statutar este efectuat de o firmă de audit, raportul suplimentar adresat comitetului de audit se semnează de către auditorii statutari care au efectuat auditul în numele firmei de audit.

Subiect 2 – REZOLVARE

A. Prezentarea conceptului

Denaturare – O diferență între valoarea raportată, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element din situațiile financiare și valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea prevăzută pentru respectivul element pentru a fi în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare.

În cazul în care auditorul exprimă o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, sau oferă o imagine fidelă, denaturările includ, de asemenea, acele ajustări ale valorilor, clasificărilor, prezentărilor sau descrierilor care, în opinia auditorului, sunt necesare astfel încât situațiile financiare să fie prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, sau să ofere o imagine fidelă.

Denaturări necorectate – Denaturări pe care auditorul le-a cumulat pe parcursul auditului și care nu au fost corectate.

Posibile aspecte care conduc la apariția denaturărilor conform ISA 450

Denaturările pot rezulta din:

- (a) O lipsă a acurateței în strângerea sau procesarea informațiilor pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare;*
- (b) O omisiune a unei sume sau a unei prezentări, inclusiv prezentări inadecvate sau incomplete, și a acelor prezentări necesare pentru a îndeplini obiectivele de prezentare ale anumitor cadre de raportare financiară aplicabile;*
- (c) O estimare contabilă incorectă rezultată din omiterea sau interpretarea evident greșită a faptelor;*
- (d) Raționamente ale conducerii cu privire la estimările contabile pe care auditorul le consideră nerezonabile sau selectarea și aplicarea unor politici contabile considerate de auditor inadecvate;*
- (e) O clasificare, agregare sau dezagregare necorespunzătoare a informațiilor; și*
- (f) Pentru situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, omisiunea unei prezentări necesare pentru a obține o prezentare fidelă a situațiilor financiare dincolo de prezentările impuse în mod specific de cadrul general.*

Exemple de denaturări rezultate ca urmare a fraudei sunt furnizate în ISA 240 Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare.

- Recunoașterea veniturilor;*
- Existența stocurilor;*
- Estimările conducerii;*
- Însușirea necuvenită a activelor.*

B. Prezentarea aspectelor teoretice și exemplificările

ISA 450 impune auditorului să cumuleze denaturările identificate în timpul auditului, altele decât cele care sunt evident neînsemnate.

„Evident neînsemnat” nu este o altă expresie pentru „nesemnificativ”. Denaturările care sunt evident neînsemnate vor fi de o dimensiune total diferită (mai mici) sau de o natură total diferită decât cele semnificative și vor fi denaturări care sunt evident irelevante, indiferent că sunt analizate individual sau colectiv și examinate în funcție de orice criteriu de dimensiune, natură sau circumstanțe. Atunci când există orice incertitudine cu privire la caracterul evident neînsemnat al unui sau al mai multor elemente se consideră că denaturarea nu este evident neînsemnată.

Auditorul poate desemna o valoare sub care denaturările valorilor din situațiile individuale ar fi evident neînsemnate și nu ar necesita cumulare ca urmare a faptului că auditorul se așteaptă ca respectiva cumulare a unor asemenea sume să nu aibă, în mod clar, un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Cu toate acestea, denaturările valorilor care depășesc valoarea desemnată sunt cumulate.

În plus, denaturările aferente valorilor pot să nu fie evident neînsemnate atunci când sunt examinate în funcție de criterii precum natura sau circumstanțele și, dacă este cazul, sunt cumulate conform ISA 450.

Denaturările în prezentările de informații pot fi, de asemenea, evident neînsemnate indiferent dacă sunt analizate individual sau colectiv și examinate în funcție de orice criteriu de dimensiune, natură sau circumstanțe. Denaturările în prezentările de informații care nu sunt evident neînsemnate sunt, de asemenea, cumulate pentru a ajuta auditorul la evaluarea efectului acestor denaturări asupra prezentărilor relevante și a situațiilor financiare ca întreg.

Se consideră că fiecare denaturare individuală a unei prezentări de informații calitative evaluează efectul acesteia asupra prezentării (prezentărilor) relevante, precum și efectul general asupra situațiilor financiare ca întreg. Determinarea măsurii în care o denaturare a unei prezentări de informații calitative este semnificativă (denaturările unei prezentări de informații calitative sunt semnificative), în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și al circumstanțelor specifice ale entității, este un aspect ce presupune exercitarea raționamentului profesional.

Exemplele de situații când astfel de denaturări pot fi semnificative includ:

- *Descrieri inexacte sau incomplete ale informațiilor ;*
- *Omisiunea informațiilor despre evenimente sau circumstanțe care au dus la pierderi din depreciere ;*
- *Descrierea incorectă a politicii contabile cu privire la un element semnificativ în situația poziției financiare, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii sau situația fluxurilor de trezorerie.*

C. Înainte de evaluarea efectului denaturărilor necorectate, auditorul trebuie să reevalueze pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 pentru a confirma dacă acesta rămâne adecvat în contextul rezultatelor financiare efective ale entității.

Determinarea de către auditor a pragului de semnificație în conformitate cu ISA 320 are adesea la bază estimări ale rezultatelor financiare ale entității, deoarece rezultatele financiare efective se poate să nu fie cunoscute încă. Prin urmare, înainte de evaluarea de către auditor a efectului denaturărilor necorectate, poate fi necesar să se revizuiască pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 pe baza rezultatelor financiare efective.

ISA 320 explică faptul că, pe măsură ce auditul progresează, auditorul trebuie să revizuiască pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (și, dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări) în situația în care pe parcursul auditului descoperă informații care l-ar fi determinat să stabilească inițial o valoare diferită (sau valori diferite). Astfel, orice revizuire semnificativă este posibil să fi fost făcută înainte ca auditorul să evalueze efectul denaturărilor necorectate. Totuși, dacă reevaluarea de către auditor a pragului de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 dă naștere unei valori (unor valori) mai reduse, atunci pragul de semnificație funcțional și gradul de adecvare al naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit suplimentare sunt reconsiderate pentru a obține suficiente probe de audit adecvate pe care să se bazeze opinia de audit.

Pragul de semnificație funcțional reprezintă valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se referă, de asemenea, la valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații.

Exemplificare prag de semnificație funcțional (din care să rezulte înțelegerea efectului de cumulare a denaturărilor).

D. Auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului atunci când:

(a) Auditorul concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare ca întreg nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau

(b) Auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative.

Opinie cu rezerve: Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ sau nu au putut fi obținute suficiente probe de audit adecvate, iar efectul sau efectul posibil are caracter semnificativ, dar nu generalizat.

Opinie contrară: Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ, iar efectul are caracter semnificativ și generalizat.

Imposibilitatea: Nu au putut fi obținute suficiente probe de audit adecvate, iar efectul posibil are caracter semnificativ și generalizat.

Subiect 3 – REZOLVARE

A. Cerințele ISA 560 cu privire la responsabilitățile auditorului pentru evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului.

Auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit concepute pentru a obține suficiente probe de audit adecvate conform cărora au fost identificate toate evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului și care impun ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea.

Prin procedurile efectuate auditorul trebuie să acopere perioada dintre data situațiilor financiare și data raportului auditorului său, pe cât posibil, o dată cât mai aproape posibil de aceasta.

La stabilirea naturii și amplitudinii unor astfel de proceduri de audit, auditorul trebuie să ia în considerare evaluarea riscurilor de către auditor, care trebuie să includă următoarele:

- (a) Înțelegerea oricăror proceduri pe care conducerea le-a stabilit pentru a se asigura că evenimentele ulterioare sunt identificate.*
- (b) Intervievarea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la producerea oricăror evenimente ulterioare care ar putea afecta situațiile financiare.*
- (c) Dacă există, citirea minutelor ședințelor proprietarilor entității, conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta care au avut loc după data situațiilor financiare și interviuarea cu privire la aspectele discutate în cadrul oricărei astfel de ședințe pentru care nu există încă minute disponibile.*
- (d) Citirea celor mai recente situații financiare interimare ulterioare ale entității, dacă există.*

Dacă în urma procedurilor efectuate, auditorul identifică evenimente care necesită ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea, auditorul trebuie să stabilească dacă fiecare eveniment de acest tip este reflectat corespunzător în acele situații financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Exemplificarea procedurilor:

- i. BVC, previziuni fluxuri trezorerie, interviuarea consilierilor juridici, obținerea unor declarații scrise pentru ca, ulterior, să fie obținute suficiente probe adecvate;*
- ii. Intervievarea conducerii cu privire la: contractarea unor noi împrumuturi, vânzări sau achiziții de active, majorări de capital, atrageri de finanțări, contingente, evenimente care pun sub semnul întrebării gradul de adecvare a politicilor contabile, evenimente relevante pentru evaluarea estimărilor sau provizioanelor.*

B. În cazul în care auditorului îi devin cunoscute evenimente după data raportului auditorului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare, care sunt cerințele ISA 560?

Auditorul nu are obligația de a efectua niciun tip de proceduri de audit cu privire la situațiile financiare după data raportului auditorului. Totuși, dacă după data raportului auditorului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare auditorului îi devine cunoscut un fapt care, dacă i-ar fi fost cunoscut auditorului la data raportului său l-ar fi determinat să își modifice raportul, auditorul trebuie:

- (a) Să discute aspectul cu conducerea și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta;*
- (b) Să stabilească dacă este necesară modificarea situațiilor financiare; și, dacă da,*

(c) Să intervieveze conducerea cu privire la modul în care intenționează să trateze aspectul în situațiile financiare.

În cazul în care conducerea modifică auditorul trebuie să efectueze asupra modificării procedurile de audit necesare în circumstanțele date și să extindă procedurile privitoare la evenimentele ulterioare până la data noului raport al auditorului, respectiv să furnizeze un nou raport cu privire la situațiile financiare modificate.

În cazul în care legislația, reglementările sau cadrul de raportare financiară nu îi interzic conducerii să limiteze modificarea situațiilor financiare la efectele evenimentului ulterior sau evenimentelor ulterioare care cauzează modificarea respectivă și persoanelor responsabile pentru aprobarea situațiilor financiare nu li se interzice să își limiteze aprobarea la acea modificare, auditorului i se permite să limiteze procedurile de audit cu privire la evenimentele ulterioare la modificarea respectivă. În acest caz, auditorul modifică raportul auditorului pentru a include o dată suplimentară limitată la acea modificare, data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare înainte de modificarea ulterioară a acestora de către conducere rămâne neschimbată, deoarece această dată informează cititorul despre momentul în care a fost finalizată activitatea de audit cu privire la acele situații financiare. Cu toate acestea, în raportul auditorului este inclusă o dată suplimentară pentru a-i informa pe utilizatori că procedurile auditorului efectuate ulterior acelei date s-au limitat la modificarea ulterioară a situațiilor financiare.

În unele jurisdicții este posibil ca legislația, reglementările sau cadrul de raportare financiară să nu impună conducerii să emită situații financiare modificate și, în consecință, auditorul nu este nevoit să furnizeze un raport al auditorului modificat sau unul nou. Dacă raportul nu a fost furnizat entității, auditorul trebuie să își modifice opinia, iar dacă a fost furnizat – să discute cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta să nu emită situațiile financiare înainte de a opera modificările. Dacă, totuși, sunt emise fără modificarea propusă, auditorul trebuie să întreprindă acțiuni prin care să prevină acordarea de încredere raportului său inițial.

C. Care sunt cerințele ISA 701 cu privire la determinarea aspectelor-cheie de audit?

Auditorul trebuie să determine care aspecte dintre cele discutate cu persoanele responsabile cu guvernanta au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului pe parcursul efectuării auditului. Pentru determinarea acestor aspecte auditorul trebuie să țină cont de următoarele:

- (a) Secțiunile cu un risc evaluat de denaturare semnificativă mai ridicat sau riscurile semnificative identificate.
- (b) Raționamentele semnificative ale auditorului cu privire la secțiunile din situațiile financiare care au necesitat un raționament semnificativ din partea conducerii, inclusiv estimările contabile care au fost identificate ca având o incertitudine ridicată a estimării.
- (c) Efectul asupra auditului al evenimentelor sau tranzacțiilor semnificative care au avut loc în decursul perioadei.

Selectarea unui număr redus de aspecte cheie.

Ar putea fi totuși util ca auditorul să analizeze dacă un aspect care a reprezentat un aspect-cheie de audit pentru auditul situațiilor financiare din perioada anterioară continuă să reprezinte un aspect-

cheie de audit pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă.

Aspectele care ridică probleme auditorului în obținerea de suficiente probe de audit adecvate sau care ridică probleme auditorului în formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare pot fi deosebit de relevante atunci când auditorul determină aspectele-cheie de audit.

Utilizatorii situațiilor financiare și-au manifestat interesul pentru estimările contabile care au fost identificate ca având o incertitudine ridicată a estimării în conformitate cu ISA 540 Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă, și a prezentărilor de informații aferente și care, este posibil, să nu fi fost considerate riscuri semnificative. Printre altele, astfel de estimări depind în mare măsură de raționamentul conducerii și reprezintă adesea cele mai complexe secțiuni din situațiile financiare, putând necesita implicarea atât a unui expert al conducerii, cât și a unui expert al auditorului.

D. Raportul suplimentar adresat comitetului de audit.

*Auditorii statutari sau firmele de audit **care desfășoară audituri statutare la entități de interes public înaintează un raport suplimentar comitetului de audit al entității auditate cel târziu la data înaintării raportului de audit.***

Raportul suplimentar de audit adresat comitetului de audit se întocmește în scris. Raportul explică rezultatele auditului statutar desfășurat și realizează cel puțin următoarele:

(a) include declarația de independență;

(b) în cazul în care auditul a fost efectuat de o firmă de audit, raportul identifică fiecare partener-cheie de audit care a fost implicat în audit;

(c) în cazul în care auditorul statutar sau firma de audit a făcut demersuri pentru ca activitățile sale să fie derulate de un alt auditor statutar sau de o altă firmă de audit, care nu este membru al aceleiași rețele, ori s-a folosit de activitatea unor experți externi, raportul indică acest lucru și confirmă faptul că auditorul statutar sau firma de audit a primit o confirmare din partea celui alt auditor statutar sau a celeilalte firme de audit și/sau a expertului extern cu privire la independența sa;

(d) descrie natura, frecvența și măsura comunicării cu comitetul de audit sau cu organismul cu funcție echivalentă din cadrul entității auditate, organismul de conducere și organismul administrativ sau de supraveghere ale entității auditate, inclusiv datele reuniunilor organizate cu organismele respective;

(e) include o descriere a sferei de aplicare și a calendarului auditului;

(f) în cazul în care au fost numiți mai mulți auditori sau firme de audit, descrie distribuția atribuțiilor între auditorii statutari și/sau firmele de audit;

(g) descrie metodologia utilizată, inclusiv categoriile bilanțiere care au fost verificate direct și categoriile a căror verificare s-a bazat pe testarea sistemică și de conformitate, inclusiv o explicație a eventualelor variații substanțiale ale ponderării testării de fond și de conformitate comparativ cu exercițiul precedent, chiar dacă auditul statutar al aceluși exercițiu a fost efectuat de alți auditori statutari sau de alte firme de audit;

(h) comunică pragul cantitativ de semnificație aplicat la efectuarea auditului statutar pentru situațiile financiare per ansamblu și, după caz, pragul sau pragurile de semnificație pentru anumite categorii de tranzacții, solduri contabile sau divulgări, și informează cu privire la factorii calitativi care au fost avuți în vedere la stabilirea pragului de semnificație;

(i) raportează și explică raționamentele legate de evenimente sau condiții identificate în cursul

auditului care pot crea îndoieli serioase cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea și dacă aceste evenimente sau condiții constituie o incertitudine substanțială și oferă un rezumat privind toate garanțiile, scrisorile de confort, angajamentele de intervenție publică și alte măsuri de sprijin de care s-a ținut seama la evaluarea capacității de continuare a activității;

(j) raportează cu privire la orice deficiențe semnificative din situațiile financiare ale entității auditate sau, în cazul situațiilor financiare consolidate, din sistemul de control financiar intern al societății-mamă și/sau din sistemul contabil. Pentru fiecare deficiență semnificativă, raportul suplimentar indică dacă deficiența în cauză a fost sau nu rezolvată de conducere;

(k) raportează orice probleme importante care implică nerespectarea reală sau presupusă a actelor cu putere de lege și a actelor administrative sau a statutului care au fost identificate în cursul auditului, în măsura în care sunt considerate relevante pentru a permite comitetului de audit să își îndeplinească sarcinile;

(l) raportează și analizează metodele de evaluare aplicate diferitelor elemente din situațiile financiare anuale sau consolidate, inclusiv orice impact al schimbării unor astfel de metode;

(m) în cazul unui audit statutar al unor situații financiare consolidate, explică domeniul de aplicare al consolidării și criteriile de excludere aplicate de către entitatea auditată entităților neconsolidate, dacă există, precum și dacă criteriile aplicate sunt conforme cu cadrul de raportare financiară;

(n) identifică, după caz, eventuala activitate de audit efectuată de auditorul sau auditorii dintr-o țară terță, de auditorul statutar sau auditorii statutari, de entitatea sau entitățile dintr-o țară terță sau de societatea sau societățile de audit, în raport cu un audit statutar al situațiilor financiare consolidate, altul decât cel efectuat de membri ai aceleiași rețele din care face parte și auditorul situațiilor financiare consolidate;

(o) precizează dacă entitatea auditată a furnizat toate explicațiile și documentele solicitate;

(p) raportează: (i) orice dificultăți importante, dacă există, întâlnite în cursul auditului; (ii) aspecte importante, dacă există, care reies din auditul statutar și care au fost discutate sau care au făcut obiectul corespondenței cu conducerea; și (iii) alte aspecte, dacă există, care reies din auditul statutar și care, în opinia profesională a auditorului, sunt semnificative pentru supravegherea procesului de raportare financiară.

Subiect 4 - REZOLVARE

Răspuns la Întrebarea nr.1 - Cerințele legale

Autorizare

Auditul statutar se efectuează de către auditori financiari sau de către firmele de audit care sunt autorizate în condițiile legii, care se înscriu ca membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România și care se înregistrează în Registrul public electronic. Autoritatea competentă responsabilă pentru autorizarea auditorilor financiari este ASPAAS.

ASPAAS autorizează ca firme de audit doar entitățile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a)** persoanele fizice care efectuează auditul statutar în numele firmei de audit trebuie să fie autorizate ca auditori financiari în România, potrivit prezentei legi;
- b)** majoritatea drepturilor de vot în firma de audit trebuie să fie deținută de firme de audit care sunt autorizate în orice stat membru sau de auditori financiari autorizați în România;
- c)** majoritatea membrilor organului administrativ sau de conducere a firmei de audit, dar nu mai

mult de 75%, trebuie să fie reprezentată de firme de audit autorizate în România sau în oricare dintre statele membre sau de auditori financiari autorizați în România;

- d) în cazul în care un astfel de organ administrativ sau de conducere nu are mai mult de 2 membri, unul dintre aceștia trebuie să fie firma de audit autorizată în oricare dintre statele membre sau auditor financiar autorizat în România.

Buna reputație

Firmele de audit trebuie să îndeplinească condițiile referitoare la buna reputație, așa cum sunt stabilite de către ASPAAS.

Buna reputație trebuie să aibă în vedere un comportament adecvat, cu respectarea cerințelor Codului etic emis de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și adoptat de ASPAAS. Criteriile privind buna reputație se stabilesc de ASPAAS.

Cerințe educaționale

În vederea autorizării, pe lângă condiția de bună reputație, auditorii financiari trebuie să îndeplinească, cumulativ, următoarele cerințe:

- a) sunt licențiați ai unei instituții de învățământ superior sau au un nivel echivalent;
- b) au urmat un curs de instruire teoretică organizat sau recunoscut de ASPAAS;
- c) au efectuat un stagiu de pregătire practică;
- d) au promovat examenul de competență profesională organizat sau recunoscut de ASPAAS.

Examenul de competență profesională trebuie să asigure verificarea nivelului necesar de cunoștințe teoretice în domeniile relevante pentru auditul statutar, precum și capacității de a aplica în practică cunoștințele teoretice.

Pregătirea practică și formarea profesională continuă

Pentru a asigura capacitatea de a aplica în practică cunoștințele teoretice a căror testare este inclusă în examenul de competență profesională, un stagiar efectuează un stagiu de pregătire practică de cel puțin 3 ani care va cuprinde, printre altele, participarea la auditul situațiilor financiare anuale sau al situațiilor financiare anuale consolidate. Stagiul practic se efectuează la un auditor financiar autorizat în România sau în alt stat membru ori în cadrul unei firme de audit autorizate în orice stat membru.

Stagiarii în activitatea de audit financiar pot efectua stagiul de pregătire practică prin participarea la activitatea de audit al situațiilor financiare pe lângă un auditor financiar care își exercită activitatea ca liber-profesionist sau în cadrul unei firme de audit.

Auditorii financiari trebuie să participe la programe adecvate de formare continuă pentru a-și menține cunoștințele teoretice, competențele și valorile profesionale la un nivel suficient de înalt.

ASPAAS organizează programele de formare continuă pentru auditorii financiari, nerespectarea cerințelor privind formarea continuă constituie abatere administrativă.

Răspuns la Întrebarea nr.2

Etica profesională și scepticismul profesional

Toți auditorii financiari și toate firmele de audit respectă principiile de etică profesională, integritatea și obiectivitatea lor, competența lor profesională și atenția cuvenită, astfel cum sunt stabilite prin Codul etic adoptat de către ASPAAS.

Auditorul financiar sau firma de audit trebuie să își păstreze scepticismul profesional pe tot parcursul auditului, admitând posibilitatea unor erori materiale ca urmare a faptelor sau a conduitei care indică nereguli, inclusiv fraude sau erori, indiferent de experiența anterioară în ceea ce privește corectitudinea și integritatea personalului de conducere și al persoanelor responsabile cu administrarea entității auditate.

Scepticismul profesional include acordarea atenției la culegerea probelor și informațiilor de audit, menținerea lui pe parcursul auditului, precum și în faza de evaluare critică a probelor.

Independența și obiectivitatea

În situația în care efectuează un audit statutar, auditorul financiar și/sau firma de audit, precum și orice persoană fizică aflată în poziția de a influența în mod direct sau indirect rezultatul auditului statutar trebuie să fie independentă de entitatea auditată și să nu fie implicată în procesul decizional al entității auditate, în înțelesul Codului etic.

Auditorul financiar sau firma de audit ia toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că, în situația în care efectuează auditul statutar, independența sa nu este influențată de un conflict de interese existent sau potențial ori de relații de afaceri sau de alte relații directe sau indirecte care implică auditorul financiar sau firma de audit care efectuează auditul.

Auditorul sau firma de audit nu trebuie să efectueze un audit statutar în cazul în care există vreun pericol de autoevaluare, interes propriu, de reprezentare, de familiaritate sau de intimidare ca urmare a relațiilor financiare, personale, de afaceri, de muncă sau de altă natură.

Auditorul financiar sau firma de audit documentează în dosarele de audit toate amenințările semnificative la adresa independenței sale, precum și măsurile de protecție aplicate pentru a reduce acele amenințări.

În acest sens, amenințările semnificative, fără a fi limitative, se pot referi la aspecte precum:

- a) interese financiare;
- b) împrumuturi și garanții;
- c) relații de afaceri;
- d) relații familiale și personale;
- e) angajarea la un client de audit;
- f) alocarea temporară de personal;
- g) servicii recente furnizate clienților de audit;
- h) deținerea unei funcții de conducere sau de director în cadrul clientului de audit;
- i) furnizarea de servicii de non-asigurare unui client de audit;
- j) politici de recompensare și evaluare;
- k) cadouri și ospitalitate;
- l) litigii în curs sau iminente.

Măsurile privind păstrarea independenței și obiectivității

Persoanele sau firmele nu trebuie să participe la auditul statutar al unei entități auditate și nici nu trebuie să influențeze într-un alt mod rezultatele unui astfel de audit, în cazul în care:

- a) dețin instrumente financiare ale entității auditate, altele decât participații deținute indirect prin organisme de plasament colectiv diversificat;
- b) dețin instrumente financiare ale oricărei entități legate de entitatea auditată, altele decât participații deținute indirect prin organisme de plasament colectiv diversificat, fapt care poate constitui un conflict de interese sau care poate fi perceput în acest fel;
- c) au deținut o funcție în cadrul entității auditate sau au avut relații de afaceri sau de altă natură cu entitatea auditată, fapt care poate constitui un conflict de interese sau poate fi perceput în acest fel.

Raționament profesional și riscul de audit

Raționamentul profesional reprezintă aplicarea pregătirii relevante a cunoștințelor și a experiențelor în contextual furnizat de audit, contabilitate și standarde etice pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate circumstanțelor misiunii de audit.

Raționamentul profesional este necesar în legătură cu deciziile legate de pragul de semnificație, plasarea și amplexarea procedurilor de audit, evaluarea măsurii în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate, precum și la evaluarea concluziilor pe baza probelor de audit obținute. Raționamentul profesional trebuie documentat și se așteaptă să fie înțeles de un alt profesionist cu aceeași pregătire, cunoștințe și experiență profesională.

Riscul de audit este o funcție a riscului de denaturare semnificativă și a riscului de nedetectare.

Evaluarea riscurilor se bazează pe proceduri de audit efectuate pentru a obține informații necesare în acel scop și probe obținute pe parcursul auditului. Riscurile de denaturare semnificativă pot exista la nivelul situațiilor financiare în general sau la nivelul de aserțiuni al claselor de tranzacții, solduri ale conturilor și al prezentărilor.

Riscul de denaturare semnificativă are două componente, inerent și de control, acestea sunt riscuri ale entității.

Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor sunt evaluate pentru a determina natura, plasarea în timp și amplexarea unor proceduri de audit suplimentare, necesare pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate. Aceste probe îi permit auditorului să exprime o opinie cu privire la situațiile financiare, în condițiile unui nivel acceptabil de scăzut al riscului de audit. Auditorii folosesc abordări variate pentru a atinge obiectivul de evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, auditorul va putea folosi un model care exprimă relația generală între componentele riscului de audit în termeni matematici, pentru a ajunge la un nivel acceptabil al riscului de nedetectare. Unii auditori consideră un asemenea model a fi util în planificarea procedurilor de audit.

Riscul de control este o funcție a eficacității conceperii, implementării și menținerii controlului intern de către conducere pentru a aborda riscurile identificate care amenință atingerea obiectivelor entității, relevante pentru întocmirea situațiilor financiare ale acesteia. Totuși, controlul intern, indiferent de cât de bine este conceput și aplicat, poate doar să reducă, dar nu să elimine riscul de denaturare semnificativă a situațiilor financiare cauzată de limitările inerente ale controlului intern. Acestea includ

de exemplu, posibilitatea apariției erorilor umane sau a greșelilor sau faptul că, controalele sunt evitate prin comploturi sau sunt neglijate de către conducere. În consecință va exista întotdeauna un risc de control. ISA-urile prevăd condițiile în care auditorului i se solicită, sau poate alege să testeze eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond ce urmează a fi efectuate.

Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit.

Probele de audit sunt necesare pentru a susține opinia auditorului, sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, ca urmare a procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului. Ele ar putea să includă și informații obținute din alte surse.

Suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit sunt interdependente. Suficiența reprezintă cantitatea și adecvarea reprezintă calitatea probei, mai precis relevanța și credibilitatea în oferirea suportului pentru concluziile pe care se bazează opinia de audit.

Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile.

ISA-urile oferă standarde pentru munca auditorului în îndeplinirea obiectivelor generale ale auditorului și tratează responsabilitatea auditorului și consecințele adiacente relevante în aplicarea acestora. Auditorul trebuie să realizeze auditul în conformitate cu ISA-urile cât și cu standardele din anumite jurisdicții.

În efectuarea unui audit este posibil ca auditorului să i se solicite să respecte cerințele din legi sau din reglementări, în plus față de ISA-uri. ISA-urile nu eludează legea sau reglementările care guvernează un audit al situațiilor financiare. În eventualitatea în care astfel de legi sau reglementări diferă de ISA-uri un audit efectuat doar în conformitate cu legea sau reglementările nu va fi considerat ca fiind în conformitate cu ISA-urile.

Acolo unde este necesar, aplicarea și celelalte materiale explicative oferă explicații suplimentare cu privire la cerințele unui ISA și îndrumări pentru îndeplinirea lor. În special, acestea ar putea să:

- Explice mai clar ce înseamnă o cerință sau ce își propune aceasta să acopere;
- Includă exemple de proceduri care ar putea fi adecvate în circumstanțele date.

În timp ce asemenea îndrumări nu impun, prin ele însele cerințele ele sunt relevante pentru aplicarea adecvată a cerințelor unui ISA. Aplicarea și alte materiale explicative vor putea, de asemenea, să ofere informații suplimentare cu privire la aspectele abordate într-un ISA.

Subiect 5 REZOLVARE

A. Ce înseamnă partener-cheie de audit?

Partener-cheie de audit înseamnă:

- a) auditorul financiar desemnat de o firmă de audit pentru o anumită misiune de audit ca fiind responsabilul principal pentru efectuarea auditului statutar în numele firmei de audit; sau*
- b) în cazul auditului unui grup, auditorul financiar care este desemnat de o firmă de audit ca fiind responsabilul principal pentru efectuarea auditului statutar la nivelul grupului și auditorul financiar*

care este desemnat ca fiind responsabilul principal la nivelul filialelor sau altor structuri secundare semnificative; sau

c) auditorul financiar care semnează raportul de audit.

B. Cum pot fi angajați de către entitățile auditate foști auditori financiari sau angajați ai unor auditori financiari sau ai unor firme de audit, inclusiv parteneri-cheie?

Înainte de expirarea unei perioade de cel puțin un an sau, în cazul auditului statutar al unor entități de interes public, a unei perioade de cel puțin 2 ani de la încetarea activității sale în calitate de auditor financiar sau de partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit, auditorul financiar sau partenerul-cheie de audit care efectuează un audit statutar în numele unei firme de audit:

a) nu preia o funcție-cheie în conducerea entității auditate;

b) nu devine, după caz, membru al comitetului de audit al entității auditate sau al unui organism cu atribuții echivalente cu cele ale unui comitet de audit;

c) nu devine membru neexecutiv al organismului administrativ sau al organismului de supraveghere al entității auditate.

Angajații și partenerii, alții decât partenerii-cheie de audit ai unui auditor financiar sau ai unei firme de audit care efectuează un audit statutar, precum și orice alte persoane fizice ale căror servicii se află la dispoziția sau sub controlul auditorului financiar sau al firmei de audit respective, în situația în care astfel de angajați, parteneri sau alte persoane fizice sunt autorizate ca auditori financiari, nu pot ocupa nicio funcție-cheie în conducerea entității auditate, membru al comitetului de audit al entității auditate sau al unui organism cu atribuții echivalente cu cele ale unui comitet de audit sau membru neexecutiv al organismului administrativ sau al organismului de supraveghere al entității auditate

înainte de expirarea unei perioade de minimum un an de când aceștia au fost implicați în mod direct în misiunea de audit statutar.

C. Ce activități legate de organizarea activității de audit privitoare la partenerul sau partenerii-cheie de audit trebuie realizate de către firma de audit?

În cazul efectuării auditului statutar de către o firmă de audit, aceasta desemnează cel puțin un partener-cheie de audit. Firma de audit pune la dispoziția partenerului sau partenerilor-cheie de audit resurse suficiente și personal care are competența și capacitățile necesare pentru a-și îndeplini îndatoririle în mod adecvat. Principalele criterii care determină selectarea partenerului sau partenerilor-cheie de audit de către firma de audit trebuie să fie independența, competența și capacitatea de asigurare a calității auditului. Partenerul sau partenerii-cheie de audit trebuie să se implice activ în efectuarea auditului statutar.

Subiect 6 REZOLVARE

A. În ce formă se întocmește raportul de audit și ce trebuie să cuprindă acesta?

Raportul de audit se întocmește în scris și trebuie să cuprindă:

a) identificarea entității ale cărei situații financiare anuale sau consolidate fac obiectul auditului statutar prin denumirea, sediul social și codul unic de identificare; identificarea situațiilor financiare anuale sau consolidate și data sau perioada pentru care au fost întocmite și identificarea cadrului de raportare financiară aplicat la întocmirea acestora;

b) descrierea ariei de aplicare a auditului statutar care identifică cel puțin standardele de audit în conformitate cu care a fost efectuat auditul statutar;

- c) opinia auditorului, care este fie fără rezerve, fie cu rezerve, fie contrară și exprimă clar punctul de vedere al auditorului sau al firmei de audit cu privire la următoarele: dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară; și, după caz, dacă situațiile financiare anuale sunt conforme cerințelor legale aplicabile. Dacă auditorul sau firma de audit nu este în măsură să emită o opinie de audit, raportul menționează imposibilitatea emiterii acestei opinii;*
- d) orice alt aspect asupra căruia auditorul financiar sau firma de audit atrage atenția în mod special, fără ca opinia de audit să fie modificată;*
- e) opinia auditorului referitoare la: coerența raportului administratorilor cu situațiile financiare pentru același exercițiu financiar și, pregătirea raportului administratorilor în conformitate cu prevederile legale aplicabile;*
- f) o declarație privind identificarea de informații eronate semnificative prezentate în raportul administratorilor, indicând natura acestor informații eronate;*
- g) o declarație privind orice incertitudine semnificativă asociată evenimentelor sau condițiilor care pot pune în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea;*
- h) o mențiune privind sediul auditorului financiar sau al firmei de audit.*

B. Cum se redactează raportul de audit, respectiv opinia de audit în cazul auditului statutar efectuat de mai mulți auditori financiari sau mai multe firme de audit?

În cazul în care auditul statutar a fost efectuat de mai mulți auditori financiari sau mai multe firme de audit, aceștia convin asupra rezultatelor auditului statutar și transmit un raport și o opinie comune. În caz de dezacord, fiecare auditor financiar sau firmă de audit își transmite opinia într-un paragraf separat al raportului de audit și indică motivul dezacordului.

C. Cine semnează raportul de audit?

Raportul de audit se semnează și se datează de către auditorul financiar. În cazul în care auditul statutar este derulat de o firmă de audit, raportul de audit este semnat cel puțin de auditorul financiar care a efectuat auditul statutar în numele firmei de audit. În cazul în care mai mulți auditori financiari sau mai multe firme de audit au executat în comun auditul unei entități, raportul de audit se semnează de către toți auditorii financiari sau cel puțin de către auditorii financiari care efectuează auditul statutar în numele fiecărei firme de audit. Auditorul financiar care semnează raportul de audit statutar în nume propriu sau în numele unei firme de audit trebuie să aibă statutul de auditor financiar activ. În împrejurări excepționale, prin reglementări emise de ASPAAS, aprobate prin ordin al președintelui, se stabilesc condițiile în care semnătura să nu fie divulgată publicului, în cazul în care această divulgare ar putea duce la o amenințare iminentă și semnificativă la adresa securității personale a oricărui individ. În orice caz, numele persoanei implicate este adus la cunoștința autorității de supraveghere sau judiciare competente.

Subiect 7 REZOLVARE

A. Care sunt entitățile economice obligate să organizeze și să asigure exercitarea activității profesionale de audit intern?

Entitățile economice ale căror situații financiare anuale sunt supuse, potrivit legii, auditului financiar sunt obligate să organizeze și să asigure exercitarea activității profesionale de audit intern, potrivit cadrului legal stabilit prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată cu modificările și completările ulterioare. La regiile autonome, companiile/societățile naționale, precum și la celelalte entități economice cu capital majoritar de stat,

activitatea de audit intern se organizează și funcționează potrivit cadrului legal privind auditul intern din entitățile publice.

B. Care sunt obiectivele auditului intern?

Auditul intern are drept obiective:

- a) verificarea conformității activităților din entitatea economică auditată cu politicile, programele și managementul acestuia, în conformitate cu prevederile legale;*
- b) evaluarea gradului de adecvare și aplicare a controalelor financiare și nefinanciare dispuse și efectuate de către conducerea unității în scopul creșterii eficienței activității entității economice;*
- c) evaluarea gradului de adecvare a datelor/informațiilor financiare și nefinanciare destinate conducerii pentru cunoașterea realității din entitatea economică;*
- d) protejarea elementelor patrimoniale bilanțiere și extra-bilanțiere și identificarea metodelor de prevenire a fraudelor și pierderilor de orice fel.*

C. Pot fi convocați auditorii interni la întrunirile consiliului de administrație al unei societăți?

Auditorii interni pot fi convocați la orice întrunire a consiliului de administrație, întruniri la care aceștia sunt obligați să participe, fără a avea drept de vot.

Subiect 8 REZOLVARE

A. Care este instituția competentă responsabilă pentru autorizarea auditorilor financiari și a firmelor de audit în România?

Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar este autoritatea competentă responsabilă pentru autorizarea auditorilor financiari și a firmelor de audit în România.

B. Care sunt condițiile ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru ca o entitate să fie autorizată drept firmă de audit de către Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar?

Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar autorizează ca firme de audit doar entitățile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) persoanele fizice care efectuează auditul statutar în numele firmei de audit trebuie să fie autorizate ca auditori financiari în România, potrivit Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative;*
- b) majoritatea drepturilor de vot în firma de audit trebuie să fie deținută de firme de audit care sunt autorizate în orice stat membru sau de auditori financiari autorizați în România;*
- c) majoritatea membrilor organului administrativ sau de conducere a firmei de audit, dar nu mai mult de 75%, trebuie să fie reprezentată de firme de audit autorizate în România sau în oricare dintre statele membre sau de auditori financiari autorizați în România;*
- d) în cazul în care un astfel de organ administrativ sau de conducere nu are mai mult de 2 membri, unul dintre aceștia trebuie să fie firmă de audit autorizată în oricare dintre statele membre sau, auditor financiar autorizat în România;*
- e) firma de audit trebuie să îndeplinească condițiile referitoare la buna reputație.*

C. Cine și când poate retrage autorizarea unui auditor financiar sau a unei firme de audit?

Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar retrage autorizarea unui auditor financiar sau a unei firme de audit în cazul în care buna reputație a acestei persoane sau a firmei a fost serios compromise.

Subiect 9 REZOLVARE

A. Ce reprezintă buna reputație?

Buna reputație are în vedere un comportament adecvat, cu respectarea cerințelor Codului etic emis de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și adoptat de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAAS”). Buna reputație reprezintă o condiție pentru accesul la stagiul în activitatea de audit financiar, pentru desfășurarea efectivă a stagiului, precum și pentru dobândirea și menținerea autorizării ca auditor financiar sau a autorizării ca firmă de audit, după caz. Îndeplinirea criteriilor de bună reputație prevăzute în normele Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar este o condiție pentru obținerea vizei anuale emise de ASPAAS de către persoanele fizice și firmele de audit.

B. Când se consideră că buna reputație a fost serios compromisă?

Buna reputație a unui auditor financiar sau a unei firme de audit a fost serios compromisă în situația în care persoana se află în una dintre următoarele situații:

- a) persoana respectivă a fost condamnată pentru săvârșirea unei infracțiuni cu intenție;*
- b) față de persoana fizică a fost luată o măsură preventivă privativă sau restrictivă de libertate în cadrul unui proces penal, în cazul în care se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii unei infracțiuni cu intenție;*
- c) persoanei fizice i-a fost aplicată pedeapsa complementară și/sau pedeapsa accesorie a interzicerii exercitării activității de audit financiar;*
- d) persoanei fizice i-a fost aplicată măsura de siguranță prin care i s-a interzis exercitarea profesiei de auditor financiar;*
- e) persoana respectivă a fost sancționată disciplinar sau administrativ de către alte autorități, instituții sau organisme române ori străine din domeniul financiar-contabil, pentru aspecte de natură profesională. Sancțiunile disciplinare sau administrative aplicate auditorului financiar de către alte autorități, instituții sau organisme române ori străine din domeniul financiar-contabil cuprind acele sancțiuni aplicate ca urmare a săvârșirii unor abateri/fapte de natură a aduce atingere exercitării unei activități din punct de vedere profesional;*
- f) persoanei respective i-au fost aplicate restricții pentru a desfășura activități în domeniul financiar-contabil de către autorități, instituții sau organisme române sau străine din domeniul financiar-contabil.*

C. Cine trebuie să îndeplinească condiția de bună reputație?

În conformitate cu Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 89/2018 pentru aprobarea Normelor privind buna reputație a stagiatorilor în activitatea de audit financiar, a auditorilor financiari și a firmelor de audit, condiția de bună reputație trebuie îndeplinită de următoarele persoane fizice sau juridice, după caz:

- a) persoanele fizice care solicită înscrierea la testul de verificare a cunoștințelor pentru accesul la efectuarea stagiului în activitatea de audit financiar;*
- b) persoanele fizice care se află în perioada de stagiu în activitatea de audit financiar sau au finalizat stagiul și solicită înscrierea la examenul de competență profesională în vederea dobândirii calității de auditor financiar, după caz;*
- c) persoanele juridice care solicită autorizarea ca firmă de audit;*
- d) auditorii financiari, pe perioada deținerii acestei calități;*
- e) firmele de audit, pe perioada autorizării/existenței;*
- f) membrii organului administrativ sau de conducere al firmei de audit care sunt auditori financiari.*

Subiect 10 REZOLVARE

A. Care sunt prevederile legale cu privire la analizarea bunei reputații a unei persoane fizice și a unei firmei de audit?

Buna reputație a persoanei fizice și a firmei de audit se analizează având în vedere prevederile Ordinului președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 89/2018 pentru aprobarea Normelor privind buna reputație a stagiarelor în activitatea de audit financiar, a auditorilor financiari și a firmelor de audit prin raportare la îndeplinirea următoarelor criterii:

- a) persoana fizică sau firma de audit nu a fost condamnată pentru săvârșirea unei infracțiuni cu intenție;*
- b) față de persoana fizică nu a fost luată o măsură preventivă privativă sau restrictivă de libertate în cadrul unui proces penal, în cazul în care se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii unei infracțiuni cu intenție;*
- c) persoanei fizice nu i-a fost aplicată pedeapsa complementară și/sau pedeapsa accesorie a interzicerii exercitării activității de audit financiar;*
- d) persoanei fizice nu i-a fost aplicată măsura de siguranță prin care i s-a interzis exercitarea profesiei de auditor financiar;*
- e) persoana fizică sau firma de audit nu a fost sancționată disciplinar sau administrativ de către alte autorități, instituții sau organisme române ori străine din domeniul financiar-contabil, pentru aspecte de natură profesională;*
- f) persoanei fizice sau firmei de audit nu i-au fost aplicate restricții pentru a desfășura activități în domeniul financiar-contabil de către autorități, instituții sau organisme române sau străine din domeniul financiar-contabil.*

B. Cine trebuie să îndeplinească condiția de bună reputație?

În conformitate cu Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 89/2018 pentru aprobarea Normelor privind buna reputație a stagiarelor în activitatea de audit financiar, a auditorilor financiari și a firmelor de audit, condiția de bună reputație trebuie îndeplinită de următoarele persoane fizice sau juridice, după caz:

- a) persoanele fizice care solicită înscrierea la testul de verificare a cunoștințelor pentru accesul la efectuarea stagiului în activitatea de audit financiar;*
- b) persoanele fizice care se află în perioada de stagiul în activitatea de audit financiar sau au finalizat stagiul și solicită înscrierea la examenul de competență profesională în vederea dobândirii calității de auditor financiar, după caz;*
- c) persoanele juridice care solicită autorizarea ca firmă de audit;*
- d) auditorii financiari, pe perioada deținerii acestei calități;*
- e) firmele de audit, pe perioada autorizării/existenței;*
- f) membrii organului administrativ sau de conducere al firmei de audit care sunt auditori financiari.*

C. Este buna reputație o condiție pentru accesul la stagiul în activitatea de audit financiar?

În conformitate cu Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 89/2018 pentru aprobarea Normelor privind buna reputație a stagiarelor în activitatea de audit financiar, a auditorilor financiari și a firmelor de audit, buna reputație reprezintă o condiție pentru accesul la stagiul în activitatea de audit financiar, pentru desfășurarea efectivă a stagiului,

precum și pentru dobândirea și menținerea autorizării ca auditor financiar sau a autorizării ca firmă de audit, după caz.

Subiect 11 REZOLVARE

A. Care sunt efectele compromiterii serioase a bunei reputații?

În conformitate cu Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 89/2018 pentru aprobarea Normelor privind buna reputație a stagiatorilor în activitatea de audit financiar, a auditorilor financiari și a firmelor de audit, buna reputație este serios compromisă în cazul în care o persoană fizică sau o firmă de audit nu îndeplinește oricare dintre criteriile solicitate, situație care va conduce la:

- a) respingerea cererii persoanei fizice de înscriere la testul de verificare a cunoștințelor pentru accesul la stagiul;*
- b) pierderea dreptului persoanei fizice de a efectua/continua stagiul în activitatea de audit financiar și, dacă este cazul, respingerea cererii de înscriere la examenul de competență profesională;*
- c) retragerea autorizării auditorului financiar sau firmei de audit, după caz.*

B. Cine poate sesiza cazurile de compromitere serioasă a bunei reputații?

În conformitate cu Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 89/2018 pentru aprobarea Normelor privind buna reputație a stagiatorilor în activitatea de audit financiar, a auditorilor financiari și a firmelor de audit, în oricare din cazurile de compromitere serioasă a bunei reputații ASPAAS poate fi sesizată de orice persoană sau se poate autosesiza prin personalul Biroului reglementare, autorizare, înregistrare și formare continuă (BRAIFC) din cadrul ASPAAS, după caz.

C. Cine analizează cazurile de compromitere serioasă a bunei reputații?

În conformitate cu Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 89/2018 pentru aprobarea Normelor privind buna reputație a stagiatorilor în activitatea de audit financiar, cazurile de compromitere serioasă a bunei reputații sunt analizate de către personalul ASPAAS din cadrul Biroului reglementare, autorizare, înregistrare și formare continuă (BRAIFC).

Subiect 12 REZOLVARE

A. Care sunt sancțiunile ce se pot aplica de către Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”)?

În conformitate cu prevederile Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, în urma derulării procedurii administrative, ASPAAS aplică auditorilor financiari și firmelor de audit una sau mai multe dintre următoarele sancțiuni:

- a) avertisment public, în care sunt identificate persoana sancționată și natura încălcării, publicată pe pagina de internet a ASPAAS;*
- b) penalitate administrativă, cuprinsă între 2 și 6 salarii minime brute pe economie, pentru auditorii financiari;*
- c) penalitate administrativă, cuprinsă între 0,5% și 2,5% din cifra de afaceri anuală aferentă activității de audit statutar, pentru firmele de audit;*
- d) interdicție temporară, cuprinsă între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar;*

e) retragerea autorizării, însoțită, în cazul persoanelor fizice, de pierderea calității de auditor financiar;

f) o interdicție temporară, de până la 3 ani, pentru un membru al firmei de audit sau un membru al organismului administrativ sau de conducere al unei entități de interes public să exercite funcții la firme de audit sau la entități de interes public. (5) În cazul în care auditorul financiar este condamnat printr-o hotărâre definitivă.

În cazul în care auditorul financiar este condamnat printr-o hotărâre definitivă pentru fapte penale legate de exercitarea activității de audit financiar sau acestuia i se aplică pedeapsa complementară a interzicerii de a desfășura o asemenea activitate ori se ia măsura de siguranță a exercitării acestei activități, se va comunica o copie a hotărârii judecătorești ASPAAS, pentru a opera retragerea autorizării și radierea acestuia din Registrul public electronic. ASPAAS urmărește stadiul derulării acțiunilor penale îndreptate împotriva auditorilor statutar.

B. Cum este sancționată încălcarea principiilor de etică profesională?

În conformitate cu prevederile Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, încălcarea principiilor de etică profesională de către auditorii financiari sau firmele de audit sunt considerate abateri grave și sunt sancționate fie (1) cu interdicție temporară, cuprinsă între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar; fie (2) cu retragerea autorizării, însoțită, în cazul persoanelor fizice, de pierderea calității de auditor financiar.

C. Când Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”) poate cere revocarea auditorului financiar sau rezilierea contractului de audit statutar?

În conformitate cu prevederile Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, ASPAAS poate cere revocarea auditorului financiar sau rezilierea contractului de audit statutar, după caz, dacă auditorului financiar sau firmei de audit i s-a aplicat o sancțiune, rămasă definitivă:

- interdicție temporară, cuprinsă între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar;
- retragerea autorizării, însoțită, în cazul persoanelor fizice, de pierderea calității de auditor financiar.

Subiect 13 REZOLVARE

A. Care sunt consecințele nerespectării cerințelor privind formarea continuă?

În conformitate cu prevederile Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative nerespectarea cerințelor privind formarea continuă constituie abatere administrativă și se sancționează.

B. Care sunt cerințele privind formarea continuă aprobate prin Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 90/2018 pentru aprobarea Normelor privind formarea profesională continuă a auditorilor financiari?

Normele de formare profesională continuă se aplică tuturor auditorilor financiari autorizați și

înregistrați în Registrul public electronic. Îndeplinirea cerințelor privind formarea profesională continuă constituie condiție obligatorie pentru acordarea vizei anuale emise de ASPAAS. Auditorii financiari înregistrați în Registrul public electronic ca auditori activi participă la cel puțin 120 de ore de formare profesională continuă (ore FPC) într-o perioadă de referință de 3 ani, din care 60 de ore FPC trebuie să fie ore de formare profesională continuă structurată (ore FPCS) într-o perioadă de referință de 3 ani, cu începere de la data de 1 ianuarie a fiecărui an. (4) Numărul anual al orelor FPC este, de regulă de 40, din care 20 de ore FPCS. Numărul de ore FPCS poate varia în cadrul perioadei de referință, în funcție de necesitățile de formare generate de activitatea auditorului financiar care are obligația efectuării unui minim de 20 de ore FPC anual, din care 10 ore FPCS. Pentru auditorii nou-înregistrați, perioada de referință de 3 ani începe la data de 1 ianuarie a anului următor în care aceștia au fost autorizați ca auditori financiari. Auditorii financiari înregistrați în Registrul public electronic ca auditori non-activi au obligația efectuării a 50% din numărul total de ore FPC aferent auditorilor activi, respectiv cel puțin 60 de ore FPC total într-o perioadă de referință de 3 ani, din care 30 de ore FPCS într-o perioadă de referință de 3 ani, cu începere de la data de 1 ianuarie a fiecărui an.

C. Care sunt modalitățile de formare profesională continuă?

În conformitate cu Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 90/2018 pentru aprobarea Normelor privind formarea profesională continuă a auditorilor financiari, formarea profesională continuă a auditorilor financiari se realizează astfel:

a) FPCS, respectiv componenta verificabilă, presupune dobândirea de competențe profesionale pe cale formală. Prin cale formală se înțelege parcurgerea unei activități de formare organizate sau recunoscute de către ASPAAS, având obiective clare de învățare, iar participarea cursantului este întotdeauna intenționată, având ca obiectiv explicit acela de a dobândi noi cunoștințe, abilități și/sau competențe;

b) formarea profesională continuă nestructurată (FPCN), respectiv componenta neverificabilă, presupune dobândirea de competențe profesionale pe cale nonformală și/sau informală. Prin cale nonformală se înțelege participarea la activități de formare organizate de un furnizor de formare profesională continuă nerecunoscut de ASPAAS, practicarea unor activități specifice direct la locul de muncă sau autoinstruire, aceasta fiind mai degrabă organizată și poate avea obiective de învățare. Prin cale informală se înțelege modalitățile de formare profesională neinstituționalizate, nestructurate și neintenționate - contact nesistematic cu diferite surse ale câmpului socio-educational, familie, societate sau mediu profesional, aceasta nefiind organizată și neavând obiective de învățare.

Subiect 14 REZOLVARE

A. Cum se realizează monitorizarea îndeplinirii cerințelor de formare profesională continuă?

Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar monitorizează modul de îndeplinire de către auditorii financiari a cerințelor de formare profesională continuă impuse de prezentele norme. În vederea demonstrării îndeplinirii obligațiilor prevăzute de lege și de prezentele norme cu privire la formarea profesională continuă, auditorii financiari păstrează o evidență proprie detaliată a activităților de formare la care au participat, cel puțin pentru ultimii 3 ani. Personalul Biroului reglementare, autorizare, înregistrare și formare continuă (BRAIFC) din cadrul Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar analizează și verifică declarațiile anuale privind formarea profesională continuă transmise de auditorii financiari și, prin sondaj, documentele însoțitoare și întocmește un raport care conține concluziile analizei, inclusiv constatarea privind îndeplinirea sau neîndeplinirea cerințelor de formare profesională continuă de către auditorii financiari.

B. Cum se realizează monitorizarea programelor de formare profesională continuă („PFPC”)?

În vederea monitorizării calității cursurilor din cadrul PFPC, Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar poate efectua controale la locul de desfășurare a acestora. În vederea monitorizării calității cursurilor aferente domeniilor incluse în PFPC, Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar sau Camera Auditorilor Financiari din România, în cazul delegării, va efectua sondaje în rândul cursanților și va evalua gradul de satisfacție a acestora în legătură cu tematica, conținutul și lectorul cursului. În vederea identificării necesității dezvoltării unor competențe specifice și a elaborării/actualizării PFPC, Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar sau Camera Auditorilor Financiari din România, în cazul delegării, poate efectua sondaje adresate membrilor profesiei și poate utiliza informațiile obținute în urma efectuării inspecțiilor.

C. Care este consecința cu privire la nerespectarea cerințelor privind formarea profesională?

Nerespectarea cerințelor privind formarea profesională continuă constituie abatere administrativă și se sancționează. În cazul în care, în urma analizei efectuate de personalul Biroului reglementare, autorizare, înregistrare și formare continuă (BRAIFC din cadrul ASPAAS), se constată nerespectarea Normelor privind formarea profesională continuă a auditorilor financiari, formarea profesională continuă a auditorilor financiari, raportul întocmit cu această ocazie se înaintează Comisiei de disciplină a Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar.

Subiect 15 REZOLVARE

A. Ce cerințe educaționale trebuie să îndeplinească o persoană fizică pentru înscrierea la examenul de competență profesională?

În vederea înscrierii și susținerii examenului de competență, persoanele fizice trebuie să îndeplinească următoarele cerințe educaționale:

- a) sunt licențiate ale unei instituții de învățământ superior sau au un nivel echivalent;*
 - b) au urmat un curs de instruire teoretică organizat sau recunoscut de ASPAAS;*
 - c) au efectuat un stagiu de pregătire practică, în conformitate cu prevederile art. 11 din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative și normelor ASPAAS emise în aplicarea acestuia.*
- Pe lângă cerințele educaționale de mai sus, persoanele fizice trebuie să îndeplinească și condiția de bună reputație prevăzută la art. 5 din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative și în Normele ASPAAS privind buna reputație a stagiatorilor în activitatea de audit financiar, a auditorilor financiari și a firmelor de audit, aprobate prin Ordinul președintelui ASPAAS nr. 89/2018.*

B. În ce constau probele la examenul de competență profesională?

Examenul de competență constă în susținerea, în scris, a două probe, astfel: a) prima probă - testul privind cunoștințele teoretice; b) a doua probă - testul de aplicare în practică a cunoștințelor teoretice. Testul privind cunoștințele teoretice, care constituie prima probă a examenului de competență, se desfășoară pe o perioadă de 3 ore și constă în verificarea cunoștințelor teoretice, prin susținerea unei probe care conține atât subiecte deschise, cât și întrebări de tip grilă.

Proba a doua a examenului de competență are ca scop verificarea capacității candidatului de a aplica în practică cunoștințele teoretice dobândite în vederea desfășurării activității de audit financiar.

C. Cum se organizează examenul de competență profesională?

Examenul de competență se organizează de maximum două ori pe an, în sistem clasic (cu prezența fizică a candidaților) sau prin intermediul unei platforme on-line de examinare, dacă situația o impune/în situația în care examenul nu poate fi organizat în sistem clasic. Perioada de desfășurare a sesiunii de examen, centrul/centrele de examinare și tematica și bibliografia de examen se stabilesc prin decizie a președintelui ASPAAS/hotărâre a Consiliului CAFR, cu aprobarea ASPAAS, în cazul delegării. Aceste informații precum și orice alte informații referitoare la organizarea și desfășurarea examenului de competență se publică de către ASPAAS sau CAFR, în cazul delegării, pe site-ul propriu, de regulă cu 45 de zile înainte de data stabilită pentru susținerea primei probe de examen. În situația organizării examenului de competență în sistem on-line, prin intermediul unei platforme on-line de examinare, ASPAAS sau CAFR, în cazul delegării, după caz, va emite o procedură privind desfășurarea examenului de competență profesională în sistem on-line, care cuprinde minimum următoarele:

- a) modalitatea de înscriere a candidaților și informațiile privind accesul în platforma on-line;*
- b) instrucțiuni privind pregătirea examenului de competență în sistem on-line;*
- c) instrucțiuni privind susținerea examenului de competență în sistem on-line;*
- d) modalitatea de soluționare a contestațiilor;*
- e) prevenirea și constatarea modalității de sancționare a fraudelor/tentativelor de fraudare a examenului de competență în sistem on-line;*
- f) acordul GDPR privind prelucrarea datelor cu caracter personal prin înregistrarea audio/video a examenului de competență în sistem on-line.*

Subiect 16 REZOLVARE

A. Ce înțelegeți prin scepticism profesional?

Scepticism profesional înseamnă o atitudine interogativă prin care se acordă atenție condițiilor care ar putea indica posibilitatea unei inexactități cauzate de eroare sau fraudă, dar și o evaluare critică a probelor de audit.

B. Când este recomandat ca auditorul financiar sau firma de audit să își păstreze scepticismul profesional?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative auditorul financiar sau firma de audit își păstrează scepticismul profesional mai ales în situația în care evaluează estimările personalului de conducere al entității auditate privind determinarea valorii juste, deprecierea activelor, provizioanele și fluxurile de trezorerie viitoare relevante pentru capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Auditorul financiar sau firma de audit trebuie să își păstreze scepticismul profesional pe tot parcursul auditului, admițând posibilitatea unor erori materiale ca urmare a faptelor sau a conduitei care indică nereguli, inclusiv fraude sau erori, indiferent de experiența anterioară a auditorului sau a firmei de audit în ceea ce privește corectitudinea și integritatea personalului de conducere și a persoanelor responsabile cu administrarea entității auditate.

C. Cine trebuie să publice Codul etic?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative Codul etic

este tradus în limba română și publicat prin grija Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar.

Subiect 17 REZOLVARE

A. Ilustrați amenințări semnificative la adresa independenței.

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative pot fi enumerate următoarele amenințări semnificative la adresa independenței profesionale:

- a) interese financiare;*
- b) împrumuturi și garanții;*
- c) relații de afaceri;*
- d) relații familiale și personale;*
- e) angajarea la un client de audit;*
- f) alocarea temporară de personal;*
- g) servicii recente furnizate clienților de audit;*
- h) deținerea unei funcții de conducere sau de director în cadrul clientului de audit;*
- i) furnizarea de servicii de non-asigurare unui client de audit;*
- j) politici de recompensare și evaluare;*
- k) cadouri și ospitalitate;*
- l) litigii în curs sau iminente.*

B. Cum este apreciată independența profesională în situația în care auditorul financiar sau firma de audit efectuează un audit statutar?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte în situația în care efectuează un audit statutar, auditorul financiar și/sau firma de audit, precum și orice persoană fizică aflată în poziția de a influența în mod direct sau indirect rezultatul auditului statutar trebuie să fie independentă de entitatea auditată și să nu fie implicată în procesul decizional al entității auditate, în înțelesul Codului etic. Independența este necesară atât în perioada acoperită de situațiile financiare care fac obiectul auditului, cât și în perioada în care se efectuează auditul statutar.

C. Cum trebuie să procedeze un auditor dacă o entitate auditată este achiziționată de/fuzionează cu/achiziționează o altă entitate cu care auditorul are relații de afaceri?

Cât mai curând posibil, dar nu mai târziu de 3 luni de la data luării la cunoștință a fuziunii, auditorul financiar sau firma de audit adoptă toate măsurile necesare pentru a pune capăt tuturor intereselor sau relațiilor curente care i-ar compromite independența și, dacă este posibil, adoptă măsurile de protecție necesare pentru a reduce la minimum toate amenințările la adresa independenței sale legate de interesele și relațiile anterioare și curente față de entitatea auditată sau o altă entitate legată de aceasta (inclusiv renunțarea la misiunea de audit).

Subiect 18 REZOLVARE

A. Ce trebuie să cuprindă raportul de audit?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative raportul de audit se întocmește în scris și trebuie să cuprindă:

- a) identificarea entității ale cărei situații financiare anuale sau consolidate fac obiectul auditului*

statutar prin denumirea, sediul social și codul unic de identificare; identificarea situațiilor financiare anuale sau consolidate și data sau perioada pentru care au fost întocmite și identificarea cadrului de raportare financiară aplicat la întocmirea acestora;

b) descrierea ariei de aplicare a auditului statutar care identifică cel puțin standardele de audit în conformitate cu care a fost efectuat auditul statutar;

c) opinia auditorului, care este fie fără rezerve, fie cu rezerve, fie contrară și exprimă clar punctul de vedere al auditorului sau al firmei de audit cu privire la următoarele: dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară; și, după caz, dacă situațiile financiare anuale sunt conforme cerințelor legale aplicabile. Dacă auditorul sau firma de audit nu este în măsură să emită o opinie de audit, raportul menționează imposibilitatea emiterii acestei opinii;

d) orice alt aspect asupra căruia auditorul financiar sau firma de audit atrage atenția în mod special, fără ca opinia de audit să fie modificată;

e) opinia auditorului referitoare la: coerența raportului administratorilor cu situațiile financiare pentru același exercițiu financiar; și pregătirea raportului administratorilor în conformitate cu prevederile legale aplicabile;

f) o declarație privind identificarea de informații eronate semnificative prezentate în raportul administratorilor, indicând natura acestor informații eronate;

g) o declarație privind orice incertitudine semnificativă asociată evenimentelor sau condițiilor care pot pune în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea;

h) o mențiune privind sediul auditorului financiar sau al firmei de audit.

B. Cine semnează raportul de audit?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, raportul de audit se semnează și se datează de către auditorul financiar. În cazul în care auditul statutar este derulat de o firmă de audit, raportul de audit este semnat cel puțin de auditorul financiar care a efectuat auditul statutar în numele firmei de audit. În cazul în care mai mulți auditori financiari sau mai multe firme de audit au executat în comun auditul unei entități, raportul de audit se semnează de către toți auditorii financiari sau cel puțin de către auditorii financiari care efectuează auditul statutar în numele fiecărei firme de audit. Auditorul financiar care semnează raportul de audit statutar în nume propriu sau în numele unei firme de audit trebuie să aibă statutul de auditor financiar active.

C. Când numele celui care a semnat un raport de audit nu va putea fi divulgat publicului?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative în împrejurări excepționale, prin reglementări emise de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar, aprobate prin ordin al președintelui, se stabilesc condițiile în care semnătura să nu fie divulgată publicului, în cazul în care această divulgare ar putea duce la o amenințare iminentă și semnificativă la adresa securității personale a oricărui individ. În orice caz, numele persoanei implicate este adus la cunoștința autorității de supraveghere sau judiciare competente.

Subiect 19 REZOLVARE

A. Ce trebuie să cuprindă raportul de audit?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar își exercită competențele de investigare sau sancționare în conformitate cu prezenta lege și dreptul intern, în oricare dintre următoarele moduri: a) direct; b) în colaborare cu alte autorități; c) prin sesizarea autorităților judiciare competente.

B. În ce condiții poate fi angajată răspunderea civilă a auditorilor financiari sau a firmelor de audit?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative răspunderea civilă a auditorilor financiari sau a firmelor de audit poate fi angajată, în condițiile legii civile, pentru cauzarea de prejudicii prin încălcarea obligațiilor profesionale.

C. De ce trebuie să țină seama Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar în aplicarea măsurilor de prevenție sau a sancțiunilor administrative?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative în aplicarea măsurilor de prevenție sau a sancțiunilor administrative se ține cont de circumstanțele relevante, inclusiv, după caz, de:

- a) gravitatea și perioada încălcării;*
- b) gradul de răspundere a persoanei responsabile, raportat la atribuțiile acesteia;*
- c) cuantumul profitului obținut sau al pierderilor evitate de către persoana responsabilă, în măsura în care acestea se pot stabili, în legătură cu angajamentul care conduce la aplicarea sancțiunii respective;*
- d) măsura în care persoana responsabilă cooperează cu ASPAAS;*
- e) abateri anterioare de la legislația în domeniul auditului statutar de care se face vinovat auditorul financiar sau firma de audit responsabilă.*

Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar poate ține cont și de alți factori, dacă acești factori sunt prevăzuți de dreptul intern.

Subiect 20 REZOLVARE

A. Ce sancțiuni disciplinare poate aplica Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar aplică membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România următoarele sancțiuni administrativ-disciplinare:

- a) avertisment scris;*
- b) penalitate administrativ-disciplinară, cuprinsă între unu și 12 salarii minime brute pe economie;*
- c) suspendarea din funcție pe o perioadă de la 6 luni la un an.*

B. Care este termenul de prescriere a aplicării sancțiunilor administrativ-disciplinare membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România?

Sanctiunile administrativ-disciplinare aplicabile membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România se aplică în termen de 3 ani de la data săvârșirii faptei.

C. Unde se publică sancțiunile administrativ-disciplinare aplicate de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar publică pe pagina sa de internet sancțiunile administrativ-disciplinare aplicate membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România, rămase definitive după epuizarea căilor de atac sau expirarea termenului de exercitare a acestora. Sancțiunile publicate se mențin pe pagina de internet a Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar pe o perioadă de un an de la data publicării.

STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT

Subiect 1 REZOLVARE

Prezentarea condițiilor preliminare pentru un audit.

Conform ISA 210 *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit*, pentru a stabili dacă sunt prezente condițiile preliminare pentru un audit, auditorul trebuie:

(a) *Să determine gradul de acceptabilitate a cadrului de raportare financiară care urmează a fi aplicat la întocmirea situațiilor financiare; și*

(b) *Să obțină acordul conducerii prin care aceasta își recunoaște și își înțelege responsabilitatea:*

(i) *Pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, după caz, pentru prezentarea fidelă a acestora;*

(ii) *Pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar în vederea întocmirii unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare; și*

(iii) *De a furniza auditorului:*

a. *Acces la toate informațiile cu care conducerea este la curent și care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte;*

b. *Informații suplimentare pe care auditorul le-ar putea solicita din partea conducerii în scopul auditului; și*

c. Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră că este necesar să obțină probe de audit.

De asemenea, conform ISA 210 *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit*, sunt prevăzute și aspectele legate de situația în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta impun o limitare a ariei de acoperire a activității auditorului, în ceea ce privește termenele unei misiuni de audit propuse, în urma căreia auditorul consideră că limitarea va avea ca rezultat imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare. Astfel, în aceste situații, standardul prevede că auditorul nu trebuie să accepte o asemenea misiune limitată drept misiune de audit decât dacă legile sau reglementările îi impun acest lucru.

Standardul enunță și alți factori care afectează acceptarea unei misiuni de audit:

În cazul în care condițiile preliminare pentru un audit nu sunt prezente, auditorul trebuie să discute acest aspect cu membrii conducerii. Cu excepția cazului în care legile sau reglementările impun acest lucru, auditorul nu trebuie să accepte misiunea de audit propusă:

- (a) Dacă auditorul a stabilit că nu poate fi acceptat cadrul de raportare financiară care urmează a fi aplicat la întocmirea situațiilor financiare; sau*
- (b) Dacă acordul conducerii prin care aceasta își recunoaște și își înțelege responsabilitatea nu a fost obținut.*

Subiect 2 REZOLVARE

1. Care sunt aspectele solicitate cu privire la convenirea termenelor misiunii de audit?

Conform ISA 210, termenele convenite ale misiunii de audit trebuie documentate prin scrisoarea misiunii de audit (scrisoare de angajament cum mai este cunoscută în practică) și se referă la:

- (a) Obiectivul și aria de acoperire ale auditului situațiilor financiare;*
- (b) Responsabilitățile auditorului;*
- (c) Responsabilitățile conducerii;*
- (d) Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil pentru întocmirea situațiilor financiare; și*
- (e) Referințe cu privire la forma și conținutul așteptate ale oricărui raport care urmează a fi emis de către auditor; și*
- (f) O declarație conform căreia pot exista circumstanțe în care un raport poate diferi de forma și conținutul așteptate.*

Excepții enunțate de standard în legătură cu situațiile în care nu este necesară cuprinderea elementelor de mai sus se referă la situația în care există legi sau reglementări care detaliază suficient termenele misiunii de audit și, pe cale consecință, conducerea își cunoaște și înțelege responsabilitățile. În acest caz, acele termene nu trebuie să fie incluse în scrisoarea misiunii de audit.

Auditorul financiar este încurajat să aplice raționamentul profesional atunci când legile și reglementările prevăd cerințe echivalente cu cele de mai sus și să folosească exprimările din legi și reglementări în descrierea termenelor misiunii de audit.

2. Care sunt alte aspecte referitoare la conținutul scrisorii misiunii de audit exemplificate de către ISA 210 în cadrul secțiunii de materiale privind aplicarea și alte materiale

explicative?

Conform ISA 210, forma și conținutul scrisorii de audit variază de la entitate la entitate. Față de elementele necesare să fie incluse în conținutul scrisorii misiunii de audit detaliate la punctul precedent, sunt exemplificate o serie de alte aspecte care ar putea fi incluse în conținutul acesteia, precum:

- *Elaborarea ariei de acoperire a auditului, inclusiv referințele la legislația aplicabilă, la reglementări, ISA-uri și norme de etică sau de altă natură aplicabile ale organismelor profesionale la care aderă auditorul.*
- *Forma oricăror alte comunicări cu privire la rezultatele misiunii de audit.*
- *Dispoziția privind comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului, în conformitate cu ISA 701.*
- *Faptul că, date fiind limitările inerente ale auditului, împreună cu limitările inerente ale controlului intern, există un risc ce nu poate fi evitat ca anumite denaturări semnificative să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat corect și efectuat în conformitate cu ISA-urile.*
- *Angajamente privind planificarea și efectuarea auditului, inclusiv componența echipei misiunii.*
- *Așteptarea ca membrii conducerii să furnizeze declarații scrise.*
- *Așteptarea ca membrii conducerii să îi ofere auditorului acces la toate informațiile cu care conducerea este la curent și care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, inclusiv așteptarea ca membrii conducerii să ofere acces la informațiile relevante pentru prezentarea informațiilor.*
- *Acordul conducerii de a pune la dispoziția auditorului versiunea preliminară a situațiilor financiare și toate informațiile relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, obținute din afara sau din cadrul registrului Cartea mare sau al registrelor auxiliare (inclusiv toate informațiile relevante pentru întocmirea prezentărilor de informații), și alte informații, dacă este cazul, la timp, pentru a permite auditorului să încheie auditul în conformitate cu planificarea pusă.*
- *Acordul conducerii de a informa auditorul cu privire la fapte care ar putea afecta situațiile financiare și care ar putea fi descoperite de către conducere în perioada cuprinsă între data raportului auditorului și data emiterii situațiilor financiare.*
- *Baza de calcul al onorariului și orice aranjamente legate de facturare.*
- *Solicitarea unei confirmări din partea conducerii, în care să specifice că a primit scrisoarea misiunii de audit și că acceptă termenele misiunii descrise în scrisoare.*

Subiect 3 REZOLVARE

1. Care sunt beneficiile aduse de planificarea adecvată auditului situațiilor financiare?

Așa cum precizează ISA 300, *planificarea nu este o fază separată a auditului, ci mai degrabă un proces continuu și interactiv care începe deseori la scurt timp după (sau în paralel cu) finalizarea auditului anterior și continuă până la finalizarea misiunii curente de audit.*

Beneficiile prevăzute de ISA 300 *Planificarea unui audit al situațiilor financiare* ca fiind aduse auditului situațiilor financiare sunt exemplificate astfel:

- *Îl ajută pe auditor să acorde atenția cuvenită domeniilor importante ale auditului.*
- *Îl ajută pe auditor să identifice și să rezolve problemele posibile în timp util.*
- *Îl ajută pe auditor să organizeze și să gestioneze corect misiunea de audit pentru ca aceasta să se desfășoare într-un mod eficient și eficace.*
- *Furnizează asistență în selectarea membrilor echipei misiunii care dispun de nivelurile adecvate de capacități și competențe pentru a răspunde riscurilor anticipate și în delegarea de sarcini adecvate acestora.*
- *Facilitează coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii și revizuirea activităților acestora.*
- *Furnizează asistență, după caz, în îndrumarea activității desfășurate de auditorii componentelor și experți.*

2. Care este obiectivul auditorului enunțat de ISA 300 *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*?

Conform ISA 300 *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, obiectivul auditorului este de a planifica auditul astfel încât acesta să se desfășoare într-o manieră eficientă.

Subiect 4 REZOLVARE

1. Definiți pragul de semnificație funcțional.

Conform prevederilor ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, pragul de semnificație funcțional reprezintă valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se referă, de asemenea, la valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații.

2. Prezentați aspectele legate de revizuirea pragului de semnificație pe măsură ce auditul progresează.

ISA prevăd și admit faptul că planul de audit poate suferi modificări în timpul desfășurării misiunii de audit. În acest context, prevederile ISA 320 referitoare la revizuire pe măsură ce auditul progresează sunt: *auditorul trebuie să revizuiască pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (și, dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări) în situația în care, pe parcursul auditului, descoperă informații care l-ar fi determinat să stabilească o valoare inițială diferită.*

Referitor la consecințele revizuirii pragului de semnificație global, ISA 320 prevede: *Dacă auditorul concluzionează că este adecvată adoptarea unui prag de semnificație mai scăzut pentru situațiile financiare ca întreg (și, dacă este cazul, un nivel mai scăzut sau niveluri mai scăzute al(e) pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări) decât cel stabilit*

inițial ca fiind adecvat, auditorul trebuie să determine dacă este cazul să revizuiască pragul de semnificație funcțional și dacă natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente rămân adecvate.

3. Care sunt prevederile ISA 320 cu privire la documentarea valorilor și a factorilor luați în considerare la stabilirea pragului de semnificație?

Conform ISA 320, Auditorul trebuie să includă în documentația de audit următoarele valori și factorii luați în considerare la determinarea lor:

- (a) Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg;*
- (b) Dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări;*
- (c) Pragul de semnificație funcțional; și*
- (d) Orice revizuire a valorilor menționate la literele (a)-(c) pe măsură ce auditul progresează.*

Subiect 5 REZOLVARE

1. Care sunt aspectele privitoare la natura documentației stipulate de ISA 230?

Documentația de audit care îndeplinește dispozițiile ISA 230 Documentația de audit și dispozițiile specifice privind documentația din alte ISA-uri relevante furnizează:

- (a) Probe privind modul în care s-a fundamentat concluzia auditorului privind îndeplinirea obiectivelor sale generale; și*
- (b) Probe conform cărora auditul a fost planificat și efectuat în conformitate cu ISA-urile și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile.*

2. Care sunt scopurile enumerate în secțiunea Introducere a ISA 230?

Conform ISA 230 Documentația de audit, documentația de audit are mai multe scopuri suplimentare, printre care se numără următoarele:

- Sprijină echipa misiunii în planificarea și efectuarea auditului.*
- Sprijină membrii echipei misiunii responsabili cu supervizarea în îndrumarea și supervizarea activității de audit și în îndeplinirea responsabilităților de revizuire, în conformitate cu ISA 220.*
- Permite echipei misiunii să își asume responsabilitatea pentru propria activitate.*
- Ține evidența aspectelor de importanță permanentă pentru auditurile viitoare.*
- Permite efectuarea inspecțiilor și a revizuirilor de control de calitate în conformitate cu ISQC 1 sau cu dispozițiile naționale care sunt cel puțin la fel de stricte.*
- Permite efectuarea inspecțiilor externe în conformitate cu dispozițiile legale, de reglementare sau de altă natură aplicabile.*

Subiect 6 REZOLVARE

1. Care sunt prevederile ISA 240 cu privire la responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă?

Așa cum este prevăzut în secțiunea Introducere din cadrul ISA 240 Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare, responsabilitatea principală pentru prevenirea și

detectarea fraudei revine atât persoanelor responsabile cu guvernanta entității, cât și conducerii. Este important ca membrii conducerii, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, să pună un accent puternic atât pe prevenirea fraudei, care ar putea conduce la reducerea posibilităților ca fraudă să aibă loc, cât și pe descurajarea fraudei, care ar putea convinge persoanele să nu comită fraude, având în vedere probabilitatea ca acestea să fie detectate și pedepsite. Acest lucru presupune un angajament față de crearea unei culturi caracterizate de onestitate și de conduită etică, care poate fi consolidată printr-o supraveghere activă din partea persoanelor responsabile cu guvernanta. Supravegherea de către persoanele responsabile cu guvernanta presupune analizarea posibilităților de evitare a controalelor sau de influențare necorespunzătoare a procesului de raportare financiară, cum ar fi eforturile conducerii de a manipula rezultatele pentru a influența percepția analiștilor asupra performanței și profitabilității entității.

În ceea ce privește reponsabilitatea auditorului, ISA 240 precizează: *Un auditor care efectuează un audit în conformitate cu ISA-urile este responsabil pentru obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la faptul că situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Ca urmare a limitărilor inerente ale unui audit, există un risc inevitabil ca unele denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat și efectuat în mod adecvat, în conformitate cu ISA-urile. Acest aspect, însă, nu presupune tratarea problematicii legată de denaturări cauzate de fraudă cu superficialitate din partea auditorului.*

Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai mare decât riscul de nedetectare a unei denaturări cauzate de erori. Aceasta deoarece ar putea exista strategii sofisticate și atent organizate pentru a ascunde o fraudă, precum falsul, neînregistrarea intenționată a tranzacțiilor sau declarații false intenționate adresate auditorului. Astfel de încercări de disimulare pot fi și mai greu de detectat atunci când există complicitate. Ca urmare a complicității, auditorul poate considera că probele de audit sunt convingătoare, când de fapt acestea sunt false. Capacitatea auditorului de a detecta o fraudă depinde de factori precum îndemânarea autorului acesteia, frecvența și amploarea manipulării, gradul de complicitate, importanța relativă a sumelor individuale manipulate și nivelul ierarhic al persoanelor implicate. Deși este posibil ca auditorul să poată identifica potențialele oportunități de comitere a fraudei, este dificil de determinat dacă denaturările în cazul situațiilor în care se aplică raționamentul profesional, cum ar fi estimările contabile, sunt cauzate de fraudă sau de eroare.

De asemenea, standardul ISA 240 atrage atenția și asupra nivelului ierarhic la care este produsă fraudă, precizând: *riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare semnificativă cauzată de o fraudă comisă de conducere este mai mare decât riscul aferent fraudei comise de angajați, deoarece conducerea are adesea posibilitatea de a manipula direct sau indirect înregistrările contabile, de a prezenta informații financiare frauduloase sau de a evita procedurile de control care au rolul de a preveni comiterea unor fraude similare de către alți angajați.*

Pentru a obține o asigurare rezonabilă, auditorul trebuie să își păstreze scepticismul profesional pe parcursul auditului, să aibă în vedere posibilitatea evitării controalelor de către conducere și să recunoască faptul că procedurile de audit care sunt eficiente în detectarea erorilor ar putea fi ineficiente în detectarea fraudei.

Auditorul poate avea responsabilități suplimentare impuse de legi, reglementări sau de dispozițiile de

etică relevante privind neconformitatea unei entități cu legile și reglementările, printre care se numără și cele legate de fraudă, cum ar fi:

- (a) Răspunsul la situațiile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările, inclusiv cu dispozițiile privind comunicarea specifică cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta, evaluarea caracterului adecvat al răspunsurilor acestora la situațiile de neconformitate și stabilirea măsurii în care sunt necesare acțiuni ulterioare;*
- (b) Comunicarea situațiilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările către alți auditori (de exemplu, într-un audit al situațiilor financiare ale grupului); și*
- (c) Dispozițiile privind documentarea situațiilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările.*

2. Care sunt obiectivele auditorului conform ISA 240?

Conform prevederilor ISA 240 *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, obiectivele auditorului sunt:

- (a) De a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare cauzată de fraudă;*
- (b) De a obține suficiente probe de audit adecvate privind riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, prin conceperea și implementarea unor răspunsuri adecvate; și*
- (c) De a răspunde în mod adecvat în cazul fraudelor identificate sau suspectate în timpul auditului.*

Subiect 7 REZOLVARE

Care sunt aspectele prevăzute de ISA 240 cu privire la evaluarea factorilor de risc de fraudă în cadrul secțiunii *Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative*? Detaliați aspectele referitoare la categoria factorilor de risc din categoria *Stimulente/Presiuni*.

Aspectele menționate de ISA 240 cu privire la evaluarea factorilor de risc de fraudă în cadrul secțiunii *Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative* sunt:

Faptul că fraudă este de obicei disimulată o poate face foarte dificil de detectat. Cu toate acestea, auditorul poate identifica evenimente sau condiții care indică un stimulent sau o presiune pentru a comite o fraudă sau care oferă o oportunitate pentru a comite o fraudă (factori de risc de fraudă). De exemplu:

- Necesitatea îndeplinirii așteptărilor unor terțe părți pentru a obține capitaluri proprii suplimentare poate crea presiunea de a comite o fraudă;*
- Acordarea unor prime importante în cazul atingerii unor ținte de profit nerealiste poate reprezenta un stimulent pentru comiterea unei fraude; și*
- Un mediu de control ineficient poate crea oportunitatea de a comite o fraudă.*

Factorii de risc de fraudă nu pot fi clasificați cu ușurință în ordinea importanței lor. Importanța factorilor de risc de fraudă variază foarte mult. Unii dintre acești factori vor fi prezenți în entități în

care condițiile specifice nu prezintă riscuri de denaturare semnificativă. În consecință, determinarea măsurii în care este prezent un factor de risc de fraudă și a măsurii în care acesta trebuie luat în considerare în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei necesită exercitarea raționamentului profesional.

Aceste exemple de factori de risc sunt clasificate pe baza celor trei condiții care sunt prezente în general în cazul în care a fost comisă o fraudă:

- *Un stimulent sau o presiune de a comite o fraudă;*
- *O oportunitate percepută de a comite o fraudă; și*
- *O capacitate de a autojustifica acțiunea frauduloasă.*

Exemple de factori de risc de fraudă aferenți raportării financiare frauduloase și însușirii necuvenite a activelor sunt prezentate, de asemenea, în cuprinsul ISA 240, detaliați pe categorii (stabilite în acord cu „triunghiul fraudei” așa cum este definit în literatura de specialitate) sunt:

Stimulente/Presiuni

Stabilitatea financiară sau profitabilitatea este afectată de condițiile economice, specifice segmentului de activitate sau operaționale ale entității, precum (sau indicate de):

- *O concurență sau o saturație ridicată a pieței, însoțite de marje de profit în scădere.*
- *O vulnerabilitate ridicată la schimbări rapide, precum schimbările tehnologice, uzura morală a produselor sau ratele de dobândă.*
- *Scăderea semnificativă a cererii din partea consumatorilor și creșterea ratei falimentelor, fie în segmentul de activitate respectiv, fie în întreaga economie.*
- *Pierderile din exploatare care fac iminentă amenințarea falimentului, executarea silită sau preluarea ostilă.*
- *Fluxuri de trezorerie negative recurente din exploatare sau incapacitatea de a genera fluxuri de trezorerie din exploatare, în același timp raportându-se câștiguri și creșteri ale câștigurilor.*
- *Creșterea rapidă sau profitabilitatea neobișnuită, în special în comparație cu cea a altor companii din același sector de activitate.*
- *Noi dispoziții contabile, statutare sau de reglementare.*

Se exercită o presiune excesivă asupra conducerii de a îndeplini cerințele și așteptările părților terțe, ca urmare a:

- *Așteptărilor analiștilor de investiții, ale investitorilor instituționali, ale creditorilor importanți sau ale altor părți externe privind nivelul de profitabilitate sau al tendințelor (în special așteptările care sunt excesiv de agresive sau nerealiste), inclusiv așteptările create de conducere, de exemplu, prin comunicate de presă sau mesaje în raportul anual exagerat de optimiste.*
- *Nevoii de a obține credite sau capitaluri proprii suplimentare pentru a rămâne competitivi – inclusiv finanțarea unor cheltuieli majore pentru cercetare și dezvoltare sau a unor cheltuieli de capital.*
- *Dificultății de a îndeplini cerințele de listare la bursă sau de rambursare a datoriilor sau a altor dispoziții contractuale privind datoriile.*
- *Efectelor negative percepute sau reale ale raportării unor rezultate financiare slabe asupra*

tranzacțiilor importante în curs de desfășurare, precum combinări de întreprinderi sau atribuiri de contracte.

Informațiile disponibile indică faptul că situația financiară personală a conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta este afectată de performanța financiară a entității ca urmare a:

- *Intereselor financiare semnificative deținute în entitate.*
- *Faptului că părți semnificative din recompensele lor (de exemplu, prime, opțiuni pe acțiuni și angajamente de tip „earn-out”) depind de atingerea unor obiective agresive privind prețul acțiunilor, rezultatele din exploatare, poziția financiară sau fluxurile de trezorerie.*
- *Garantării personale a datoriilor entității.*

Se exercită o presiune excesivă asupra conducerii sau a personalului operațional de a atinge obiectivele financiare stabilite de persoanele responsabile cu guvernanta, inclusiv țintele de vânzări sau de profitabilitate.

Caracteristicile referitoare la dimensiune, complexitate și structura de proprietate a entității au o influență semnificativă asupra analizării factorilor de risc de fraudă relevanți. De exemplu, în cazul unei entități mari, ar putea exista factori care limitează, în general, o conduită neadecvată a conducerii, cum ar fi:

- *Supravegherea eficientă din partea persoanelor responsabile cu guvernanta.*
- *O funcție de audit intern eficientă.*
- *Existența și aplicarea unui cod de conduită scris.*

Mai mult, factorii de risc de fraudă analizați la nivelul operațional al unui segment de activitate pot oferi perspective diferite față de cele obținute în cazul în care aceștia sunt analizați la nivelul întregii entități.

În cazul unei entități mici, o parte dintre sau toate aceste analize pot fi inaplicabile sau mai puțin relevante. De exemplu, este posibil ca o entitate mai mică să nu aibă un cod de conduită scris, dar, în locul acestuia, să fi dezvoltat o cultură care pune accent pe importanța integrității și a comportamentului etic prin comunicare verbală și prin exemplul conducerii. În general, impunerea unei singure persoane în conducerea unei entități mici nu indică, în sine, incapacitatea conducerii de a demonstra și comunica o atitudine adecvată privind controlul intern și procesul de raportare financiară. În unele entități, necesitatea de a obține autorizarea din partea conducerii poate compensa controalele deficiente și poate reduce riscul unor fraude comise de angajați. Totuși, impunerea unei singure persoane în conducere poate reprezenta o posibilă deficiență în controlul intern, dat fiind faptul că există posibilitatea de evitare a controalelor de către conducere.

Subiect 8 REZOLVARE

Care sunt aspectele prevăzute de ISA 240 cu privire la evaluarea factorilor de risc de fraudă din categoriile Oportunități și Atitudini/Autojustificări în cadrul secțiunii Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative?

Factorii de risc de fraudă nu pot fi clasificați cu ușurință în ordinea importanței lor. Importanța factorilor de risc de fraudă variază foarte mult. Unii dintre acești factori vor fi prezenți în entități în

care condițiile specifice nu prezintă riscuri de denaturare semnificativă. În consecință, determinarea măsurii în care este prezent un factor de risc de fraudă și a măsurii în care acesta trebuie luat în considerare în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei necesită exercitarea raționamentului profesional.

Aceste exemple de factori de risc sunt clasificate pe baza celor trei condiții care sunt prezente în general în cazul în care a fost comisă o fraudă:

- *Un stimulent sau o presiune de a comite o fraudă;*
- *O oportunitate percepută de a comite o fraudă; și*
- *O capacitate de a autojustifica acțiunea frauduloasă.*

Exemple de factori de risc de fraudă din categoriile Oportunități și Atitudini/Autojustificări aferenți raportării financiare frauduloase și însușirii necuvenite a activelor sunt prezentate, de asemenea, în cuprinsul ISA 240, detaliați pe categorii (stabilite în acord cu „triunghiul fraudei” așa cum este definit în literatura de specialitate) sunt:

Oportunități

Natura sectorului de activitate sau a operațiunilor entității generează oportunități de a comite o raportare financiară frauduloasă, care pot apărea ca urmare a:

- *Tranzacțiilor semnificative cu părți afiliate care nu țin de activitatea normală a entității ori cu entități afiliate care au fost auditate de o altă firmă sau nu au fost auditate.*
- *Prezenței financiare puternice sau capacității de a se impune într-un anumit segment de activitate, care permite entității să dicteze furnizorilor sau clienților termenele sau condițiile și ar putea avea ca efect încheierea unor tranzacții neadecvate sau care nu se desfășoară în condiții obiective.*
- *Activelor, datoriilor, veniturilor sau cheltuielilor pe baza estimărilor semnificative care implică raționamente subiective sau incertitudini dificil de coroborat.*
- *Tranzacțiilor semnificative, neobișnuite sau deosebit de complexe, în special cele înregistrate spre finalul perioadei care ridică întrebări privind „prevalarea economicului asupra juridicului”.*
- *Operațiunilor semnificative care au loc sau se desfășoară peste granițele internaționale în jurisdicții în care există medii de afaceri și culturi diferite.*
- *Utilizării unor intermediari de afaceri pentru care nu pare să existe o justificare clară din punct de vedere economic.*
- *Conturilor bancare semnificative sau operațiunilor cu filiale sau sucursale din paradisuri fiscale pentru care nu pare să existe o justificare clară din punct de vedere economic.*

Monitorizarea conducerii este ineficace ca urmare a:

- *Impunerii unei singure persoane sau a unui grup restrâns în cadrul conducerii (într-o companie care nu este administrată de proprietar) fără controale compensatorii.*
- *Supravegherii ineficace de către persoanele responsabile cu guvernanta a procesului de raportare financiară și a controlului intern.*

Există o structură organizatorică complexă și instabilă, evidențiată de următoarele:

- *Dificultăți în determinarea organizației sau a persoanelor care dețin un interes care controlează în entitate.*
- *Structura organizațională excesiv de complexă care implică, de obicei, entități cu personalitate juridică neobișnuite sau linii ierarhice neobișnuite ale conducerii.*
- *Rata mare de fluctuație a personalului din cadrul conducerii superioare, a consilierilor juridici sau a persoanelor responsabile cu guvernanta.*

Componentele de control intern sunt deficiente ca urmare a:

- *Monitorizării inadecvate a controalelor, inclusiv a controalelor automatizate și a controalelor asupra raportării financiare interimare (când este prevăzută raportarea externă).*
- *Ratelor mari de fluctuație a personalului sau angajării de personal ineficace în departamentul de contabilitate, în cel de tehnologia informației sau în funcția de audit intern.*
- *Sistemelor informaționale și de contabilitate ineficace, inclusiv a situațiilor în care există deficiențe semnificative în controlul intern.*

Atitudini/Autojustificări

- *Comunicarea, implementarea, sprijinirea sau aplicarea ineficace ale valorilor entității și ale standardelor de etică de către conducere sau comunicarea unor valori și standarde de etică neadecvate.*
- *Participarea la, sau preocuparea excesivă a conducerii nefinanciare în, selectarea politicilor contabile sau determinarea estimărilor semnificative.*
- *Un istoric cunoscut de încălcări ale legislației privind titlurile de valoare sau a altor legi și reglementări ori reclamații împotriva entității, a conducerii superioare sau a persoanelor responsabile cu guvernanta privind presupuse fraude sau încălcări ale legilor și reglementărilor.*
- *Un interes excesiv manifestat de conducere pentru menținerea sau creșterea prețului acțiunilor entității sau a evoluției câștigurilor.*
- *O practică a conducerii de a face promisiuni față de analiști, creditori și alte terțe părți privind îndeplinirea unor previziuni agresive sau nerealiste.*
- *Eșecul conducerii de a remedia în timp util deficiențele semnificative cunoscute din controlul intern.*
- *Interesul conducerii pentru utilizarea unor mijloace nepotrivite de minimizare a rezultatelor raportate din motive fiscale.*
- *Un moral scăzut în rândul conducerii superioare.*
- *Proprietarul-administrator nu face distincția între tranzacțiile personale și cele de afaceri.*
- *Dispute între acționarii dintr-o entitate de tip închis.*
- *Încercări repetate din partea conducerii de a justifica tratamente contabile neadecvate sau la limită pe baza pragului de semnificație.*
- *Relația dintre conducere și auditorul curent sau precedent este tensionată, fapt ilustrat prin: Dispute frecvente cu auditorul curent sau cu cel precedent privind aspecte care țin de contabilitate, audit sau raportare.*
 - *Solicitări nerezonabile adresate auditorului, precum termene nerealiste pentru finalizarea auditului sau pentru emiterea raportului auditorului.*

- *Restricții impuse auditorului care limitează în mod neadecvat accesul acestuia la informații sau persoane ori capacitatea de a comunica în mod eficace cu persoanele responsabile cu guvernanta.*
- *Comportamentul autoritar al conducerii în relația cu auditorul, în special în ceea ce privește încercările de a influența aria de acoperire a activității auditorului sau cu privire la selectarea sau menținerea personalului desemnat sau consultat pentru misiunea de audit.*

Subiect 9 REZOLVARE

1. Care este obiectivul auditorului enunțat în cadrul ISA 500 Probe de audit?

Conform ISA 500 Probe de audit, obiectivul auditorului este de a concepe și efectua proceduri de audit în așa fel încât să îi permită auditorului să obțină suficiente probe de audit adecvate pentru a putea ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia.

2. Care sunt prevederile referitoare la sursele probelor de audit din cadrul ISA 500 Probe de audit?

În ceea ce privește sursele probelor de audit, ISA 500 Probe de audit prevede:

- *Unele probe de audit sunt obținute prin efectuarea de proceduri de audit pentru testarea registrelor contabile, de exemplu, prin analiză și revizuire, repetarea executării procedurilor efectuate în procesul de raportare financiară și reconcilierea tipurilor și aplicărilor conexe ale acelorași informații. Prin efectuarea unor astfel de proceduri de audit, auditorul poate stabili dacă registrele contabile sunt consecvente la nivel intern și în concordanță cu situațiile financiare.*
- *De obicei, se obține un nivel mai mare de asigurare din probe de audit consecvente obținute din surse diferite sau de natură diferită decât din elemente ale probelor de audit analizate în mod izolat. De exemplu, coroborarea informațiilor obținute dintr-o sursă independentă de entitate poate crește nivelul de asigurare pe care auditorul îl obține din probele de audit generate intern, precum probele existente în cadrul registrelor contabile, minutelor întâlnirilor sau unei declarații a conducerii.*
- *Informațiile din surse independente de entitate pe care auditorul le poate utiliza drept probe de audit pot include confirmări de la terțe părți, rapoarte ale analiștilor și date comparabile cu privire la concurență (date de referință).*

Subiect 10 REZOLVARE

1. Care sunt obiectivele auditorului conform ISA 701 Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent?

În cuprinsul standardului ISA 701 Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent sunt prezentate obiectivele auditorului ca fiind legate de determinarea aspectelor-cheie de audit și, odată ce și-a format o opinie cu privire la situațiile financiare, să comunice aceste aspecte prin descrierea lor în raportul auditorului.

2. Care sunt dispozițiile referitoare la determinarea aspectelor-cheie de audit conform ISA 701?

Conform prevederilor ISA 701 *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*, Auditorul trebuie să determine care aspecte dintre cele discutate cu persoanele responsabile cu guvernanta au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului pe parcursul efectuării auditului. Pentru determinarea acestor aspecte, auditorul trebuie să țină cont de următoarele:

- (a) Secțiunile cu un risc evaluat de denaturare semnificativă mai ridicat sau riscurile semnificative identificate în conformitate cu ISA 315 (revizuit) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*.
- (b) Raționamentele semnificative ale auditorului cu privire la secțiunile din situațiile financiare care au necesitat un raționament semnificativ din partea conducerii, inclusiv estimările contabile care au fost identificate ca având o incertitudine ridicată a estimării.
- (c) Efectul asupra auditului al evenimentelor sau tranzacțiilor semnificative care au avut loc în decursul perioadei.

Auditorul trebuie să decidă care dintre aspectele determinate în conformitate cu cele precizate mai sus au avut cea mai mare importanță în auditul situațiilor financiare din perioada curentă și, prin urmare, reprezintă aspecte-cheie de audit.

Subiect 11 REZOLVARE

1. Care sunt dispozițiile din ISA 706 cu privire la paragrafele de evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului?

Conform prevederilor ISA 706 *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*, dacă auditorul consideră că este necesar să atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect prezentat sau descris în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare, auditorul trebuie să includă în raportul auditorului un paragraf de *Evidențiere a unor aspecte*, cu condiția ca:

- (a) Auditorul să nu fie obligat să modifice opinia în conformitate cu ISA 705 (revizuit) *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent din cauza aspectului respectiv*; și
- (b) Atunci când se aplică ISA 701, aspectul să nu fi fost considerat un aspect-cheie de audit ce trebuie comunicat în raportul auditorului.

Atunci când auditorul include în raportul auditorului un paragraf de *Evidențiere a unor aspecte*, auditorul trebuie:

- (a) Să includă paragraful într-o secțiune distinctă a raportului auditorului, cu un titlu adecvat care include termenul „Evidențierea unor aspecte”;
- (b) Să includă în paragraf o referință clară la aspectul care este evidențiat și să precizeze unde în situațiile financiare pot fi găsite descrieri relevante care prezintă aspectul respectiv din toate punctele de vedere. Paragraful trebuie să facă referire numai la informațiile prezentate sau descrise în situațiile financiare; și
- (c) Să precizeze faptul că opinia auditorului nu este modificată ca urmare a aspectului evidențiat.

2. Care sunt dispozițiile din ISA 706 cu referire la paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului?

Conform prevederilor ISA 706 *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*, dacă auditorul consideră că este necesar să comunice un alt aspect decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului, auditorul trebuie să includă în raportul auditorului un paragraf privind *Alte aspecte*, cu condiția ca:

- (a) Acest lucru să nu fie interzis prin legislație sau reglementări; și
- (b) Atunci când se aplică ISA 701, aspectul să nu fi fost considerat un aspect-cheie de audit ce trebuie comunicat în raportul auditorului.

Atunci când auditorul include în raportul auditorului un paragraf privind *Alte aspecte*, auditorul trebuie să includă paragraful într-o secțiune distinctă, cu titlul „*Alte aspecte*” sau cu un alt titlu adecvat.

Subiect 12 REZOLVARE

1. Precizați care sunt obiectivele auditorului conform ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului*?

Conform prevederilor ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului*, obiectivele auditorului în această privință sunt:

- (a) Să stabilească dacă va utiliza activitatea unui expert al auditorului; și
- (b) Dacă utilizează activitatea unui expert al auditorului, să stabilească dacă respectiva activitate este adecvată scopurilor sale.

2. Care sunt prevederile ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului* cu privire la responsabilitatea auditorului pentru opinia de audit?

ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului* prevede că auditorul este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată, iar această responsabilitate nu este diminuată prin utilizarea activității unui expert al auditorului. Cu toate acestea, dacă auditorul care utilizează activitatea unui expert al auditorului, în conformitate cu prezentul ISA, concluzionează că activitatea expertului respectiv corespunde scopurilor auditorului, auditorul poate accepta constatările sau concluziile expertului respectiv în domeniul lui de specialitate drept probă de audit adecvată.

3. Care sunt precizările din cadrul ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului* legate de referința la expertul auditorului în raportul auditorului?

ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului* prevede că auditorul nu trebuie să facă referire la activitatea unui expert al auditorului într-un raport al auditorului care conține o opinie nemodificată, cu excepția cazului în care acest aspect este prevăzut de legislație sau reglementări. Dacă o astfel de referință este prevăzută de legislație sau reglementări, auditorul trebuie să precizeze în raport faptul că referința respectivă nu reduce responsabilitatea auditorului pentru opinia auditorului.

Dacă auditorul face referire la activitatea unui expert al auditorului în raportul auditorului deoarece o astfel de referire este relevantă pentru înțelegerea unei modificări a opiniei auditorului, auditorul trebuie să precizeze în raport faptul că o astfel de referință nu reduce responsabilitatea auditorului pentru opinia respectivă.

Subiect 13 REZOLVARE

1. Care sunt obiectivele auditorului conform ISA 580 „Declarații scrise”?

Conform prevederilor ISA 580 „Declarații scrise”, obiectivele auditorului sunt:

- (a) De a obține declarații scrise din partea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta conform cărora acestea consideră că și-au îndeplinit responsabilitatea de a întocmi situațiile financiare și de a-i furniza auditorului informații complete;*
- (b) De a fundamenta alte probe de audit relevante pentru situațiile financiare sau pentru aserțiunile specifice din situațiile financiare prin intermediul declarațiilor scrise, atunci când acest lucru este considerat necesar de către auditor sau este prevăzut de alte ISA-uri; și:*
- (c) De a adopta măsurile necesare ca răspuns la declarațiile scrise furnizate de conducere și, după caz, de persoanele responsabile cu guvernanta sau în cazul în care conducerea ori persoanele responsabile cu guvernanta nu furnizează declarațiile scrise solicitate de auditor.*

2. Care sunt dispozițiile standardului ISA 580 referitoare la declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii?

ISA 580 „Declarații scrise” conține dispoziții referitoare la declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii detaliate pe două componente: aspecte privind întocmirea situațiilor financiare și aspecte referitoare la informații furnizate și finalizarea tranzacțiilor.

Cu privire la responsabilitățile de întocmire a situațiilor financiare, ISA 580 prevede: *auditorul trebuie să îi solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă conform căreia și-a îndeplinit responsabilitatea privind întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv prezentarea fidelă a acestora, acolo unde este relevant, așa cum este prevăzut în termenele misiunii de audit.*

În ceea ce privește informațiile furnizate și finalizarea tranzacțiilor, ISA 580 prevede faptul că *auditorul trebuie să îi solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă conform căreia:*

- (c) Aceasta i-a furnizat auditorului toate informațiile relevante și i-a asigurat accesul așa cum s-a convenit în termenele misiunii de audit; și*
- (d) Toate tranzacțiile au fost înregistrate și sunt reflectate în situațiile financiare.*

În ceea ce privește maniera de prezentare a responsabilităților conducerii în scrisoarea de confirmare a declarațiilor așa cum este cunoscută în practică, responsabilitățile conducerii trebuie descrise în declarațiile scrise în același fel în care sunt prezentate în termenele misiunii de audit.

În secțiunea dedicată materialelor privind aplicarea și alte materiale explicative din ISA 580 „Declarații scrise” se prezintă aspectele concrete referitoare la motivele pentru care este necesară

obținerea declarațiilor scrise din considerente care țin, de exemplu, de exhaustivitatea probelor relevante furnizate:

Probele de audit obținute pe parcursul auditului conform cărora conducerea și-a îndeplinit responsabilitățile [...] nu sunt suficiente fără obținerea confirmării din partea conducerii că aceasta consideră că și-a îndeplinit responsabilitățile. Aceasta deoarece auditorul nu este capabil să judece doar pe baza altor probe de audit atunci când conducerea a întocmit și prezentat situațiile financiare și a furnizat informații auditorului pe baza asumării și înțelegerii convenite cu privire la responsabilitățile sale. De exemplu, auditorul nu ar putea să concluzioneze că membrii conducerii i-au furnizat toate informațiile relevante asupra cărora s-a convenit în termenele misiunii de audit fără să întrebe conducerea dacă aceste informații i-au fost furnizate și fără a primi o confirmare în acest sens.

Declarațiile scrise se bazează pe asumarea și înțelegerea de către conducere a responsabilităților sale convenite în termenele misiunii de audit prin solicitarea unei confirmări potrivit căreia conducerea și-a îndeplinit aceste responsabilități. De asemenea, auditorul îi poate solicita conducerii să reconfirme asumarea și înțelegerea responsabilităților respective în declarațiile scrise. Acest lucru este des întâlnit în anumite jurisdicții, dar în orice eventualitate poate fi deosebit de adecvat atunci când:

- *Persoanele care au semnat termenele misiunii de audit în numele entității nu mai au responsabilitățile relevante;*
- *Termenele misiunii de audit au fost întocmite într-un an anterior;*
- *Există semnale conform cărora conducerea înțelege greșit responsabilitățile respective; sau*
- *Schimbările circumstanțelor fac ca această acțiune să fie adecvată.*

O referire directă la declarațiile scrise solicitate conducerii se regăsește în comunicarea scrisă către persoanele însărcinate cu guvernanta conform cerințelor ISA 260, dar și aspecte referitoare la denaturările constatate considerate de auditor peste pragul erorii tolerabile și comunicarea acestui prag conducerii în baza cerințelor ISA 450 *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului.*

Subiect 14 REZOLVARE

1. Care sunt aspectele privitoare la rolul comunicării descrise în ISA 260 „Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta”?

Așa cum este prezentat în secțiunea *Introducere* a ISA 260 „Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta”, relația de comunicare reglementată este cea dinspre auditor către persoanele însărcinate cu guvernanta, dar cum o comunicare implică activ ambele părți, standardul arată că această comunicare reciprocă este importantă pentru a spijini:

- (a) *Auditorul și persoanele responsabile cu guvernanta, atât în înțelegerea aspectelor legate de audit în contextul dat, cât și în dezvoltarea unei relații de lucru constructive. Această relație se dezvoltă păstrând independența și obiectivitatea auditorului;*
- (b) *Auditorul, în obținerea informațiilor relevante pentru audit din partea persoanelor responsabile cu guvernanta. De exemplu, persoanele responsabile cu guvernanta îl pot spijini pe auditor în înțelegerea entității și a mediului său, în identificarea unor surse adecvate pentru obținerea probelor de audit și în furnizarea unor informații despre tranzacții sau evenimente specifice; și*
- (c) *Persoanele responsabile cu guvernanta, în îndeplinirea responsabilităților lor de supraveghere a procesului de raportare financiară, reducând astfel riscurile de denaturare*

semnificativă a situațiilor financiare.

În funcționarea adecvată a mecanismelor de guvernanta este implicată și conducerea, standardul ISA 260 precizând rolul unei comunicări eficiente și din perspectiva acesteia (nu doar a auditorului și persoanelor însărcinate cu guvernanta): deși auditorul este responsabil de comunicarea aspectelor prevăzute de ISA 260, conducerea are, de asemenea, responsabilitatea de a comunica aspectele de interes pentru guvernanta către persoanele responsabile cu guvernanta. Faptul că auditorul comunică respectivele aspecte nu absolvă conducerea de această responsabilitate. În mod similar, comunicarea de către conducere a aspectelor pe care trebuie să le comunice auditorul către persoanele responsabile cu guvernanta nu îl absolvă pe auditor de responsabilitatea de a le comunica la rândul său. Comunicarea acestor aspecte de către conducere poate, totuși, afecta forma sau momentul comunicării auditorului cu persoanele responsabile cu guvernanta.

În unele jurisdicții, legile sau reglementările pot restricționa comunicarea de către auditor a anumitor aspecte către persoanele responsabile cu guvernanta. Legile sau reglementările pot interzice în mod specific comunicarea, sau altă acțiune, care ar putea prejudicia anchetarea de către o autoritate adecvată a unui act ilegal concret sau suspectat a fi ilegal, inclusiv alertarea entității, de exemplu, atunci când auditorului i se impune să raporteze neconformitatea, identificată sau suspectată, cu legislația sau reglementările în baza legislației împotriva spălării banilor. În aceste circumstanțe, aspectele luate în considerare de auditor ar putea fi complexe, iar auditorul poate considera că este adecvat să obțină consiliere juridică.

2. Care sunt obiectivele auditorului prezentate conform ISA 260?

Conform prevederilor ISA 260 „Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta”, obiectivele auditorului sunt:

- (a) Să comunice în mod clar persoanelor responsabile cu guvernanta responsabilitățile auditorului în legătură cu auditul situațiilor financiare, precum și o prezentare generală a ariei de acoperire și a plasării în timp planificate ale auditului;*
- (b) Să obțină informații relevante pentru audit de la persoanele responsabile cu guvernanta;*
- (c) Să le furnizeze la timp persoanelor responsabile cu guvernanta observațiile care rezultă din audit și care sunt semnificative și relevante pentru responsabilitatea lor de supraveghere a procesului de raportare financiară; și*
- (d) Să promoveze o comunicare reciprocă eficientă între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta.*

Subiect 15 REZOLVARE

1. Precizați care sunt obiectivele auditorului conform ISA 550 „Părți afiliate”?

Conform prevederilor ISA 550 „Părți afiliate”, obiectivele auditorului sunt:

- (a) de a înțelege suficient relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate (indiferent de eventualitatea în care cadrul de raportare financiară aplicabil stabilește dispoziții privind părțile afiliate), pentru a putea:*
 - (i) Să recunoască factorii de risc de fraudă, dacă este cazul, care apar în relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate și care sunt relevanți pentru identificarea și*

- evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă; și*
- (ii) *Să concluzioneze, pe baza probelor de audit obținute, dacă situațiile financiare, în măsura în care au fost afectate de respectivele relații și tranzacții:*
- a. *Sunt prezentate fidel (pentru cadrele de prezentare fidelă); sau*
 - b. *Nu induc în eroare (pentru cadrele de conformitate); și*
- (b) *În plus, în cazurile în care cadrul de raportare financiară aplicabil instituie dispoziții privind părțile afiliate, să obțină suficiente probe de audit adecvate privind măsura în care relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate au fost identificate, contabilizate și prezentate adecvat în situațiile financiare în conformitate cu cadrul de raportare.*

2. Cum este definit conceptul de „parte afiliată” în cadrul ISA 550?

În secțiunea dedicată definițiilor, ISA 550 „Părți afiliate” prezintă conceptul de *parte afiliată* ca fiind o parte care este fie:

- (i) *O parte afiliată așa cum este definită în cadrul de raportare financiară aplicabil; fie*
 - (ii) *Acolo unde cadrul de raportare financiară aplicabil nu stabilește dispoziții privind părțile afiliate sau stabilește dispoziții minime:*
 - a. *O persoană sau o altă entitate care deține controlul sau o influență semnificativă, în mod direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari, asupra entităților raportoare;*
 - b. *O altă entitate asupra căreia entitatea raportoare deține controlul sau o influență semnificativă, în mod direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari; sau*
 - c. *O altă entitate care se află sub control comun cu entitatea raportoare, având:*
 - i. *Proprietari comuni care controlează;*
 - ii. *Proprietari care sunt rude apropiate; sau*
 - iii. *Personal-cheie din conducere comun.*
- Totuși, entitățile care se află sub controlul comun al unui stat (adică al unei administrații naționale, regionale sau locale) nu sunt considerate afiliate, cu excepția cazului în care acestea se angajează în tranzacții semnificative sau împart între ele resurse într-o măsură semnificativă.*

Subiect 16 REZOLVARE

1. Care sunt obiectivele auditorului prezentate în cadrul ISA 560 „Evenimente ulterioare”?

Obiectivele auditorului stabilite prin intermediul ISA 560 „Evenimente ulterioare” sunt:

- (a) *Să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la măsura în care evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului și care implică ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea sunt reflectate în mod corespunzător în acele situații financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; și*
- (b) *Să răspundă în mod corespunzător faptelor care îi devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului și care, dacă i-ar fi fost cunoscute auditorului la acea dată, l-ar fi determinat să modifice raportul auditorului.*

2. Prezențați conceptele „data emiterii situațiilor financiare” și „evenimente ulterioare” așa cum sunt ele definite în cadrul ISA 560 „Evenimente ulterioare”?

Conform prevederilor ISA 560 „Evenimente ulterioare”, prin conceptul de „data emiterii situațiilor

financiare” se înțelege data la care raportul auditorului și situațiile financiare auditate sunt puse la dispoziția terțelor părți.

În secțiunea dedicată materialelor privind aplicarea și altor materiale explicative se prevede faptul că data emiterii situațiilor financiare depinde, în general, de mediul de reglementare al entității. În unele circumstanțe, data emiterii situațiilor financiare poate fi data la care acestea sunt depuse la o autoritate de reglementare. Deoarece situațiile financiare auditate nu pot fi emise fără un raport al auditorului, data emiterii situațiilor financiare auditate nu trebuie să fie doar identică sau ulterioară datei publicării raportului auditorului, ci trebuie, de asemenea, să fie identică sau ulterioară datei la care raportul auditorului este furnizat entității.

În cazul sectorului public, data emiterii situațiilor financiare poate fi data la care situațiile financiare auditate și raportul auditorului cu privire la acestea sunt depuse la organul legislativ sau făcute publice prin alte mijloace.

În ceea ce privește conceptul „evenimente ulterioare”, ISA 560 prevede faptul că reprezintă evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului și fapte care îi devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului.

Subiect 17 REZOLVARE

1. Care sunt responsabilitățile auditorului așa cum sunt ele prezentate în secțiunea Introducere a ISA 570 „Continuitatea activității”?

Referitor la responsabilitățile auditorului enunțate de ISA 570 „Continuitatea activității” se regăsesc:

- *Obținerea de suficiente probe de audit adecvate,*
- *concluzionarea în ceea ce privește gradul de adecvare cu care conducerea utilizează principiul continuității activității la întocmirea situațiilor financiare și*
- *stabilirea, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă în legătură cu capacitatea entității de a-și continua activitatea.*

Standardul ISA 570 prevede faptul că aceste responsabilități există chiar și atunci când cadrul de raportare financiară utilizat la întocmirea situațiilor financiare nu include o dispoziție explicită pentru o evaluare specifică a conducerii a capacității entității de a-și continua activitatea.

Discuția referitoare la continuitate este supusă unor limitări așa cum subliniază și ISA 200 Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, astfel că posibilele efecte ale limitărilor inerente ale capacității auditorului de a detecta denaturările semnificative sunt mai importante în cazul evenimentelor sau condițiilor viitoare care pot determina entitatea să înceteze să își continue activitatea. Auditorul nu poate prezice asemenea evenimente sau condiții viitoare. Prin urmare, absența oricărei referiri la incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității dintr-un raport al auditorului nu poate fi percepută ca o garanție a capacității entității de a-și continua activitatea.

2. Conform ISA 570, prezentați care sunt obiectivele auditorului.

Conform prevederilor ISA 570 „Continuitatea activității”, obiectivele auditorului sunt:

- (a) *Să obțină suficiente probe de audit adecvate, și să concluzioneze, cu privire la gradul de adecvare cu care conducerea utilizează principiul continuității activității la întocmirea situațiilor financiare;*
- (b) *Să concluzioneze, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimentele sau condițiile care pot genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea; și*
- (c) *Să raporteze în conformitate cu cerințele ISA 570, „Continuitatea activității”.*

Subiect 18 REZOLVARE

- 1. Cum este definită denaturarea conform ISA 450 „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”? Exemplificați așa cum se prezintă în materialele privind aplicarea și alte materiale explicative ale ISA 450.**

Așa cum este prevăzut de ISA 450 „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”, prin conceptul de denaturare se înțelege: *o diferență între valoarea raportată, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element din situațiile financiare și valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea prevăzută pentru respectivul element pentru a fi în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare.*

Așa cum este prezentat în secțiunea *Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative*, denaturările pot rezulta din:

- (a) *O lipsă a acurateței în strângerea sau procesarea informațiilor pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare;*
- (b) *O omisiune a unei sume sau a unei prezentări, inclusiv prezentări inadecvate sau incomplete, și a acelor prezentări necesare pentru a îndeplini obiectivele de prezentare ale anumitor cadre de raportare financiară aplicabile;*
- (c) *O estimare contabilă incorectă rezultată din omiterea sau interpretarea evident greșită a faptelor;*
- (d) *Raționamente ale conducerii cu privire la estimările contabile pe care auditorul le consideră nerezonabile sau selectarea și aplicarea unor politici contabile considerate de auditor inadecvate;*
- (e) *O clasificare, agregare sau dezagregare necorespunzătoare a informațiilor; și*
- (f) *Pentru situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, omisiunea unei prezentări necesare pentru a obține o prezentare fidelă a situațiilor financiare dincolo de prezentările impuse în mod specific de cadrul general.*

Exemple privind denaturări cauzate de fraudă sunt prezentate în cadrul ISA 240 „Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare”:

- *Manipularea, falsificarea (inclusiv documente contrafăcute) sau modificarea înregistrărilor contabile ori a documentației justificative pe care se bazează situațiile financiare.*
- *Prezentarea eronată în, sau omiterea intenționată din, situațiile financiare a evenimentelor, a tranzacțiilor sau a altor informații semnificative.*
- *Aplicarea greșită în mod intenționat a principiilor contabile privind valoarea, clasificarea, modalitatea de prezentare sau descrierea.*

- *Înregistrări contabile fictive, în special în apropierea finalului unei perioade contabile, pentru a manipula rezultatele din exploatare sau pentru a îndeplini alte obiective.*
- *Ajustarea inadecvată a ipotezelor și modificarea raționamentelor utilizate pentru a estima soldurile conturilor.*
- *Omiterea, promovarea sau amânarea recunoașterii în situațiile financiare a evenimentelor sau tranzacțiilor care au avut loc în timpul perioadei de raportare.*
- *Omiterea, ascunderea sau denaturarea prezentărilor de informații prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil sau a prezentărilor care sunt necesare pentru a asigura o prezentare fidelă.*
- *Tăinuirea faptelor care ar putea afecta valorile înregistrate în situațiile financiare.*
- *Implicarea în tranzacții complexe care sunt structurate pentru a prezenta eronat poziția financiară sau performanța financiară a entității.*
- *Modificarea înregistrărilor și termenelor aferente unor tranzacții semnificative și neobișnuite.*
- *Delapidarea încasărilor (de exemplu, colectarea necuvenită a creanțelor sau deturnarea încasărilor aferente conturilor prescrise către conturile bancare personale).*
- *Furtul unor active corporale sau al proprietății intelectuale (de exemplu, furtul stocurilor pentru uz personal sau pentru vânzare, furtul activelor scoase din uz pentru revânzare, complicitatea cu un concurent prin dezvăluirea contra cost a unor informații de natură tehnică).*
- *Obligarea unei entități să plătească bunuri și servicii pe care nu le-a primit (de exemplu, plăți către vânzători fictivi, mită plătită de vânzători către agenții de achiziții ai entității în schimbul creșterii prețurilor, plăți către angajați fictivi).*
- *Utilizarea activelor unei entități în folos personal (de exemplu, utilizarea activelor entității drept garanții reale pentru un împrumut personal sau un împrumut către o parte afiliată).*

În cazul în care auditorul exprimă o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, sau oferă o imagine fidelă, denaturările includ, de asemenea, acele ajustări ale valorilor, clasificărilor, prezentărilor sau descrierilor care, în opinia auditorului, sunt necesare astfel încât situațiile financiare să fie prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, sau să ofere o imagine fidelă.

2. Care sunt dispozițiile ISA 450 „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului” referitoare la cumularea denaturărilor și cum se aplică acestea?

Referitor la cumularea denaturărilor, ISA 450 „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”, prevede că *auditorul trebuie să cumuleze denaturările identificate în timpul auditului, altele decât cele care sunt evident neînsemnate.*

În secțiunea dedicată materialelor explicative, ISA 450 prevede: *„Evident neînsemnat” nu este o altă expresie pentru „nesemnificativ”. Denaturările care sunt evident neînsemnate vor fi de o dimensiune total diferită (mai mici) sau de o natură total diferită decât cele semnificative și vor fi denaturări care sunt evident irelevante, indiferent că sunt analizate individual sau colectiv și examinate în funcție de orice criteriu de dimensiune, natură sau circumstanțe. Atunci când există orice incertitudine cu privire la caracterul evident neînsemnat al unuia sau al mai multor elemente, se consideră că denaturarea nu este evident neînsemnată.*

Auditorul poate desemna o valoare sub care denaturările valorilor din situațiile individuale ar fi evident neînsemnate și nu ar necesita cumularea ca urmare a faptului că auditorul se așteaptă ca respectiva cumulare a unor asemenea sume să nu aibă, în mod clar, un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Cu toate acestea, denaturările valorilor care depășesc valoarea desemnată sunt cumulate conform dispozițiilor ISA 450. În plus, denaturările aferente valorilor pot să nu fie evident neînsemnate atunci când sunt examinate în funcție de criterii precum natura sau circumstanțele și, dacă este cazul, sunt cumulate conform dispozițiilor ISA 450.

Denaturările în prezentările de informații pot fi de asemenea evident neînsemnate indiferent dacă sunt analizate individual sau colectiv și examinate în funcție de orice criteriu de dimensiune, natură sau circumstanțe. Denaturările în prezentările de informații care nu sunt evident neînsemnate sunt de asemenea cumulate pentru a ajuta auditorul la evaluarea efectului acestor denaturări asupra prezentărilor relevante și a situațiilor financiare ca întreg.

Exemple de situații în care denaturările din cadrul prezentărilor de informații calitative pot fi semnificative:

- Descrieri inexacte sau incomplete ale informațiilor cu privire la obiectivele, politicile și procesele de gestionare a capitalului pentru entitățile cu activități de asigurare și bancare.*
- Omisiunea informațiilor despre evenimente sau circumstanțe care au dus la pierderi din depreciere (de exemplu, scăderea semnificativă pe termen lung a cererii pentru anumite metale sau materii prime) la o entitate cu operațiuni de minerit.*
- Descrierea incorectă a politicii contabile cu privire la un element semnificativ în situația poziției financiare, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii sau situația fluxurilor de trezorerie.*
- Descrierea inadecvată a sensibilității unui curs de schimb valutar folosit de către o entitate care desfășoară activități comerciale internaționale.*

Denaturările în funcție de natură sau circumstanțe, cumulate conform celor descrise mai sus, nu pot fi adunate așa cum este posibil în cazul denaturărilor valorilor. Cu toate acestea, prevederile din ISA 450 îi impun auditorului să evalueze acele denaturări individual și colectiv (adică împreună cu alte denaturări) pentru a determina dacă sunt semnificative.

Pentru a-l ajuta pe auditor la evaluarea efectului denaturărilor cumulate pe parcursul auditului și la comunicarea denaturărilor conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta, poate fi util să se facă distincție între denaturările efective, denaturările legate de raționament și denaturările proiectate.

- Denaturările efective sunt denaturările cu privire la care nu există niciun dubiu.*
- Denaturările legate de raționament sunt diferențele care rezultă din raționamentele conducerii, inclusiv cele cu privire la recunoașterea, evaluarea, prezentarea și descrierea în situațiile financiare (inclusiv selectarea sau aplicarea politicilor contabile), pe care auditorul le consideră nerezonabile sau inadecvate.*
- Denaturările proiectate sunt cea mai bună estimare a auditorului cu privire la denaturările din populații, care implică proiecția denaturărilor detectate în eșantioanele de audit asupra întregii populații din care au fost selectate eșantioanele.*

Subiect 19 REZOLVARE

1. Precizați care sunt obiectivele auditorului în conformitate cu ISA 700?

Așa cum este prevăzut în conținutul ISA 700, obiectivele auditorului sunt:

- (a) *Să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare pe baza unei evaluări a concluziilor trase din probele de audit obținute; și*
- (b) *Să exprime clar acea opinie prin intermediul unui raport scris.*

2. Conform ISA 700, precizați cum este definit „cadru de raportare cu scop general”?

Conform prevederilor ISA 700 „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, prin conceptul „cadru de raportare cu scop general” se înțelege un *cadru de raportare financiară conceput pentru a îndeplini nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori. Cadrul de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.*

Termenul „cadru de prezentare fidelă” este folosit pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu dispozițiile cadrului și:

- (i) *Recunoaște în mod explicit sau implicit faptul că, pentru a se asigura o prezentare fidelă a situațiilor financiare, poate fi necesară prezentarea de către conducere a unor informații mai ample decât cele prevăzute în mod specific de cadrul de raportare; sau*
- (ii) *Recunoaște în mod explicit faptul că ar putea fi necesară o decizie a conducerii de a se abate de la o dispoziție din cadrul de raportare pentru a asigura prezentarea fidelă a situațiilor financiare. Astfel de abateri se preconizează a fi necesare doar în circumstanțe extrem de rare.*

Termenul „cadru de conformitate” este folosit pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu dispozițiile cadrului, însă nu conține aspectele de mai sus – specifice unui cadru de prezentare fidelă.

3. Definiți conceptul de „opinie nemodificată”.

Conform ISA 700 „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, prin „opinie nemodificată” se înțelege *opinia exprimată de auditor atunci când acesta concluzionează că situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.*

Subiect 20 REZOLVARE

1. Care sunt tipurile de opinii modificate și care sunt elementele în funcție de care este adecvat un anumit tip de opinie conform ISA 705?

Tipurile de opinii modificate prevăzute în conformitate cu ISA 705 „Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent” sunt:

- Opinia de rezerve;
- Opinia contrară;

- Imposibilitatea exprimării unei opinii.

Decizia cu privire la ce tip de opinie modificată este adecvat depinde de:

- (a) *Natura aspectului care determină modificarea, și anume dacă situațiile financiare sunt denaturate semnificativ sau, în cazul în care nu s-au putut obține suficiente probe de audit adecvate, dacă ar putea fi denaturate semnificativ; și*
- (b) *Raționamentul auditorului cu privire la caracterul generalizat al efectelor sau al efectelor posibile ale aspectului respectiv asupra situațiilor financiare.*

Tabelul de mai jos ilustrează modul în care raționamentul auditorului cu privire la natura aspectului care generează modificarea și la caracterul generalizat al efectelor acestuia sau al posibilelor sale efecte asupra situațiilor financiare afectează tipul de opinie ce urmează a fi exprimată.

<i>Natura aspectului care determină modificarea</i>	<i>Raționamentul auditorului cu privire la caracterul generalizat al efectelor sau al efectelor posibile ale aspectului respectiv asupra situațiilor financiare</i>	
	<i>Semnificativ, dar nu generalizat</i>	<i>Semnificativ și generalizat</i>
<i>Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ</i>	<i>Opinie cu rezerve</i>	<i>Opinie contrară</i>
<i>Nu au putut fi obținute suficiente probe de audit adecvate</i>	<i>Opinie cu rezerve</i>	<i>Imposibilitatea exprimării unei opinii</i>

2. Care sunt obiectivele auditorului conform prevederilor ISA 705?

Obiectivul auditorului este de a exprima clar o opinie modificată corespunzător cu privire la situațiile financiare care este necesară atunci când:

- (a) *Auditorul concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare ca întreg nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau*
- (b) *Auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative.*

Subiect 21 REZOLVARE

A. Prezentări conceptul de control intern conform ISA 315

Controlul intern reprezintă procesul proiectat, implementat și menținut de persoanele responsabile cu guvernanta, de conducere și de alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități referitoare la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Termenul „controale” face referire la orice aspecte ale unei sau mai multor componente ale controlului intern.

B. Prezențați conceptul de risc semnificativ conform ISA 315

Riscul semnificativ reprezintă un risc de denaturare semnificativă identificat și evaluat care, potrivit raționamentului auditorului, necesită o atenție deosebită pe parcursul auditului

C. Prezențați și exemplificați procedurile de evaluare a riscului conform ISA 315

Procedurile de evaluare a riscului sunt următoarele:

- (a) *Intervievări ale conducerii, ale persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern (dacă această funcție există) și ale altor categorii de personal din cadrul entității* care potrivit raționamentului auditorului pot deține informații ce pot ajuta la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare. De exemplu:
- Intervievările direcționate către persoanele responsabile cu guvernanta îl pot ajuta pe auditor să înțeleagă mediul în care sunt întocmite situațiile financiare.
 - Intervievările angajaților implicați în inițierea, procesarea sau înregistrarea tranzacțiilor complexe sau neobișnuite îl pot ajuta pe auditor să evalueze gradul de adecvare al selectării și aplicării anumitor politici contabile.
 - Intervievările direcționate către consilierul juridic intern pot furniza informații despre aspecte precum litigii, conformitatea cu legile și reglementările, cunoștințe privind o fraudă sau suspiciuni de fraudă care afectează entitatea, garanții, obligații postvânzare, acorduri (precum asocierile în participație) cu parteneri de afaceri și semnificația termenelor contractuale.
 - Intervievările direcționate către personalul de marketing și vânzări pot furniza informații privind modificările strategiilor de marketing, tendințelor comerciale sau acordurilor contractuale cu clienții săi ale entității.
 - Intervievările direcționate către funcția de gestionare a riscului (sau către cei care îndeplinesc astfel de roluri) pot furniza informații cu privire la riscurile operaționale și de reglementare care ar putea afecta raportarea financiară.
 - Intervievările direcționate către personalul responsabil de sistemele informaționale pot furniza informații privind modificările sistemului, deficiențele acestuia sau deficiențe de control ori alte informații privind riscurile aferente sistemului informațional.
- (b) *Proceduri analitice* efectuate drept proceduri de evaluare a riscului pot identifica aspecte ale entității cu care auditorul nu era la curent și pot ajuta la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pentru a furniza o bază pentru conceperea și implementarea de răspunsuri la riscurile evaluate.

Procedurile analitice efectuate drept proceduri de evaluare a riscului pot include atât informații financiare, cât și nefinanciare, de exemplu, raportul dintre vânzări și suprafața spațiului de vânzare sau volumul bunurilor vândute.

Procedurile analitice pot ajuta la identificarea existenței tranzacțiilor sau evenimentelor neobișnuite și valorilor, ponderilor și tendințelor care ar putea indica aspecte cu implicații semnificative pentru audit. Relațiile neobișnuite sau neașteptate care sunt identificate pot ajuta auditorul în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, în special a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Totuși, atunci când astfel de proceduri analitice utilizează date agregate la un nivel superior (aceasta putând fi situația procedurilor analitice efectuate drept proceduri de evaluare a riscului), rezultatele acestor proceduri analitice furnizează doar un indiciu general inițial despre măsura în care poate exista o denaturare semnificativă. În consecință, în astfel de cazuri, luarea în considerare a altor informații care au fost colectate în timpul identificării riscurilor de denaturare semnificativă împreună cu rezultatele acestor proceduri analitice poate ajuta auditorul în înțelegerea și evaluarea rezultatelor procedurilor analitice.

(c) *Observarea și inspecția* pot susține interviurile conducerii și ale altor părți și pot furniza, de asemenea, informații despre entitate și mediul său. Exemplele de astfel de proceduri de audit includ observarea sau inspecția următoarelor:

- Operațiunile entității.
- Documentele (precum planurile și strategiile de afaceri), evidențele și manualele de control intern.
- Rapoartele întocmite de conducere (precum rapoartele trimestriale ale conducerii și situațiile financiare interimare) și de persoanele responsabile cu guvernanta (precum procesele-verbale ale ședințelor consiliului de administrație).
- Sediul și facilitățile de producție ale entității.

Subiect 22 REZOLVARE

A. Definiți mediul de control ca și componentă a controlului intern conform ISA 315

Mediul de control include funcțiile de guvernanta și conducere și atitudinile, cunoștințele și acțiunile persoanelor responsabile cu guvernanta și ale conducerii cu privire la controlul intern al entității și importanța acestuia în cadrul entității.

Mediul de control stabilește caracterul unei organizații, influențând gradul de conștientizare a controlului de către angajații acesteia.

B. Prezentați elementele mediului de control (componentă a controlului intern) care pot fi relevante pentru înțelegerea mediului de control de către auditor conform ISA 315

Elementele mediului de control care pot fi relevante pentru înțelegerea mediului de control includ următoarele:

- (a) *Comunicarea și aplicarea valorilor privind integritatea și etica* – Acestea sunt elemente esențiale care influențează eficacitatea proiectării, administrării și monitorizării controalelor.
- (b) *Angajamentul privind competența* – Aspecte precum atenția acordată de conducere nivelurilor de competență pentru anumite posturi și modul în care aceste niveluri se traduc în abilități și cunoștințe necesare.
- (c) *Participarea persoanelor responsabile cu guvernanta* – Atributele persoanelor responsabile cu guvernanta precum:
 - Independența față de conducere.
 - Experiența și reputația lor.
 - Amploarea implicării lor și a informațiilor pe care le primesc și controlul activităților.

- Gradul de adecvare al acțiunilor acestora, inclusiv măsura în care problemele dificile sunt puse în discuție și urmărite cu conducerea, și interacțiunea acestora cu auditorii interni și externi.

(d) *Filosofia conducerii și stilul de lucru* – Caracteristicile conducerii precum:

- Abordarea cu privire la asumarea și gestionarea riscurilor afacerii.
- Atitudinile și acțiunile cu privire la raportarea financiară.
- Atitudinile cu privire la procesarea informațiilor și funcțiile și personalul destinate contabilității.

(e) *Structura organizațională* – Cadrul în care activitățile unei entități pentru îndeplinirea obiectivelor sale sunt planificate, efectuate, controlate și revizuite.

(f) *Atribuirea autorității și responsabilității* – Aspecte precum modul în care sunt atribuite autoritatea și responsabilitatea pentru derularea activităților și modul în care sunt stabilite relațiile de raportare și ierarhiile de autorizare.

(g) *Politicile și practicile privind resursele umane* – Politici și practici care se referă, de exemplu, la recrutare, îndrumare, formare, evaluare, consiliere, promovare, recompensare și acțiuni de remediere.

C. Enumerați elementele pe care auditorul trebuie să le ia în considerare pentru ca unele riscuri să le considere riscuri semnificative conform ISA 315

În exercitarea raționamentului prin care unele riscuri sunt considerate riscuri semnificative, auditorul trebuie să ia în considerare cel puțin următoarele:

- (a) Măsura în care riscul este un risc de fraudă;
- (b) Măsura în care riscul este legat de aspecte recente semnificative economice, contabile sau de altă natură și deci necesită o atenție deosebită;
- (c) Complexitatea tranzacțiilor;
- (d) Măsura în care riscul implică tranzacții semnificative cu părțile afiliate;
- (e) Gradul de subiectivitate în evaluarea informațiilor financiare aferente riscului, în special al acelor evaluări care implică o gamă largă de incertitudini de evaluare; și
- (f) Măsura în care riscul implică tranzacții semnificative care nu țin de activitatea normală a entității sau care par a fi neobișnuite din alte privințe.

D. Prezentați cazurile în care este necesară revizuirea evaluării riscului conform ISA 315

Evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor se poate modifica pe parcursul auditului pe măsură ce se obțin probe de audit suplimentare.

În cazurile în care auditorul obține probe de audit prin derularea unor proceduri de audit subsecvente sau dacă se obțin informații noi, oricare dintre acestea fiind în contradicție cu probele de audit pe care auditorul își bazase inițial evaluarea, auditorul trebuie să revizuiască evaluarea și să modifice în consecință procedurile de audit subsecvente planificate.

Subiect 23 REZOLVARE

A. Enumerați aspectele pe care auditorul trebuie să le înțeleagă din perspectiva înțelegerii entității și a mediului său conform ISA 315

Auditorul trebuie să înțeleagă următoarele *aspecte*:

- (a) Factorii aferenți sectorului de activitate, factorii de reglementare și alți factori externi relevanți, inclusiv cadrul de raportare financiară aplicabil.
- (b) Natura entității, inclusiv:
 - (i) operațiunile sale;
 - (ii) structurile sale de proprietate și guvernanta;
 - (iii) tipurile de investiții pe care entitatea le face și pe care plănuiește să le facă, inclusiv investițiile în entități cu scop special; și
 - (iv) modul în care entitatea este structurată și finanțată, pentru a-i permite auditorului să înțeleagă clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații preconizate din situațiile financiare.
- (c) Selectarea și aplicarea de către entitate a politicilor contabile, inclusiv motivele modificării acestora. Auditorul trebuie să evalueze dacă politicile contabile ale entității sunt adecvate pentru activitatea sa și consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil și cu politicile contabile utilizate în sectorul de activitate relevant.
- (d) Obiectivele și strategiile entității și acele riscuri ale afacerii aferente care pot avea drept rezultat riscuri de denaturare semnificativă.
- (e) Evaluarea și revizuirea performanței financiare a entității.

B. Prezentați demersul auditorului în cazul în care entitatea nu a stabilit un proces de evaluare a riscului în cadrul acesteia sau dispune de un proces ad-hoc conform ISA 315

Dacă entitatea nu a stabilit un astfel de proces sau dispune de un proces ad-hoc, auditorul trebuie să discute cu membrii conducerii despre măsura în care riscurile afacerii relevante pentru obiectivele de raportare financiară au fost identificate și modul în care au fost abordate.

Auditorul trebuie să evalueze măsura în care absența unui proces de evaluare a riscului documentat este adecvată circumstanțelor sau să determine măsura în care aceasta reprezintă o deficiență semnificativă a controlului intern.

C. Prezentați factorii relevanți pentru raționamentul auditorului privind măsura în care un control, individual sau în combinație cu altele, este relevant pentru audit conform ISA 315

Factorii relevanți pentru raționamentul auditorului privind măsura în care un control, individual sau în combinație cu altele, este relevant pentru audit pot include aspecte precum:

- Pragul de semnificație.
- Importanța riscului aferent.
- Dimensiunea entității.
- Natura activității entității, inclusiv caracteristicile sale privind organizarea și forma de

proprietate.

- Varietatea și complexitatea operațiunilor entității.
- Dispozițiile legale și de reglementare aplicabile.
- Circumstanțele și componenta aplicabilă a controlului intern.
- Natura și complexitatea sistemelor care fac parte din controlul intern al entității, inclusiv utilizarea organizațiilor prestatoare de servicii .
- Măsura și modul în care un control specific, individual sau în combinație cu altele, previne, sau detectează și corectează, denaturarea semnificativă.

Subiect 24 REZOLVARE

A. Definiți riscul afacerii conform ISA 315

Riscul afacerii reprezintă un risc rezultat în urma unor condiții, evenimente, circumstanțe, acțiuni sau inacțiuni semnificative care ar putea afecta negativ capacitatea unei entități de a-și îndeplini obiectivele și de a-și executa strategiile ori rezultat în urma stabilirii unor obiective și strategii neadecvate.

B. Exemplificați aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea obiectivelor, strategiilor și riscurilor afacerii aferente ale entității care pot avea drept rezultat un risc de denaturare semnificativă a situațiilor financiare conform ISA 315

Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea obiectivelor, strategiilor și riscurilor afacerii aferente ale entității care pot avea drept rezultat un risc de denaturare semnificativă a situațiilor financiare includ:

- *Evoluțiile din sectorul de activitate* (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, faptul că entitatea nu dispune de personalul necesar sau de expertiza necesară pentru a trata modificările din sectorul de activitate).
- *Produsele și serviciile noi* (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, existența unei răspunderi sporite privind produsul).
- *Extinderea activității* (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, faptul că cererea nu a fost estimată cu acuratețe).
- *Noile dispoziții de contabilitate* (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, implementarea incompletă sau necorespunzătoare ori costurile sporite).
- *Dispozițiile de reglementare* (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, faptul că există o expunere legală sporită).
- *Cerințele de finanțare actuale și prognozate* (un potențial risc al afacerii aferent ar putea, de exemplu, implica pierderea finanțării din cauza incapacității entității de a îndeplini dispozițiile).
- *Utilizarea echipamentelor IT* (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, faptul că sistemele și procesele sunt incompatibile).
- *Efectele implementării unei strategii*, în special orice efecte care vor duce la noi dispoziții de

contabilitate (un potențial risc al afacerii aferent ar putea fi, de exemplu, o implementare incompletă sau necorespunzătoare).

C. Precizați care este rolul înțelegerii de către auditor, a controlului intern conform ISA 315

Înțelegerea controlului intern ajută auditorul în identificarea tipurilor de denaturări posibile și a factorilor care afectează riscurile de denaturare semnificativă, precum și la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente.

D. Prezentați interviuarea persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern, în demersul auditorului de înțelegere a entității și a mediului său și de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor conform ISA 315

Dacă o entitate are o funcție de audit intern, interviuarea persoanelor adecvate din cadrul respectivei funcții poate furniza informații utile pentru auditor în demersul de înțelegere a entității și a mediului său și de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor.

În cursul activității sale, este probabil ca funcția de audit intern să fi obținut informații cu privire la operațiunile entității și la riscurile de afaceri ale acesteia și este posibil să existe constatări pe baza acestei activități, cum ar fi deficiențe identificate ale controlului sau riscuri, care ar putea reprezenta o contribuție valoroasă pentru înțelegerea de către auditor a entității, pentru evaluarea de către acesta a riscului și pentru alte aspecte ale auditului.

Prin urmare, *interviurile auditorului sunt realizate indiferent dacă auditorul preconizează sau nu că va utiliza activitatea funcției de audit intern* pentru a modifica natura sau plasarea în timp ori pentru a reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează a fi realizate.

Interviuri de o relevanță deosebită pot fi cele referitoare la aspectele pe care funcția de audit intern le-a adus în atenția persoanelor responsabile cu guvernarea și la rezultatele propriului proces de evaluare a riscului funcției.

Dacă, pe baza răspunsurilor la interviurile auditorului, pare că *există constatări care ar putea fi relevante pentru raportarea financiară și auditul entității*, auditorul poate considera adecvat să citească rapoartele aferente realizate de funcția de audit intern.

Exemplele de rapoarte ale funcției de audit intern care ar putea fi relevante includ documentele de strategie și planificare ale funcției și rapoartele care au fost întocmite pentru conducere sau pentru persoanele responsabile cu guvernarea și care descriu constatările din examinările funcției de audit intern.

Dacă *funcția de audit intern îi oferă auditorului informații privind orice fraudă concretă, suspectată sau acuzație de fraudă*, auditorul ține cont de aceste informații în identificarea riscului de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Persoanele adecvate din cadrul funcției de audit intern care răspund interviurilor sunt acelea care, în opinia auditorului, dețin cunoștințele, experiența și autoritatea corespunzătoare, precum directorul de audit intern sau, în funcție de circumstanțe, alt angajat din cadrul funcției. Auditorul poate, de

asemenea, considera adecvat să aibă întâlniri periodice cu aceste persoane.

Subiect 25 REZOLVARE

A. Precizați aspectele pe care auditorul trebuie să le ia în considerare atunci când stabilește dacă este adecvată utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele conform ISA 330

Atunci când stabilește dacă este adecvată utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele și, în acest caz, a perioadei de timp care poate să treacă înainte de a retesta un control, auditorul trebuie să ia în considerare următoarele:

- (a) Eficacitatea altor elemente ale controlului intern, inclusiv mediul de control, monitorizarea controalelor de către entitate și procesul entității de evaluare a riscului;
- (b) Riscurile rezultate din caracteristicile controlului, inclusiv dacă acesta este manual sau automatizat;
- (c) Eficacitatea controalelor generale ale sistemelor informatice;
- (d) Eficacitatea controlului și a aplicării sale de către entitate, inclusiv natura și gradul de abatere în aplicarea controlului, observate în auditurile anterioare, precum și dacă au fost efectuate modificări de personal care afectează în mod semnificativ aplicarea controlului;
- (e) Dacă absența unei modificări într-un anumit control generează un risc ca urmare a modificării circumstanțelor; și
- (f) Riscurile de denaturare semnificativă și gradul de încredere acordat controlului.

B. Prezentați procedurile de fond corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare conform ISA 330

Procedurile de fond ale auditorului trebuie să includă următoarele proceduri de audit corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare:

- (a) Concordanța sau reconcilierea informațiilor din situațiile financiare cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora, inclusiv a informațiilor prezentate, indiferent dacă astfel de informații sunt obținute din registrul Cartea mare și din registrele auxiliare sau din afara acestora; și
- (b) Examinarea înregistrărilor contabile semnificative și a altor ajustări efectuate în timpul procesului de întocmire a situațiilor financiare. Natura, precum și amploarea procedurilor de fond ale auditorului corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare depind de natura și complexitatea procesului de raportare financiară al entității și de riscurile de denaturare semnificativă aferente.

C. Prezentați răspunsurile generale pe care auditorul trebuie să le elaboreze și implementeze pentru a trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare conform ISA 330

Răspunsurile generale care tratează riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare pot include:

- Evidențierea necesității menținerii scepticismului profesional de către echipa misiunii.
- Desemnarea unor angajați cu mai multă experiență sau a unora cu aptitudini speciale ori utilizarea unor experți.
- Asigurarea unui grad mai mare de supraveghere.
- Încorporarea unor elemente suplimentare de imprevizibilitate la selectarea procedurilor de audit subsecvente care vor fi efectuate.
- Efectuarea unor modificări generale în ceea ce privește natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit, de exemplu: aplicarea procedurilor de fond la sfârșitul perioadei, nu la o dată interimară; sau modificarea naturii procedurilor de audit în vederea obținerii de probe de audit mai convingătoare.

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și, în consecință, a răspunsurilor generale ale auditorului este afectată de înțelegerea de către auditor a mediului de control. Un mediu de control eficient îi poate permite auditorului să aibă mai multă încredere în controlul intern și în credibilitatea probelor de audit generate intern în cadrul entității și astfel îi permite auditorului, de exemplu, să efectueze unele proceduri de audit la o dată interimară, și nu la sfârșitul perioadei.

Deficiențele în mediul de control au, totuși, efectul opus; de exemplu, auditorul poate reacționa la un mediu de control ineficient prin:

- Efectuarea mai multor proceduri de audit mai degrabă la sfârșitul perioadei decât la o dată interimară.
- Obținerea mai multor probe de audit utilizând proceduri de fond.
- Creșterea numărului de locații care urmează a fi incluse în aria de acoperire a auditului.

În consecință, astfel de considerente au un efect semnificativ asupra abordării generale a auditorului, de exemplu, un accent asupra procedurilor de fond (abordare de fond) sau o abordare care utilizează atât teste ale controalelor, cât și proceduri de fond (abordare combinată).

Subiect 26 REZOLVARE

A. Definiți sintagma "test al controalelor" conform ISA 330

Test al controalelor reprezintă o procedură de audit concepută pentru a evalua eficacitatea cu care funcționează controalele în prevenirea sau detectarea și corectarea denaturărilor semnificative de la nivelul aserțiunilor.

B. Prezentați evaluarea eficacității cu care funcționează controalele conform ISA 330

La *evaluarea eficacității* cu care funcționează controalele relevante, auditorul trebuie să evalueze dacă denaturările care au fost detectate prin procedurile de fond indică faptul că aceste controale nu funcționează în mod eficient.

Totuși, *absența denaturărilor detectate* prin proceduri de fond nu furnizează probe de audit cu privire la eficacitatea controalelor corespunzătoare aserțiunii supuse testării. O denaturare semnificativă

detectată în urma procedurilor auditorului este un indicator important al existenței unei deficiențe semnificative în controlul intern.

Dacă *sunt detectate abateri* de la controalele pe care auditorul intenționează să se bazeze, auditorul trebuie să efectueze interviuri specifice pentru a înțelege aceste aspecte și consecințele lor potențiale și să stabilească dacă:

- (a) Testele controalelor care au fost efectuate furnizează o bază adecvată pentru credibilitatea acordată acelor controale;
- (b) Este necesară efectuarea unor teste suplimentare ale controalelor; sau
- (c) Este necesar ca riscurile potențiale de denaturare să fie tratate utilizând proceduri de fond

Conceptul de eficacitate a funcționării controalelor recunoaște faptul că pot avea loc unele abateri în modul în care sunt aplicate controalele de către entitate. Abaterile de la controalele prescrise ar putea fi cauzate de factori precum modificări la nivelul personalului-cheie, fluctuații sezoniere semnificative în volumul tranzacțiilor și eroarea umană.

Rata de abatere detectată, în special în comparație cu rata preconizată, poate indica faptul că acel control nu poate fi luat în considerare ca bază pentru reducerea riscului de la nivelul aserțiunilor la cel evaluat de auditor.

C. Prezența procedurilor de fond ca răspuns la riscurile semnificative conform ISA 330

Dacă auditorul a stabilit că un risc evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor este un risc semnificativ, auditorul trebuie să efectueze *proceduri de fond* care răspund în mod specific acelui risc. Atunci când modul de abordare a unui risc semnificativ constă numai în proceduri de fond, acele proceduri trebuie să includă și teste de detaliu.

Probele de audit reprezentate de confirmările externe primite direct de către auditor de la părțile care trebuie să furnizeze confirmarea îl pot ajuta pe acesta să obțină probe de audit cu un grad ridicat de credibilitate, de care auditorul are nevoie pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare.

De exemplu, dacă auditorul identifică faptul că există presiuni asupra conducerii pentru a îndeplini anumite așteptări cu privire la rezultate, ar putea exista riscul de supraevaluare a vânzărilor de către conducere prin recunoașterea neadecvată a veniturilor corespunzătoare unor acorduri de vânzare, ale căror clauze împiedică recunoașterea veniturilor, sau prin facturarea vânzărilor înainte de expediere.

În aceste condiții, auditorul ar putea, de exemplu, să elaboreze proceduri de confirmare externă nu doar pentru a confirma sumele neîncasate, dar și pentru a confirma detaliile acordurilor de vânzare, inclusiv data, drepturile și termenele de livrare.

Mai mult, auditorul poate considera eficient să suplimenteze astfel de proceduri de confirmare externă cu interviuarea personalului entității neimplicat în activități financiare cu privire la orice modificări ale acordurilor de vânzare și ale termenelor de livrare.

Subiect 27 REZOLVARE

A. Definiți conceptul de risc conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale

de Audit Intern

Riscul reprezintă incertitudinea în obținerea rezultatelor dorite sau vulnerabilitatea în fața factorilor care afectează activitatea organizației. În practică, acesta este exprimat ca o combinație între probabilitate și impact.

B. Prezența și exemplificați activitățile de control de detectare conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Activitățile de control de detectare sunt cele menite a identifica funcționarea neconformă a sistemelor, precum și eventualele iregularități, fie ele erori, fie fraude.

Activitățile de detectare sunt efectuate de regulă prin sondaj, după ce operațiunile au fost finalizate, asupra unui grup de operațiuni omogene ca natură, cu scopul de a descoperi anomalii în funcționarea sistemului sau pentru a se asigura că aceste anomalii nu există.

Spre exemplu: testarea unui eșantion de ordine de plată pentru a se verifica dacă există ordine de plată insuficient autorizate, testarea plăților în numerar prin casă pentru a le identifica pe cele ce depășesc un anumit plafon în vederea asigurării că nu s-a încălcat legislația privind plafonul încasărilor – plăților în numerar sunt activități de control de depistare.

În practică, organizațiile recurg la o combinație de activități de detectare și preventive pentru a asigura eficiența maximă a sistemului de control intern, pe bază de analiză cost-beneficiu.

Controalele pot fi implementate în *sisteme manuale* sau în *sisteme informatice*.

Ca exemplu de *control implementat în sisteme manuale* putem să ne referim la necesitatea vizării anumitor tranzacții înainte de a fi prelucrate și, mai concret, în lipsa autorizării plății de pe factura unui furnizor, nu se va efectua plata, manual, de către persoana responsabilă cu plasarea ordinelor de plată la bancă sau, în lipsa semnăturii coordonatorului de echipă de pe foaia de pontaj a unui salariat, nu se vor lua în considerare orele declarate de acesta.

Controalele din sistemele informatice constau, de regulă, într-un amestec de controale automate și controale manuale. Această combinație depinde de cultura organizațională, de deschiderea față de tehnologie și de investiția în acest sens, precum și de natura și complexitatea modului de utilizare a sistemului informatic de către organizație.

Controalele automate sunt controalele încorporate în sistemul informatic. Spre exemplu, sistemul nu permite să se înregistreze o descărcare a gestiunii dacă stocul este insuficient, ceea ce ar duce la un sold negativ. Sau, programul de contabilitate nu permite efectuarea de înregistrări care nu par valide (lista tranzacțiilor valide trebuie, de regulă, stabilită de cineva cu autoritate corespunzătoare).

Controalele manuale pot fi independente de sistemul informatic (spre exemplu, pentru a putea storna o înregistrare pe casa de marcat este nevoie de o parolă a unui angajat cu autorizare specială), pot utiliza informații generate de sistemul informatic sau pot fi limitate la monitorizarea funcționării eficiente a sistemului informatic și a controalelor automate și la tratarea excepțiilor (spre exemplu, o persoană responsabilă cu revizuirea balanței de verificare obține balanța din programul de contabilitate și o

analizează pentru a descoperi eventuale nereguli; sau, pe baza datelor din balanța de verificare și a datelor de la organul fiscal competent, se reconciliază evidența fiscală cu cea contabilă).

Utilizarea sistemelor informatice de către organizație influențează modul în care sunt implementate activitățile de control. Controalele sistemelor informaționale sunt considerate eficiente atunci când păstrează integritatea informațiilor, securitatea datelor pe care aceste sisteme le procesează și atunci când includ controale generale ale sistemelor informaționale și controale ale aplicațiilor.

C. Prezentări comunicarea rezultatelor evaluării, componentă a programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Coordonatorul activității de audit intern trebuie să comunice, conducerii superioare și consiliului organizației rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform cerințelor Standardului Internațional pentru Practica Profesională a Auditului Intern 1320 – „*Raportarea privind Programul de Asigurare și Îmbunătățire a Calității*”.

Un asemenea raport ar trebui să includă:

- Sfera de cuprindere și frecvența atât a evaluărilor interne, cât și externe.
- Calificările și independența evaluatorului(or) sau ale echipei de evaluare, inclusiv potențialele conflicte de interese.
- Concluziile evaluatorilor.
- Planurile de măsuri corective.

Forma, conținutul și frecvența comunicării rezultatelor programului de asigurare și îmbunătățire a calității sunt stabilite în urma discuțiilor cu conducerea superioară și cu consiliul și au în vedere responsabilitățile activității de audit intern și ale coordonatorului activității de audit intern, așa cum sunt acestea menționate în carta (statutul) auditului intern.

Pentru a demonstra conformitatea cu Codul de Etică și Standardele, rezultatele evaluărilor externe și ale evaluărilor interne periodice sunt centralizate și diseminate ca rezultat, după finalizarea lor, în interiorul structurii de audit intern, de către coordonatorul misiunii.

În cazul *structurilor de audit internalizate*, acestea pot informa conducerea superioară despre procesul de evaluare și rezultatele obținute, măsurile de îmbunătățire luate . În consecință, măsurile de îmbunătățire a calității trebuie să fie corelate cu aceste instrumente de evaluare și implementarea lor să fie imediat ulterioară observării posibilelor deficiențe de calitate.

În cazul *structurilor de audit externalizate*, acest proces de îmbunătățire a calității este o responsabilitate profesională, o asumare contractuală și a cărei nerespectare poate atrage riscuri reputaționale atât pentru auditorul intern, cât și pentru clientul pentru care auditorul a prestat servicii de audit intern neconform cu Standardele IIA.

Subiect 28 REZOLVARE

A. Definiți conceptul de control intern și prezentați principale coordonate ale acestuia conform

Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

În contextul guvernancei corporative, *controlul intern* poate fi privit ca un atribut al managementului, o funcție a conducerii sau ca un mijloc de cunoaștere a realității și de corectare a erorilor.

Prin funcția de control intern managementul evaluează în ce măsură și-a atins obiectivele, constată abaterile de la acestea, analizează cauzele care au determinat abaterile și dispune măsurile corective care se impun.

Conform bunelor practici în domeniu, *controlul intern* trebuie inclus, într-o formă sau alta, în fiecare activitate și trebuie să fie formalizat prin procedure operaționale de lucru, pe baza fișelor posturilor, însoțite de chestionare și liste de verificare, care de fapt sunt instrucțiuni de realizare a respectivelor activități la care se atașează și activitățile de control intern.

În mod concret, managerul stabilește pentru fiecare grup de activități o serie de măsuri de control intern menite să limiteze și să mențină riscurile asociate în limitele apetitului de risc acceptat de organizație.

De exemplu: autocontrolul, supervizarea, controlul dual, controlul ierarhic, reconcilierii, segregări de activități etc.

Riscurile evoluează continuu, pot afecta îndeplinirea obiectivelor programate și există posibilitatea ca acestea să producă efecte negative asupra activității entității. Din această cauză trebuie implementat un sistem de *control intern* pentru a administra aceste riscuri.

Controlul intern este un concept dinamic care vizează toate nivelurile organizației.

Activitățile de *control intern* trebuie corelate cu apetitul de risc specific organizației pentru fiecare domeniu sau activitate, precum și cu ceea ce este considerat acceptabil de organizație și mandatarii acesteia.

Activitățile de control pot fi grupate în funcție de momentul în care sunt exercitate în activități preventive sau în acțiuni de depistare. Anumite activități de control pot fi utilizate fie ca activități preventive, fie de detectare, în funcție de momentul și forma în care se exercită.

B. Prezența și exemplificarea activităților preventive de control intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Activitățile preventive de control intern sunt acțiunile întreprinse de organizație pentru a asigura funcționarea corespunzătoare a sistemului, precum și pentru a preveni eventualele iregularități, fie ele erori, fie fraude.

Activitățile de prevenire se desfășoară înainte sau în timpul derulării operațiunilor, neputându-se trece la faza următoare sau la înregistrarea operațiunii respective în cazul în care aceste activități arată neconformități. Spre exemplu, existența unei proceduri de verificare a cantității factice, pregătită de livrare, cu avizul de expediție care însoțește livrarea.

Aceste controale pot lua forme diverse, cum ar fi: forma unor parole, carduri de acces sau chiar a unor semnături sau vize pe documente aplicate de către persoanele abilitate, care nu trebuie doar să aplice viza, ci au și rolul de a se asigura că operațiunea pe care o vizează este autorizată corespunzător și, eventual, are substanță.

C. Enumerați obiectivele auditului intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

În cadrul misiunilor de audit intern sunt stabilite obiective în conformitate cu Standardele de Audit Intern – Standard IIA 2120. A1, A2:

1. Obiectivele urmărite pentru îmbunătățirea procesului de guvernanță;
2. Obiectivele urmărite în evaluarea managementului riscului și controlului intern;
3. Obiectivele urmărite în cadrul misiunilor de consiliere.

Subiect 29 REZOLVARE

A. Definiți riscul inerent conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Riscul inerent reprezintă riscul specific ce ține de realizarea obiectivului, fără a se interveni prin măsuri de atenuare a riscurilor (controlul intern)

B. Prezentați și exemplificați segregarea responsabilităților ca activitate de control intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Segregarea responsabilităților reprezintă o formă de control des răspândită, eficientă și recomandată. Spre exemplu, în teorie se precizează că o singură persoană este bine să nu cumuleze două din următoarele tipuri de sarcini: autorizare, procesare, înregistrare, revizuire. Aceasta deoarece riscul de comitere a unor neregularități sau de nedetectare a lor este mult mai mare.

Spre exemplu: dacă o singură persoană este responsabilă cu întocmirea statelor de salarii în funcție de fișele de pontaj, cu calculul salariilor și cu plata lor, riscul de fraudă este mai mare, persoana respectivă putând să majorizeze salariile declarate și înregistrate în contabilitatea firmei și să își plătească diferența în propriul cont bancar, fraudă fiind greu de detectat.

La firmele mici, unde resursele sunt limitate, de multe ori se întâmplă ca o persoană să cumuleze mai multe sarcini.

C. Prezentați etapele planificării activității de audit intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Etapele planificării activității de audit intern sunt următoarele:

1. *Analiza informațiilor preliminare colectate despre organizația auditată.* Această etapă are în vedere documente de societate, informații fiscale, documentația internă de control, informații din spații publice etc.

2. *Discuții preliminare cu părțile interesate.* Acestea asigură faptul că planul activității de audit intern se adresează nevoilor și intereselor conducătorilor structurilor organizatorice ale organizației. Auditorul intern poate solicita anual acestora informații referitoare la:

- proiecte semnificative aflate în curs de implementare sau pe care structura intenționează să le inițieze în cursul anului următor;

- modificări majore care intervin în structura organizațională sau la nivel operațional;
- incidente ori disfuncționalități apărute în activitatea părților interesate;
- eventuale solicitări de misiuni (care pot fi de asigurare sau de consiliere), în scopul întăririi controlului intern sau clarificării unor probleme specifice de management al riscurilor, aferente activităților din sfera de responsabilitate specifică, precum și perioada orientativă optimă pentru efectuarea acestor misiuni;
- deficiențe identificate de către organe de control sau de supraveghere sau de către auditorul extern.

Documentarea discuțiilor se poate formaliza prin utilizarea unui format predefinit (tip chestionar) sau a unui formular care se poate difuza prin e-mail, în vederea completării și returnării.

Auditorul intern centralizează și analizează solicitările și informațiile primite și include în proiectul de plan de audit intern eventuale misiuni de audit speciale solicitate, în funcție de semnificația problemelor semnalate, de resursele umane și de bugetul de timp disponibile.

3. *Evaluarea riscurilor.* Auditorul intern revizuieste/identifică, actualizează și evaluează riscurile pentru activitățile cuprinse în universul de audit. Rezultatele acestei evaluări stabilesc prioritățile în auditare și obiectivele misiunilor de audit intern ulterioare, așa cum se vor detalia inițial în planul strategic (multianual), și/sau în planurile ulterioare anuale.

În procesul de evaluare a riscurilor auditorii aplică raționamentul profesional, utilizând cunoștințele, experiența și informațiile legate de respectivele activități, acumulate în misiunile de audit anterioare sau puse la dispoziție de către structura responsabilă cu managementul riscului, dacă aceasta există în cadrul organizației.

Luând în considerare procesul de control și management al riscurilor, organizat și implementat de organizația auditată, evaluarea riscurilor de către auditorul intern comport două abordări diferite, respectiv:

- a. În condițiile în care există un proces de gestionare a riscurilor, realizat de conducerea organizației, auditul intern ia în considerare la elaborarea planului de audit intern nivelul riscurilor stabilite de către organizație, după un proces de analiză și revizuire;
- b. În cazurile în care nu există un proces de gestionare a riscurilor la nivelul organizației, auditorul intern procedează la identificarea riscurilor pentru fiecare activitate din cadrul organizației și apoi procedează la evaluarea acestora și la includerea cu prioritate în planul de audit a acelor activități cu riscuri ridicate.

4. *Definirea preliminară / Revizuirea universului de audit.* Această etapă presupune identificarea oricăror aspecte care vizează următoarele:

- viziunea conducerii organizației – Maniera de abordare a universului de audit trebuie să coincidă cu preocupările, așteptările și interesele conducerii executive și ale consiliului de administrație față de auditul intern;
- strategia pe termen mediu și lung a organizației – Structura și componența universului de audit trebuie să fie stabilite în consecvență cu obiectivele strategice ale organizației și să reflecte aceste obiective;
- sarcinile și responsabilitățile structurilor organizatorice ale organizației auditate;
- efectuarea analizei activităților desfășurate în cadrul organizației (activități operaționale

specifice, activități de suport etc.).

5. *Estimarea resurselor disponibile.* În cadrul acesteia, coordonatorul activității de audit intern analizează din punct de vedere cantitativ și calitativ necesarul de resurse umane, respectiv competențele necesare auditorilor interni care participă la diverse misiuni și stabilește bugetul de timp orientativ al tuturor activităților proiectate pentru anul viitor.

6. *Elaborarea planului de audit intern.* În cadrul acestei etape, proiectul planului de audit se întocmește de către coordonatorul activității de audit intern, cu respectarea următoarei structuri:

- o secțiune referitoare la planificarea misiunilor de audit, de regulă în format tabelar ;
- o secțiune narativă, conținând baza legală, precum și fundamentarea planului propus și detaliile referitoare la prioritizarea activităților prevăzute în proiectul planului.

Subiect 30 REZOLVARE

A. Prezența obiectivelor auditului intern pentru evaluarea managementului riscului și controlului intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Conform Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (*Standardele*), obiectivele urmărite în cadrul misiunilor de asigurare în vederea evaluării eficienței și eficacității controalelor interne și expunerii la riscuri (Standardul 2120.A1 – *Managementul riscurilor* și Standardul 2130.A1 – *Controlul*) sunt:

- Îndeplinirea obiectivelor strategice ale organizației;
- Fiabilitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale;
- Eficacitatea și eficiența operațiunilor și a programelor operaționale;
- Protejarea activelor; și
- Conformitatea cu legi, regulamente, politici, proceduri și contracte.

B. Prezența și exemplificați controalele privind accesul la resurse și înregistrări ca activitate de control intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Controalele privind accesul la resurse și înregistrări constau în utilizarea unor parole pentru fiecare persoană în funcție de nivelul de acces la care are dreptul, dar și în utilizarea unor carduri care restricționează accesul fizic în anumite spații sau zone.

Doar repartizarea parolilor nu este suficientă, organizația trebuind să se asigure că acestea sunt sigure (spre exemplu, suficient de complexe pentru a nu putea fi ghicite), sunt schimbate periodic (anumite firme au o politică de a le schimba o dată la 3 luni, spre exemplu) și persoanele neautorizate nu pot intra în posesia lor.

C. Prezența scopul evaluării riscurilor și etapa de evaluare a riscurilor de către auditorul intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Scopul evaluării riscurilor este de a stabili o ierarhie a riscurilor unei organizații care, în funcție de tolerabilitatea la risc, permite stabilirea celor mai adecvate modalități de tratare și gestionare a riscurilor.

Evaluarea preliminară a riscurilor constă în parcurgerea următoarelor etape:

- a. Evaluarea probabilității de apariție a riscului – reprezintă determinarea șanselor de apariție a unui rezultat specific. Probabilitatea este o măsură a incertitudinii.
- b. Evaluarea impactului – stabilește care sunt consecințele asupra obiectivelor urmărite dacă riscurile s-ar materializa /produce.
- c. Evaluarea expunerii la risc – reprezintă combinația dintre probabilitate și impact, pe care o poate resimți o organizație în raport cu obiectivele prestabilite, în cazul în care riscul s-ar materializa.

Expunerea la risc se calculează astfel:

$$E = P \times I$$

- E este expunerea la risc;
- P este probabilitatea de apariție a riscului;
- I este impactul asupra obiectivelor, dacă riscul s-ar materializa

Expunerea la risc este direct proporțională cu fiecare termen al produsului care îl generează, respectiv atât cu probabilitatea de apariție a riscului, cât și cu impactul acestuia asupra activității la care se referă.

Gruparea riscurilor identificate într-o organizație în funcție de expunerea la risc conduce la realizarea profilului de risc al organizației.

Evaluarea riscurilor trebuie:

- să se bazeze pe utilizarea unei scale de evaluare relevantă și consecventă (de exemplu, în 3 sau în 5 trepte);
- să aibă în vedere toate activitățile care sunt afectate de riscul respectiv;
- să facă distincția între expunerea la risc și toleranța la risc.

Pentru a evalua și cuantifica riscurile asociate diferitelor activități/acțiuni și deci implicit de a aprecia probabilitatea de apariție a riscurilor și impactul pe care acestea îl pot avea asupra obiectivelor organizației, în cazul materializării lor, coordonatorul structurii de audit intern va stabili un set de criterii de apreciere/analiză a acestora, astfel încât toate componentele – elementele cuprinse în universul de audit să poată fi auditate într-un interval minim de trei ani.

Criteriile privind aprecierea/analiza riscurilor pot fi:

- a) Pentru aprecierea probabilității – element calitativ, ce evaluează posibilitatea de apariție a riscurilor și care se poate exprima pe o scală valorică, pe 3 sau mai multe niveluri.
De exemplu: stabilitatea cadrului normativ, complexitatea și periodicitatea operațiilor, calitatea personalului (experiență, grad de ocupare, vechime), fluctuație de personal, performanța tehnologică etc.
- b) Pentru aprecierea impactului – element cantitativ, care se realizează prin evaluarea efectelor riscului în cazul în care acesta s-ar produce și se poate exprima pe o scală valorică pe 3 niveluri, astfel: impact scăzut, impact moderat și impact ridicat.
De exemplu, pot fi utilizate următoarele criterii: pierderi de active, costuri de funcționare, întreruperea activităților, imaginea organizației etc.

În practică, fiecare organizație, în funcție de specificul și complexitatea activității, va identifica și stabili criteriile specifice pe baza cărora se va aprecia impactul asupra obiectivelor în cazul în care riscul se materializează.

Auditorul intern va evalua gradul de relevanță a criteriilor stabilite de organizație și va decide dacă se poate baza pe acest sistem de evaluare în planificarea activității de audit intern.

Subiect 31 REZOLVARE

A. Prezența obiectivelor auditului intern în cadrul misiunilor de consiliere conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Conform Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, *obiectivele urmărite în cadrul misiunilor de consiliere*, cunoscute și sub denumirea de misiuni de consultanță, sunt:

- Evaluarea eficacității proceselor de management al riscului, control și guvernare;
- Îmbunătățirea proceselor de management al riscului din cadrul organizației printr-o abordare sistematică și metodică.

B. Prezența și exemplificarea procedurilor de autorizare și aprobare ca activitate de control intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Este important ca organizația să aibă proceduri eficiente pentru aprobarea și autorizarea tranzacțiilor.

Spre exemplu, la retragerea de numerar dintr-un cont bancar, cel puțin două semnături și autorizări sunt necesare: una este a persoanei care operează tranzacția și cealaltă a persoanei care autorizează tranzacția și care, în mod normal, ar trebui să verifice dacă tranzacția îndeplinește toate condițiile pentru a fi autorizată (spre exemplu: dacă este documentată corespunzător). Casierul nu va elibera numerarul până la primirea dispoziției de plată autorizată corespunzător.

C. Prezența identificării riscurilor de către auditorul intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Identificarea riscurilor de către auditorul intern constituie primul pas în crearea profilului de risc al organizației auditate. Riscurile trebuie identificate în raport cu obiectivele a căror realizare este afectată de materializarea lor.

Un sistem de obiective coerent constituie premisa pentru identificarea și definirea riscurilor. Un risc nu trebuie identificat în raport cu un singur obiectiv, el poate fi semnificativ pentru mai multe obiective ale organizației, iar impactul său poate varia în funcție de fiecare obiectiv în parte.

Astfel, se pot lua măsuri de diminuare a riscului în raport cu sistemul de obiective asupra cărora are consecințe.

Pentru un management eficace al riscurilor, *identificarea riscurilor* trebuie să capete un caracter permanent. Identificarea continuă a riscurilor este condiția necesară racordării la schimbare.

În practică, organizațiile care au un sistem de management al riscurilor implementat vor avea și un

Registru al Riscurilor sau un Centralizator care permite corelarea dintre obiectivele specifice, activitățile corespunzătoare și riscurile asociate acestora, acțiunile întreprinse, evaluarea expunerii la risc, riscul rezidual etc. Aceste detalii derivă din Matricea de Risc a Organizației auditate.

Revizuirea modului de abordare de către organizație a gestionării riscurilor ajută coordonatorul auditului intern să decidă asupra modului de organizare și actualizare a universului de audit, care cuprinde toate ariile de risc care ar putea face obiectul auditului intern, rezultând astfel o listă a posibilelor misiuni de audit de efectuate (planul strategic/multianual).

În cazul în care organizația utilizează un *cadru mai puțin formal de gestionare a riscurilor* sau în cazul în care aceasta *nu are implementat managementul riscurilor* sau nu utilizează un cadru formal de gestionare a riscurilor, coordonatorul activității de audit intern aplică procedure proprii pentru identificarea și evaluarea riscurilor asociate diferitelor activități, procese, programe/proiecte, în scopul stabilirii unei liste a posibilelor misiuni de audit care ar putea fi incluse în planul strategic/anual.

În activitatea sa de evaluare a sistemului intern de management al riscurilor din cadrul organizației, coordonatorul activității de audit intern poate utiliza instrumente cum ar fi interviuri, sondaje, întâlniri pentru a colecta informații despre posibilele riscuri generate la diferite niveluri în cadrul organizației, atât de la structurile interne, cât și de la consiliul de administrație și de la alte părți interesate.

În procesul de analiză a riscurilor identificate, auditorul le poate grupa pe categorii de riscuri pentru o abordare unitară. Ca, de exemplu:

- a. riscuri de organizare (riscuri determinate de organizarea necorespunzătoare a structurii organizatorice și de personal);
- b. riscuri operaționale (riscuri aferente afacerii);
- c. riscuri financiare (riscul determinat de structura costului, riscul îndatorării, risc schimb valutar, risc rata dobânzii);
- d. riscuri generate de schimbări – schimbări legislative, economice, operative generate de industrie (ex. schimbare legislație producție, legislație poluare) etc.

Subiect 32 REZOLVARE

A. Prezențați și exemplificați reconcilierea ca activitate de control intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Reconcilierea, ca activitate de control, constă, printre altele, în compararea unor indicatori cu alții cu care se estimează că au legătură.

Spre exemplu, putem reconcilia cheltuielile cu salariile cu cheltuielile generate de contribuțiile sociale, existând probabilitatea de a detecta anumite omisiuni de înregistrare sau erori de calcul în cazul unor relații neobișnuite.

Se pot reconcilia atât indicatori financiari, cât și cei nefinanciari. Spre exemplu, verificând numărul de ore lucrate pe categorii de personal cu cheltuielile salariale sau cu rezultatele obținute, putem identifica anumite fraude de natură salarială.

B. Prezențați etapa de aprobare a planului de audit intern conform *Ghidului privind*

implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

De regulă, în penultima ședință din an sau prima din anul următor a conducerii superioare (consiliului de administrație sau alt organ de administrare al organizației) coordonatorul activității de audit prezintă proiectul *planului de audit* pentru anul următor, spre analiză și aprobare.

De asemenea, *planul de audit* va fi trimis spre informare și către structura de management pentru a fi o dovadă că managementul este informat despre planificarea în sine.

În cazul în care conducerea superioară a organizației formulează observații asupra proiectului planului de audit, coordonatorul activității de audit intern efectuează ajustările necesare și transmite versiunea finală, spre aprobare, astfel încât planul să fie operațional la începutul anului calendaristic următor.

Pe parcursul anului, coordonatorul activității de audit intern poate modifica *planul anual de audit*, atât din inițiativă proprie, în cazul în care deține informații despre existența sau apariția unor incidente semnificative de control intern, precum și la solicitarea expresă a conducerii organizației.

Modificările din cursul anului asupra planului se efectuează cu respectarea aceluiași proceduri de informare și aprobare ca pentru planul inițial.

C. Prezentăți etapa de revizuire și raportare a riscurilor conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Revizuirea riscurilor analizează dacă:

- riscurile persistă;
- au apărut riscuri noi;
- impactul și probabilitatea riscurilor au suferit modificări;
- instrumentele de control intern puse în operă sunt eficace;
- anumite riscuri trebuie escaladate la nivele de management superioare etc.

Revizuirea trebuie să se efectueze cu o frecvență periodică, cel puțin anual, în raport cu natura instrumentelor de control ce urmează a se implementa.

Rezultatele revizuirilor trebuie raportate pentru:

- a se asigura monitorizarea continuă a situației riscurilor și
- pentru a se sesiza schimbările majore care impun modificarea priorităților.

În cazul în care organizația dispune de un sistem intern de management al riscurilor, acest pas este obligatoriu să fie efectuat de organizație, pentru o buna funcționare. Coordonatorul de audit intern va evalua toți pașii incluși în sistemul de management al riscurilor pentru a se asigura de eficiența și eficacitatea sa.

În cazul în care însă organizația nu dispune de un astfel de sistem, auditorul intern va efectua periodic și sistematic o evaluare a riscurilor și va monitoriza măsurile luate de conducerea superioară în ceea ce privește acțiunile incluse în planul de acțiune, ca urmare a măsurilor propuse.

D. Definiți managementul riscurilor conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Prin recurs la Glosarul Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (Standarde), *managementul riscurilor reprezintă „un proces de identificare, evaluare, gestionare și control al potențialelor evenimente sau situații pentru a furniza o asigurare rezonabilă cu privire la îndeplinirea obiectivelor organizației.”*

Subiect 33 REZOLVARE

A. Prezența obiectivelor auditului intern pentru îmbunătățirea procesului de guvernare conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Conform Standardelor Internaționale pentru Practică Profesională a Auditului Intern adoptate de CAFR, *obiectivele* urmărite în cadrul misiunilor de asigurare, în scopul îmbunătățirii procesului de guvernare (Standardul 2110 – *Guvernarea*), sunt:

- Promovarea unei conduite etice adecvate și a valorilor corespunzătoare în cadrul organizației;
- Asigurarea unui management eficient al performanței în cadrul organizației și al asumării răspunderii;
- Comunicarea informațiilor privind riscul și controlul către structurile corespunzătoare din organizație; și
- Coordonarea activităților și comunicarea informațiilor între consiliul de administrație, auditorii interni și externi și managementul organizației.

B. Prezența etapa de deschidere a misiunii de audit intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

În cadrul ședinței de deschidere a misiunii, echipa de audit abordează, în principal, următoarele subiecte:

- a) obiectivul general și sfera de cuprindere a misiunii;
- b) calendarul estimativ al misiunii;
- c) aspecte legate de comunicarea pe parcursul misiunii, inclusive modalitatea de comunicare și persoanele de contact desemnate (de exemplu, pentru solicitare documente, acces la active și altele), precum și eventualele aspecte semnificative, ce se pot schimba pe parcursul misiunii (de exemplu, modificarea obiectivului misiunii sau a programului de audit și altele);
- d) strategia de dezvoltare și evoluție a structurii auditate; obiectivele principale și prioritățile pe care conducerea le are în vedere;
- e) riscurile pe care conducerea structurii auditate le apreciază ca semnificative și, legat de acestea, preocupările cele mai importante ale conducerii și zonele în care își concentrează cel mai mult eforturile și resursele;
- f) condițiile în care se desfășoară procesul auditat din punct de vedere operațional și infrastructura ce servește procesul (de exemplu, implementarea de noi proiecte sau sisteme IT);
- g) eventuale solicitări specifice ale conducerii structurii auditate pentru echipa de audit, respectiv aspecte punctuale sau de interes, pe care auditorii să le investigheze în mod special;
- h) stadiul de implementare a recomandărilor auditului intern, precum și ale auditului extern, formulate pentru procesul auditat cu ocazia misiunilor anterioare;
- i) alte subiecte apreciate ca fiind de interes special pentru echipa de audit, la propunerea coordonatorului de misiune.

Principalele aspecte discutate în cadrul ședinței de deschidere sunt consemnate într-o minută și sunt transmise conducerii structurii auditate, pentru confirmare.

Într-o perioadă de timp limitată, conducerea structurii auditate trebuie să formuleze și să transmită echipei de audit intern eventualele sale observații asupra conținutului minutei.

În cazul necomunicării unui răspuns, se consideră că informațiile cuprinse în document sunt confirmate. Ședința de deschidere a misiunii este recomandat să se organizeze la structura auditată.

C. Prezențați structura Raportului de Audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.

Din punct de vedere structural, *Raportul de audit intern* trebuie să include cel puțin următoarele capitole:

1. Introducere:

- i. Obiective urmărite
- ii. Detalii logistice de derulare a misiunii
- iii. Confirmarea independenței echipei de audit intern
- iv. Bugetul de timp disponibil
- v. Structura auditată și baza de informații
- vi. Eventuale limitări (doar dacă e cazul)
- vii. Alte informații relevante

2. Prezentare succintă a principalelor observații

Acest capitol din raport prezintă opinia finală și face trimitere la observațiile cheie detaliate în capitolul următor. Este de regulă relevant celor din conducerea superioară pentru a facilita parcurgerea mai rapidă a aspectelor cheie și înțelegerea opiniei exprimate de auditorul intern.

Din punct de vedere al formatului, aceasta poate avea formă tabelară sau poate fi narativă.

3. Observații detaliate

Acestea pu fi prezentate în format tabelar sau narativ, după modelul propriu, unde se vor include cel puțin informații despre:

- i. Activitatea verificată
- ii. Observație
- iii. Risc
- iv. Recomandare
- v. Răspunsul structurii auditate
- vi. Perioada de implementare propusă de structura auditată

4. Alte informații relevante (ca, de exemplu, anexe sau exemple de documente pentru înțelegerea observațiilor/comentariilor/recomandărilor).

Subiect 34 REZOLVARE

A. Prezențați etapa de realizare efectivă a misiunii de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Etapă de realizare efectivă a misiunii de audit intern constă în identificarea, analiza, evaluarea și documentarea informațiilor necesare pentru îndeplinirea obiectivelor misiunii.

În cadrul acestei etape se desfășoară cel puțin următoarele activități:

- Efectuarea testărilor, aplicarea tehnicilor și procedurilor stabilite prin Programul de lucru al misiunii;
- Colectarea probelor de audit;
- Revizuirea analizei de risc anterioare sau efectuarea unei analize mai detaliate pentru a ne asigura de completitudine în procedurile aplicate;
- Evidențierea în documentele de lucru ale misiunii de audit intern a rezultatelor obținute din efectuarea procedurilor de audit intern aplicate, precum și a celorlalte informații relevante ale misiunii;
- Verificarea și revizuirea probelor de audit obținute;
- Formularea concluziilor și discutarea acestora cu structura auditată, pe baza rezultatelor procedurilor de audit intern efectuate;
- Discutarea constatărilor cu conducerea structurii auditate.

Toate aceste operațiuni au ca scop obținerea de către echipa de audit a unor informații suficiente, utile, credibile și relevante pentru a avea o fundamentare a observației asupra obiectivului general al misiunii.

Pentru obținerea probelor de audit, echipa de audit efectuează testele, respectiv aplică tehnicile și procedurile stabilite prin programul de audit, în mod sistematic și metodic, cele mai uzuale dintre acestea fiind: interviul, observarea, inspecția la fața locului, investigarea, verificarea, testele tip *walk-through* (validare a procedurii în sine pe baza unui eșantion aleatoriu de tranzacții), examinarea documentelor și înregistrărilor, analiza datelor și informațiilor, reefectuarea sau recalcularea, confirmarea, urmărirea și procedurile analitice.

Obținerea informațiilor este facilitată de o comunicare deschisă cu personalul structurii auditate. De asemenea, tehnicile de obținere a informațiilor sunt documentate în manualul de politici și proceduri ale auditului intern.

Auditorii pot aplica procedurile mai sus-menționate pe o populație de date, informații sau înregistrări, testând integral sau pe bază de eșantion, caz în care vor utiliza tehnici de eșantionare adecvate.

Auditorul intern va documenta procedurile efectuate și observațiile sale în foi de lucru specifice, care se vor arhiva într-un dosar de lucru distinct pe fiecare misiune de audit intern. Documentarea poate conține, pe lângă foi de lucru și scheme logice, și documentație care susține/justifică observațiile făcute și recomandările propuse etc.

Deși foile de lucru diferă în funcție de procedura efectuată, este important ca din foaia de lucru să reiasă clar: obiectiv, procedura aplicată, populația verificată, observația făcută, riscul estimat de auditor și recomandarea propusă.

Este foarte important ca foaia de lucru să ofere baza pentru observațiile care se vor include în raport și să permită o trasabilitate rapidă la sursa informațiilor. De aceea, pentru ușoara trasabilitate, se pot utiliza

referințe similare celor din dosarele de audit financiar, care vor permite conectarea diverselor secțiuni din dosarul de lucru sau conectarea cu sursa informației.

În baza rezultatelor procedurilor de audit efectuate, auditorii interni trebuie să formuleze concluzii asupra fiecărui obiectiv detaliat din programul de audit ca să poată întocmi raportul lor.

Realizarea misiunii apelează la competențele și abilitățile profesionale ale coordonatorului activității de audit intern și ale membrilor echipei.

B. Prezentări rolul programului de îmbunătățire a calității auditului intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Programul de asigurare și îmbunătățire a calității are rolul de a permite o evaluare a conformității activității de audit intern cu:

- Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern;
- Codul de Etică.

În practică, procedurile privind *asigurarea și îmbunătățirea calității activității de audit intern* elaborate de auditorii interni trebuie să cuprindă aspecte privind modul de elaborare și implementare a programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern.

Prin elaborarea *programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern* se evaluează eficiența și eficacitatea activității de audit intern și se identifică oportunitățile de îmbunătățire.

C. Prezentări transferarea(externalizare) riscurilor ca strategie de răspuns la risc a organizațiilor conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Această strategie de răspuns la risc constă în încredințarea gestionării riscului unui terț care are expertiza necesară gestionării acelui risc, încheindu-se în acest scop un contract.

Prin aceasta se urmărește, pe de o parte, micșorarea expunerii organizației, iar, pe de altă parte, gestionarea eficace a riscului de către un terț specializat. Această opțiune este benefică mai ales în cazul riscurilor financiare și patrimoniale.

Cel mai cunoscut exemplu de transfer al riscurilor îl constituie contractele de asigurare.

Subiect 35 REZOLVARE

A. Prezentări etapa de verificare finală și revizuire a execuției misiunii de audit intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Înainte de finalizarea misiunii de audit intern, conducătorul misiunii procedează la *verificarea și revizuirea execuției programului de audit*, determinând dacă s-au efectuat integral procedurile de audit stabilite inițial prin programul de audit, precum și suficiența, utilitatea, relevanța și credibilitatea rezultatelor acestor proceduri pentru atingerea obiectivului general al misiunii, respectiv, asigurarea calității corespunzătoare a probelor de audit obținute.

Acesta este un proces continuu, care începe cu planificarea și se continuă pe tot parcursul misiunii.

Coordonatorul activității de audit intern revizuieste la final foile de lucru și evaluează nivelul de îndeplinire a criteriilor de calitate pentru informațiile obținute

Documentarea conformării se face prin foile de lucru, întocmite manual sau electronic, inițializate de membrul echipei care a efectuat procedura respectivă și contrasemnate de coordonatorul activității de audit.

B. Prezentarea acceptării (tolerării) riscurilor ca strategie de răspuns la risc a organizațiilor conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Acest tip de răspuns la risc constă în neadoptarea unor măsuri de control al riscurilor și este adecvat pentru riscurile inerente a căror expunere este mai mică decât toleranța la risc.

Acceptarea (tolerarea) riscurilor este o strategie de răspuns la risc recomandată pentru riscurile cu expunere scăzută.

În cazul riscurilor cu expunere medie sau mare acceptarea riscurilor este inadecvată și, de aceea, în astfel de situații, opțiunea trebuie temeinic justificată.

C. Prezentarea etapei de monitorizare a progresului/urmărirea implementării recomandărilor efectuate de către auditorii interni conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Urmărirea implementării recomandărilor efectuate de către auditorii interni este procesul subsecvent comunicării către organizație a opiniei generale asupra rezultatelor misiunii de audit intern, prin care se constată caracterul adecvat, eficacitatea și oportunitatea acțiunilor întreprinse de către conducerea structurii auditate pentru implementarea recomandărilor formulate de auditorul intern.

Coordonatorul activității de audit intern decide asupra celei mai adecvate abordări pentru urmărirea modului în care sunt implementate recomandările formulate în comunicările cu conducerea organizației sau cu consiliul.

Din punct de vedere practic, acest proces trebuie să fie derulat în mai multe etape:

- a. stabilirea unei proceduri / reguli de urmărire a implementărilor, prin care să se urmărească:
 - i) intervalul de timp în care se așteaptă răspunsul conducerii organizației a observațiile/recomandările formulate de auditorul intern;
 - ii) care sunt criteriile de evaluare și probitatea răspunsului conducerii;
 - iii) cum se poate aprecia rezultatul implementării;
 - iv) procesul de comunicare cu cel mai adecvat nivel al conducerii superioare sau consiliu și acțiunile pentru clarificarea răspunsurilor nesatisfăcătoare.
- b. obținerea din partea structurii auditate a unui *referat/notă /raport al structurii auditate asupra gradului de implementare a recomandărilor agregate*. Acest document este unul informal și reprezintă o declarație a structurii auditate pe propria răspundere cu măsurile întreprinse până la data monitorizării.

c. monitorizarea efectivă a stadiului de implementare, conform celor agreate în raportul de audit și celor declarate de structura auditată;

d. comunicarea rezultatelor monitorizării ulterioare, atât către structura auditată, cât și către conducerea superioară.

În etapa „*Monitorizarea progresului*” valoarea adăugată a activității de audit intern trebuie să demonstreze oportunitatea și calitatea recomandărilor propuse, care se regăsesc în contribuția la îmbunătățirea performanțelor structurii auditate.

Rezultatele finale periodice se comunică structurii auditate și conducerii superioare / consiliului organizației.

Pentru recomandările nerealizate în cadrul termenului de implementare, în funcție de nivelul de risc al constatărilor (la care s-au formulat respectivele recomandări), conducerea structurilor organizatorice auditate este înștiințată în scris (în format fizic sau electronic), cu confirmarea primirii.

Dacă, în situații excepționale, structurile organizației apreciază că, din motive obiective (apărute ulterior finalizării misiunii de audit), sunt în imposibilitatea de a implementa anumite recomandări, care fac obiectul „Planului de măsuri”, conducerea respectivelor structuri trebuie să comunice auditorului intern, în scris, acest fapt.

În corespondența trimisă auditorului intern, conducerea structurii organizatorice trebuie să indice noul termen la care se angajează să implementeze recomandările, precum și, punctual, măsurile de îmbunătățire ce vor fi întreprinse, dacă acestea diferă de cele agreate prin raportul de audit sau în planul de măsuri inițial emis.

În situația în care, în urma monitorizării, auditorul intern identifică recomandări neimplementate, aferente unor constatări cu nivel de risc ridicat, apreciat de auditorul intern ca inacceptabil pentru organizație, aceasta se va menționa distinct, în cuprinsul rapoartelor / comunicărilor aferente.

Subiect 36 REZOLVARE

A. Prezența etapei de elaborarea programului de lucru a misiunii de audit intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Programul de lucru al misiunii reprezintă un document elaborat pentru fiecare misiune de audit intern, cu scopul de a asigura, în mod metodic și sistematic, desfășurarea în bune condiții a misiunii, cu respectarea etapelor și procedurilor stabilite pentru realizarea obiectivelor aprobate.

În cadrul Programului de lucru, pentru fiecare obiectiv se stabilesc activitățile, perioadele de efectuat, repartizarea responsabilităților între membrii echipei, precum și resursele alocate.

Coordonatorul activității de audit intern poartă responsabilitatea elaborării programului de lucru și monitorizează îndeplinirea acestuia.

Programul de lucru poate fi actualizat / modificat / completat, în funcție de concluziile și constatările apărute pe parcursul derulării misiunii.

B. Prezența etapei misiunii de audit intern "Comunicarea acceptării riscurilor" conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

În cadrul misiunii de audit intern coordonatorul misiunii de audit intern trebuie să considere:

- identificarea de către auditorul intern a riscurilor generale inițiale, care se referă la evaluarea impactului față de realizarea obiectivelor organizației;
- stabilirea de către auditorul intern a riscurilor specifice pentru fiecare misiune de audit intern, care se referă la particularizarea impactului asupra realizării obiectivelor structurii/structurilor auditată/auditare;
- măsuri de reducere a riscului identificat prin „Monitorizarea progresului”;
- aprecierea riscului rezidual, ca risc ce se poate evalua după implementarea/aplicarea măsurilor corective, ca diferență între riscul inițial identificat de auditorul intern și riscul rămas după aplicarea măsurilor corective;
- comparație cu riscul acceptat de organizație.

Având în vedere responsabilitățile în cadrul guvernantei, conducerea superioară /consiliul ar trebui să aibă responsabilitatea și să aprecieze nivelurile de risc acceptate pentru realizarea obiectivelor stabilite, astfel încât să se justifice continuitatea activității.

În activitatea auditorului intern, ar putea fi avute în vedere, cel puțin pentru realizarea imediată a obiectivelor de activitate și performanță, riscuri acceptate privind:

- afectarea reputației organizației;
- acțiuni în dauna oamenilor (populației sau a angajaților – legate de exemplu de protecția mediului);
- nerespectarea conformității cu reglementările în vigoare, amenzi sau sancțiuni financiare sau contractuale;
- denaturări semnificative în situațiile financiare;
- fraudă sau alte acte ilegale;
- impedimente semnificative pentru atingerea obiectivelor strategice ale organizației.

C. Prezența evaluării externe, componentă a programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Evaluările externe trebuie realizate cel puțin o dată la 5 ani, de către un evaluator calificat independent sau de către o echipă de evaluare din afara organizației, conform Standardul Internațional pentru Practica Profesională a Auditului Intern 1312 – *Evaluările externe*.

Evaluările externe pot fi realizate prin intermediul unei evaluări externe complete sau printr-o autoevaluare cu validare independentă externă.

Evaluatorul extern trebuie să concluzioneze asupra conformității cu Codul de etică și cu Standardele; evaluarea externă poate include și comentarii de natură operațională sau strategică.

124

Un evaluator sau o echipă de evaluare calificată demonstrează competență în două domenii: în practica profesională a auditului intern și în procesul de evaluare externă.

Competența poate fi demonstrată prin combinarea experienței și cunoștințelor teoretice dobândite. Experiența dobândită în organizații având mărime, complexitate, sector sau domeniu de activitate similare, precum și aspectele tehnice sunt mai importante decât o experiență relevantă, dar mai redusă.

În cazul unei *echipe de evaluare*, fiecare membru în parte nu trebuie să dețină toate competențele; echipa în sine, ca întreg, trebuie să dețină calificările necesare.

Coordonatorul activității de audit intern aplică raționamentul profesional pentru a aprecia dacă evaluatorul sau echipa de evaluare au competența necesară.

Independența unui evaluator sau a unei echipe de evaluare presupune ca aceștia să nu aibă un conflict de interese, în fapt sau în aparență, și să nu facă parte sau să se afle sub controlul organizației a cărei activitate de audit intern este evaluată.

a) În cazul în care *structura de audit intern este internalizată*, având în vedere nevoia de transparență și evitarea conflictelor de interese aparente sau potențiale, coordonatorul structurii ar trebui să încurajeze supravegherea procesului de evaluare externă de către consiliul de administrație.

În fapt, coordonatorul structurii de audit intern trebuie să discute cu conducerea superioară despre:

- modalitatea și frecvența evaluării externe; și
- calificările și independența necesare evaluatorului extern sau echipei de evaluare, inclusiv orice eventual conflict de interese.

b) În cazul în care *structura de audit este externalizată*, posibilitatea implicării conducerii superioare a fiecărei organizații auditate în procesul de evaluare ridică o problemă logistică în ceea ce privește buna funcționare a auditorului intern, acesta trebuind să găsească un evaluator independent care să fie validat de toate organizațiile auditate.

În practică, opinăm că prin asumarea contractuală, coordonatorul structurii de audit intern își asumă responsabilitatea îndeplinirii Standardelor Internaționale și ca atare va decide asupra selectării unui evaluator independent, cu o calificare relevantă și care poate efectua această revizuire fără a prejudicia poziționarea în piață a niciunei părți implicate și fără a leza interesele economice.

În România, conform cadrului legal aplicabil, organismul de reglementare pentru activitatea de audit intern este CAFR. Ca atare, prin Normele interne, CAFR poate efectua o dată la 3 ani o revizuire a sistemului intern de calitate al membrilor săi și va verifica respectarea Normelor profesionale de către aceștia.

Această revizuire poate concluziona asupra conformității sistemului de calitate cu cerințele Standardelor internaționale de audit intern numai în măsura în care misiunea de revizuire se face în acord cu cerințele Standardului 1321 „*Utilizarea sintagmei «în conformitate cu Standardele internaționale pentru practica profesională a auditului intern»*”.

Auditorii interni externalizați vor raporta conducerii superioare a organizației auditate (beneficiarul serviciilor de audit intern) despre rezultatele evaluărilor externe, deoarece în final aceasta este responsabilă de buna funcționare a funcției de audit intern în cadrul organizației în sine.

Subiect 37 REZOLVARE

A. Prezența etapei "Ședința de conciliere a observațiilor și de închidere a misiunii" conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Echipa de audit împreună cu conducerea structurii auditate sau cu responsabilul procesului sau al activității auditate se întâlnesc într-o ședință de închidere pentru a se prezenta și discuta opiniile și recomandările propuse în proiectul raportului de audit intern.

Echipa de audit intern analizează și evaluează punctele de vedere ale structurii auditate și/sau documentele suport oferite spre clarificări ulterioare.

În cazul unor neînțelegeri din partea echipei sau omisiuni și dacă părțile agreează pozitiv în sensul revizuirii, proiectul inițial de raport poate suferi modificări astfel încât varianta finală să poată răspunde cât mai corect obiectivelor misiunii de audit intern.

Dacă în urma evaluării se apreciază că argumentele prezentate sunt parțial sau integral nefondate și se decide neacceptarea poziției structurii auditate, echipa de audit invită conducerea structurii la o ședință de conciliere, în perioada imediat următoare, pentru clarificarea și soluționarea aspectelor asupra cărora există puncte de vedere divergente.

Dacă în urma ședinței de conciliere divergențele de opinie persistă, se va menționa acest lucru în versiunea finală a raportului de audit intern, alături de motivele prezentate de structura auditată și de punctele de vedere exprimate de responsabilul acesteia.

Tot ca urmare a procesului de conciliere finală, conducerea structurilor auditate răspunde auditorului intern, în scris, indicând datele și informațiile relevante, ce atestă punerea în aplicare a recomandărilor și orice altă informație utilă ce vizează acest scop, împreună cu documentele de suport aferente, după caz. Acest pas se documentează într-un „Plan de măsuri/ acțiune al organizației pentru diminuarea riscurilor inerente identificate”.

În practică, planul de măsuri pentru implementarea recomandărilor împreună cu raportul de audit se discută în ședința de conciliere, în cadrul căreia se stabilește calendarul de implementare a recomandărilor împreună cu structura auditată (adică recomandările și termenele de implementare).

După finalizarea raportului de audit, în misiuni distincte de „*follow-up*” periodice, cel puțin anual se monitorizează implementarea recomandărilor formulate în rapoartele de audit și planurile de acțiune pentru implementarea recomandărilor, în termenele agreeate cu structurile auditate.

Raportul în versiunea sa finală agreeată/conciliată este trimis mai departe spre informare conducerii superioare și supus unei discuții clarificatoare cu aceasta.

B. Prezența autoevaluării, componentă a programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Ca urmare a procesului intern de evaluare și monitorizare a calității, coordonatorul de audit intern emite o autoevaluare – respectiv o declarație de conformitate cu Standardele IIA.

Această autoevaluare este un instrument de autoevaluare internă care obligă etic și moral coordonatorul structurii de audit intern să declare corect care este statusul de calitate al structurii pe care o reprezintă.

Declarația se va completa la cerere, doar în cazul unei evaluări externe, când terța parte va cere o astfel

de declarație sau când există un audit de conformitate a calității de la autoritatea de reglementare. Pentru fiecare element din declarația de autoevaluare, coordonatorul structuri de audit intern va completa nivelul de conformare aferent:

- **Nivelul 1 – „se conformează, în general”**, este cel mai înalt nivel de asigurare și indică faptul că activitatea de audit intern are un statut, proceduri interne și metodologii care sunt considerate a fi în conformitate cu Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern. Cu toate acestea, pot exista unele oportunități de îmbunătățire cu privire la activitatea desfășurată;
- **Nivelul 2 – „parțial conform”** indică faptul că echipa de evaluare a ajuns la concluzia că sunt realizate toate demersurile necesare conformării cu cerințele Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, însă există condiții semnificative de îmbunătățire cu privire la activitatea desfășurată;
- **Nivelul 3 – „neconformă/nu se conformează”** indică faptul că deficiențele identificate în urma misiunii de autoevaluare a calității activității de audit intern sunt considerate a fi atât de semnificative încât afectează în mod serios sau împiedică realizarea activității de audit intern, în totalitate sau în zone semnificative ale responsabilităților sale.

De asemenea, vor fi prezentate distinct oportunități de îmbunătățire cu privire la activitatea desfășurată și situațiile de neconformitate, dacă este cazul.

La final se va concluziona asupra autoevaluării generale, ca o medie a nivelelor declarate.

ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ

Subiect 1 - REZOLVARE

a) principiul competenței profesionale și atenției cuvenite

Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite, care îi impune acestuia:

(a) Să dobândească și să mențină cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul prevăzut pentru a se asigura că un client sau o organizație angajatoare primește servicii profesionale competente, bazate pe standardele tehnice și profesionale curente și pe legislația relevantă; și

(b) Să acționeze cu atenția necesară în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.

- *exercitarea unui raționament solid în aplicarea cunoștințelor și aptitudinilor profesionale;*
- *Dezvoltarea profesională continuă;*
- *Diligența implică responsabilitatea de a acționa în concordanță cu dispozițiile unei sarcini, cu atenție, meticulos și prompt;*
- *măsuri rezonabile pentru a se asigura că persoanele care lucrează sub autoritatea acestuia într-o calitate profesională sunt pregătite și supravegheate corespunzător;*
- *un profesionist contabil trebuie să înștiințeze clienții, organizația angajatoare sau alți utilizatori ai activităților sau serviciilor profesionale ale acestuia cu privire la limitările inerente activităților sau serviciilor respective.*

b) Aspecte legate de asigurarea respectării principiului competenței profesionale și atenției cuvenite în cadrul Legii nr. 162/2017

1. Prin **examenul de competență profesională** trebuie să asigure verificarea nivelului necesar de cunoștințe teoretice în domeniile relevante pentru auditul statutar, precum și a capacității de a aplica în practică cunoștințele teoretice. Examenul se susține sub formă scrisă.

2. Prin obligațiile referitoare la **formarea continuă**:

Auditorii financiari trebuie să participe la programe adecvate de formare continuă pentru a-și menține cunoștințele teoretice, competențele și valorile profesionale la un nivel suficient de înalt.

ASPAAS organizează programele de formare continuă pentru auditorii financiari sau CAFR ca urmare a delegării.

Nr. de 60 de ore de formare continuă structurată și 60 de ore de formare continuă nestructurată pe parcursul a 3 ani.

Nerespectarea cerințelor privind formarea continuă constituie abatere administrativă și se sancționează.

3. **În cap IV : Etica profesională**, independența, obiectivitatea, confidențialitatea și secretul profesional

Toți auditorii financiari și toate firmele de audit respectă principiile de etică profesională, care se referă cel puțin la funcția lor în interesul public, integritatea și obiectivitatea lor, competența lor profesională și atenția cuvenită, astfel cum sunt stabilite prin Codul etic adoptat de către ASPAAS.

*Auditorul financiar sau firma de audit trebuie să își păstreze **scepticismul profesional** pe tot parcursul auditului, admitând posibilitatea unor erori materiale ca urmare a faptelor sau a conduitei care indică nereguli, inclusiv fraude sau erori, indiferent de experiența anterioară a auditorului sau a firmei de audit în ceea ce privește corectitudinea și integritatea personalului de conducere și a persoanelor responsabile cu administrarea entității auditate.*

Auditorul financiar sau firma de audit își păstrează scepticismul profesional mai ales în situația în care evaluează estimările personalului de conducere al entității auditate privind determinarea valorii juste, deprecierea activelor, provizioanele și fluxurile de trezorerie viitoare relevante pentru capacitatea entității de a-și continua activitatea.

4. Cerințe de organizare internă

Un auditor financiar sau o firmă de audit trebuie să respecte următoarele cerințe de organizare:

- *un auditor financiar sau o firmă de audit trebuie să pună în aplicare proceduri administrative și contabile adecvate, **mecanisme interne de control de asigurare a calității**, proceduri eficiente de evaluare a riscurilor, măsuri de protecție pentru sistemele de prelucrare a informațiilor, precum și un control eficient.*
- *un auditor financiar sau o firmă de audit trebuie să instituie politici și proceduri*

corespunzătoare pentru a se asigura că salariații săi și orice alte persoane fizice ale căror servicii se află la dispoziția sa ori sub controlul său și care sunt implicate direct în activitățile de audit statutar dețin cunoștințele și experiența corespunzătoare pentru a îndeplini sarcinile atribuite.

c) Prezentați dispozițiile și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual pentru independență în cazul misiunilor de audit și revizuire prevăzute de Codul etic (în corelație cu și prevederile din Legea nr. 162/2017) din perspectiva:

c1) angajarea la un client de audit;

Aspecte generale

Ar putea fi generată o amenințare de familiaritate sau de intimidare dacă oricare dintre următoarele persoane a ocupat o poziție de membru al echipei de audit sau de partener al firmei ori al unei firme din rețea:

- Un director sau un responsabil al clientului de audit.
- Un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Asigurarea că nu există legături semnificative între foștii parteneri și membrii echipei (când fostul partener s-a alăturat clientului).

Dacă un fost partener al firmei sau al firmei din rețea s-a alăturat unei entități într-una dintre pozițiile descrise mai sus, iar entitatea devine ulterior un client de audit al firmei.

Măsuri de protecție - exemplificare:

- Modificarea planului de audit.
- Alocarea unor persoane pentru echipa de audit care să aibă suficientă experiență în legătură cu persoana care s-a alăturat clientului.
- Revizuirea activității fostului membru al echipei de audit de către un revizor adecvat.

*Este generată o amenințare de interes propriu atunci când **un membru al echipei de audit participă la misiunea de audit**, deși acesta știe că există **posibilitatea de a se alătura clientului** sau are certitudinea că va face acest lucru la un moment dat în viitor.*

Măsură de protecție - revizuirea de către un revizor adecvat a oricăror raționamente semnificative făcute de persoana respectivă în perioada în care a făcut parte din echipă.

Aspecte legate de entități de interes public

Cod etic:

O persoană care a fost un partener-cheie/Senior Partner/Managing Partner de audit în legătură cu un client de audit care este o entitate de interes public se alătură clientului în calitate de:

- Un director sau un responsabil al clientului de audit.
- Un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe

semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie,
independența este compromisă, cu **excepția** cazului în care, după ce persoana respectivă încetează să mai fie un partener-cheie de audit:

- (i) Clientul de audit a emis situații financiare auditate care acoperă o perioadă de cel puțin douăsprezece luni; și*
- (ii) Persoana respectivă nu a fost un membru al echipei de audit care a auditat acele situații financiare.*

Aspecte legate de entități de interes public (Legea 162/2017)

*Înainte de expirarea unei perioade de cel puțin un an sau, în cazul auditului statutar al unor entități de interes public, a unei perioade de cel puțin **2 ani de la încetarea activității sale** în calitate de auditor financiar sau de partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit, auditorul financiar sau partenerul-cheie de audit care efectuează un audit statutar în numele unei firme de audit:*

- a) nu preia o funcție-cheie în conducerea entității auditate;*
- b) nu devine, după caz, membru al comitetului de audit al entității auditate sau al unui organism cu atribuții echivalente cu cele ale unui comitet de audit;*
- c) nu devine membru neexecutiv al organismului administrativ sau al organismului de supraveghere al entității auditate.*

*Pentru **alte misiuni de audit statutar** decât cele la entitățile de interes public- termenul este de **1 an** (în loc de 2 ani).*

c2) servicii recente pentru un client de audit.

*Dacă un membru al echipei de audit a deținut recent poziția de director, responsabil sau angajat al clientului de audit, ar putea fi generată o **amenințare de interes propriu**, de autorevizuire sau de familiaritate.*

Pe parcursul perioadei acoperite de raportul de audit

Echipa de audit nu trebuie să includă nicio persoană care, pe parcursul perioadei acoperite de raportul de audit:

- (a) A ocupat o poziție de director sau responsabil al clientului de audit; sau*
- (b) A fost un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.*

Servicii înaintea perioadei acoperite de raportul de audit

Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate dacă, înainte de perioada acoperită de raportul de audit, un membru al echipei de audit:

- (a) A ocupat o poziție de director sau responsabil al clientului de audit; sau*
- (b) A fost un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.*

De exemplu, ar fi generată o amenințare în cazul în care o decizie luată sau o activitate realizată de persoana respectivă în perioada anterioară, atunci când era angajat al

clientului, trebuie evaluată în perioada curentă ca parte a misiunii de audit curente.

Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:

- *Poziția deținută de persoana respectivă în cadrul clientului.*
- *Perioada de timp care a trecut de când persoana a plecat de la client.*
- *Rolul membrului echipei de audit.*

*O măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate este revizuirea activității efectuate de membrul echipei de audit de către **un revizor adecvat**.*

*Conform Legii 162/2017 - **Înainte de a accepta sau de a continua o misiune de audit statutar**, auditorul financiar sau firma de audit **evaluează și documentează următoarele: [...] existența amenințărilor la adresa independenței sale și măsurile de protecție aplicate pentru a atenua amenințările respective.***

Subiect 2 - REZOLVARE

a) Principiul confidențialității conform Codului etic.

a1) Prezentarea principiului confidențialității și

a2) aspectele legate de divulgare

a1) Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul confidențialității, care îi impune acestuia să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite ca urmare a relației profesionale și de afaceri. Un contabil trebuie:

- (a) Să fie vigilent față de posibilitatea unor prezentări neintenționate de informații, inclusiv într-un mediu social, și mai ales față de un asociat de afaceri apropiat sau de o rudă apropiată ori imediată;
- (b) Să păstreze confidențialitatea informațiilor din firma sau organizația angajatoare;
- (c) Să păstreze confidențialitatea informațiilor divulgate de un potențial client sau de o organizație angajatoare;
- (d) Să nu divulge informații confidențiale dobândite în urma unor relații profesionale și de afaceri în afara firmei sau organizației angajatoare fără a avea autoritatea necesară și adecvată, excepție fiind cazul în care acesta are dreptul sau datoria legală ori profesională de a le divulga;
- (e) Să nu folosească informațiile confidențiale dobândite în urma unor relații profesionale sau de afaceri în avantajul personal al acestuia sau în avantajul unor terțe părți;
- (f) Să nu utilizeze sau să divulge informații confidențiale, fie dobândite, fie primite în urma relațiilor profesionale și de afaceri, după ce acele relații s-au încheiat; și
- (g) Să ia măsuri rezonabile pentru a se asigura că personalul aflat sub supravegherea sa, și persoanele de la care primește consultanță și asistență, respectă obligația pe care profesionistul contabil o are privind confidențialitatea.

a2) Confidențialitatea servește interesul public deoarece facilitează libera circulație a informațiilor de la clientul profesionistului contabil sau organizația angajatoare către

contabil înțelegând că informația nu va fi divulgată unei terțe părți. Totuși, profesioniștilor contabili li se impune sau li **s-ar putea impune să divulge informații confidențiale** sau astfel de divulgări de informații ar putea fi adecvate în următoarele situații:

- (a) Divulgarea informațiilor este prevăzută de lege, de exemplu:
 - (i) Furnizarea documentelor sau altor probe în cursul unor proceduri legale; sau
 - (ii) Sesizarea autorităților publice adecvate cu privire la eventuale încălcări ale legii;
- (b) Divulgarea este permisă prin lege și este autorizată de client sau de organizația angajatoare; și
- (c) Există o obligație profesională sau un drept de a divulga informațiile, atunci când nu este interzis de lege:
 - (i) Pentru a se conforma controlului calității efectuat de un organism profesional;
 - (ii) Pentru a răspunde unei anchete sau unei investigații efectuate de un organism profesional sau de un organism de reglementare;
 - (iii) Pentru a proteja interesele profesionale ale unui profesionist contabil în cursul procedurilor legale; sau
 - (iv) Pentru a se conforma cu standardele tehnice și profesionale, inclusiv cu dispozițiile de etică.

Atunci când se determină dacă pot fi divulgate informații confidențiale, factorii care trebuie luați în considerare, în funcție de **circumstanțe**, includ:

- Dacă interesele oricăror alte părți, inclusiv ale părților terțe ale căror interese ar putea fi afectate, pot fi vătămate în cazul în care clientul sau organizația angajatoare este de acord cu divulgarea informațiilor de către profesionistul contabil.
- Dacă toate informațiile relevante sunt cunoscute sau susținute, în măsura în care acest lucru este posibil. Factorii care afectează decizia de a prezenta informații includ:
 - Fapte nefondate.
 - Informații incomplete.
 - Concluzii nefondate.
- Tipul de comunicare propus și cui i se adresează.
- Dacă părțile cărora li se adresează comunicarea sunt beneficiarii adecvați.

Un profesionist contabil trebuie să continue să se conformeze cu principiul confidențialității chiar și după încheierea relației dintre contabil și un client sau o organizație angajatoare.

b) Arătați sub ce formă se regăsesc aspecte legate de asigurarea respectării principiului confidențialității în cadrul Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative („Legea 162/2017”).

(1) Toate informațiile și documentele la care are acces auditorul financiar sau firma de audit în situația în care efectuează un audit statutar trebuie să fie protejate potrivit politicilor și procedurilor emise de auditorul financiar sau firma de audit în

conformitate cu reglementările naționale specifice și cu **prevederile Codului etic privind confidențialitatea** și secretul profesional.

(2) Normele privind confidențialitatea și secretul profesional aplicabile auditorilor financiari sau firmelor de audit nu împiedică aplicarea dispozițiilor Legii nr. 162/2017 sau ale Regulamentului (UE) nr. 537/2014.

(3) În cazul în care auditorul financiar sau firma de audit este înlocuită cu un alt auditor financiar sau o altă firmă de audit, **fostul auditor financiar sau fosta firmă de audit asigură accesul noului auditor financiar sau al noii firme de audit la toate informațiile relevante** cu privire la entitatea auditată și la cel mai recent audit al acesteia.

(4) Un auditor financiar sau o firmă de audit care a încetat să mai fie angajată într-o anumită misiune de audit, precum și fostul auditor financiar sau fosta firmă de audit trebuie să respecte în continuare aspectele de confidențialitate cu privire la acea misiune de audit.

(5) În cazul în care auditorul financiar sau firma de audit efectuează audit statutar la o entitate care face parte dintr-un grup a cărui entitate-mamă se situează într-o țară terță, regulile de confidențialitate și de păstrare a secretului profesional nu împiedică auditorul financiar sau firma de audit să transmită auditorului grupului situat într-o țară terță documentația relevantă privind serviciile de audit prestate, dacă este necesară pentru efectuarea auditului situațiilor financiare consolidate ale entității-mamă.

(6) Auditorul financiar sau firma de audit care efectuează auditul statutar al unei entități care a emis titluri de valoare într-o țară terță sau care face parte dintr-un grup care prezintă situații financiare statutare consolidate într-o țară terță poate transfera documentele de lucru sau alte documente privind auditul acelei entități pe care le deține numai autorităților competente din țări terțe relevante, în anumite condiții.

(7) Transferul informațiilor către auditorul grupului dintr-o țară terță are loc în conformitate cu dispozițiile Legii nr. 677/2001 pentru protecția persoanelor cu privire la prelucrarea datelor cu caracter personal și libera circulație a acestor date, cu modificările și completările ulterioare.

- c) Prezentăți dispozițiile și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual pentru independență în cazul misiunilor de audit și revizuire prevăzute de Codul etic din perspectiva **asocierii pe termen lung a personalului (inclusiv rotația partenerilor) cu un client de audit.**

Descrierea amenințării (cu excepția aspectelor aplicabile entităților de interes public)

Atunci când o persoană este implicată într-o misiune de audit pentru o perioadă lungă de timp, ar putea fi generate amenințări de familiaritate și de interes propriu.

Deși înțelegerea unui client de audit și a mediului acestuia este esențială pentru calitatea auditului, ar putea fi generată o amenințare de familiaritate ca urmare a asocierii pe termen lung a persoanei respective în calitate de membru al echipei de audit cu:

- (a) Clientul de audit și operațiunile acestuia;

- (b) Conducerea superioară a clientului de audit; sau
- (c) Situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie sau informațiile financiare care constituie baza situațiilor financiare.

Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări de familiaritate sau de interes propriu includ:

(a) În legătură cu persoana respectivă:

- Durata totală a relației acelei persoane cu clientul, inclusiv dacă a existat o astfel de relație atunci când persoana respectivă făcea parte dintr-o altă firmă.
- Durata de timp în care persoana respectivă a fost un membru al echipei misiunii și natura rolurilor îndeplinite.
- Măsura în care activitatea acelei persoane este coordonată, revizuită și supravegheată de personalul de la un nivel ierarhic superior.
- Măsura în care persoana respectivă, ca urmare a nivelului său ierarhic, are capacitatea de a influența rezultatul auditului, de exemplu, prin luarea unor decizii-cheie sau coordonarea activității altor membri ai echipei misiunii.
- Gradul de apropiere al relației personale a persoanei respective cu conducerea superioară sau persoanele responsabile cu guvernanta.
- Natura, frecvența și amploarea interacțiunilor persoanei respective cu conducerea superioară sau persoanele responsabile cu guvernanta.

(b) În legătură cu clientul de audit:

- Natura sau complexitatea problemelor de contabilitate și de raportare financiară ale clientului și măsura în care acestea s-au modificat.
- Măsura în care au existat modificări recente în rândul conducerii superioare sau al persoanelor responsabile cu guvernanta.
- Măsura în care au existat orice modificări structurale în organizarea clientului care afectează natura, frecvența și amploarea interacțiunilor pe care le-ar putea avea persoana respectivă cu conducerea superioară sau cu persoanele responsabile cu guvernanta.

Un exemplu de acțiune care ar putea elimina amenințările de familiaritate și de interes propriu generate de implicarea unei persoane într-o misiune de audit pentru o perioadă lungă de timp ar fi **rotația** acelei persoane din echipa de audit.

Măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de familiaritate sau de interes propriu includ:

- Modificarea rolului pe care îl are persoana respectivă în echipa de audit sau a naturii și amplitudinii sarcinilor realizate de aceasta.
- Revizuirea activității persoanei respective de către un revizor adecvat care nu a fost membru al echipei de audit.
- Efectuarea unor revizuri periodice independente interne sau externe ale calității misiunii.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

O persoană nu trebuie să acționeze în niciunul dintre următoarele roluri sau o combinație a acestor roluri pentru o perioadă mai lungă de șapte ani cumulați (perioada „activă”):

- (a) Partenerul misiunii;
- (b) Persoana desemnată ca responsabilă de revizuirea de control de calitate a misiunii; sau
- (c) Orice alt rol de partener-cheie de audit.

La calcularea perioadei active, numărătoarea anilor nu trebuie repornită. Această perioadă minimă este o perioadă consecutivă cel puțin egală cu perioada de pauză. Partenerilor-cheie de audit a căror continuitate are o importanță deosebită pentru calitatea auditului li se poate permite, în situații rare determinate de circumstanțe neprevăzute care nu pot fi controlate de firmă și cu acordul persoanelor responsabile cu guvernanta, să servească **încă un an** ca partener-cheie de audit, cu condiția ca amenințarea la adresa independenței să poată fi eliminată sau redusă până la un nivel acceptabil.

Dacă un client devine **pe parcursul angajamentului de audit de interes public**, numărul de ani pentru care persoana respectivă poate servi în continuare clientul în această calitate înainte de rotația din misiune este de **șapte ani minus numărul de ani de serviciu existenți**. Ca o excepție, dacă perioada anterioară a fost de cel puțin 7 ani, poate fi partener-cheie **cel mult încă doi ani**.

Dacă persoana a acționat în calitate de partener de misiune pentru o perioadă de **șapte ani cumulați, perioada de pauză trebuie să fie de cinci ani consecutivi**. Pentru control de calitate 7 ani și **3 ani pauză**, iar în alte roluri – **pauza 2 ani**.

La determinarea numărului de ani în care o persoană a fost partener-cheie de audit, **durata** relației trebuie **să includă**, acolo unde este relevant, timpul în care persoana a fost **partener-cheie de audit pentru acea misiune în cadrul unei alte firme**.

Subiect 3 - REZOLVARE

În cazul misiunilor de audit, este în interesul public și prevăzut în Codul Etic al profesioniștilor contabili, ca membrii echipei de audit, ai firmelor de audit și firmelor din cadrul unei rețele să fie independenți față de clienții de audit și să respecte în totalitate prevederile Codului Etic adoptat și de ASPAAS.

1) Interese financiare

Persoanele sau firmele de audit nu trebuie să participe la auditul statutar al unei entități auditate și nici nu trebuie să influențeze într-un alt mod rezultatele unui astfel de audit, în cazul în care:

- a) dețin instrumente financiare ale entității auditate, altele decât participații deținute indirect prin organisme de plasament colectiv diversificat;
- b) dețin instrumente financiare ale oricărei entități legate de entitatea auditată, altele decât participații deținute indirect prin organisme de plasament colectiv diversificat, fapt care poate constitui un conflict de interese sau care poate fi perceput în acest fel;
- c) au deținut o funcție în cadrul entității auditate sau au avut relații de afaceri sau

de altanatura cu entitatea auditată.

2) Relații familiale și personale precum un membru de familie și rudă apropiată.

Amenințări la adresa independenței sunt generate atunci când **un membru al familiei** este angajat într-o funcție în care exercită o influență semnificativă asupra poziției financiare a clientului, performanței sale financiare sau fluxurilor de trezorerie.

Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Funcția deținută de membrul familiei apropiate; și
- Rolul profesionistului în echipa de audit.

Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoanei din echipa de audit; sau
- Structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât profesionistul să nu se ocupe de aspecte care intră în responsabilitatea rudei sale apropiate.

Amenințări la adresa independenței sunt generate în cazul în care **o rudă apropiată** a unui membru din echipa de audit:

- a) Ocupa funcția de director sau o altă funcție de audit; sau
- b) Este angajat într-o poziție din care poate exercita influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau a situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie.

Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre membrul echipei de audit și ruda sa apropiată;
- Funcția ocupată de ruda apropiată; și
- Rolul profesionistului în echipa de audit.

Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoanei din echipa de audit; sau

Structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât profesionistul să nu se ocupe de aspecte care intră în responsabilitatea rudei sale apropiate

3)Angajarea la un client de audit

Amenințările asociate familiarității și intimidării pot fi generate prin angajarea de către entitățile auditate a unor foști auditori financiari sau, a unor angajați ai unor auditori financiari.

Daca un fost partener al firmei de audit s-a alăturat anterior unei entități într-o asemenea funcție, iar ulterior entitatea devine client de audit al firmei, Importanța oricărei amenințări asupra independenței trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce la un nivel acceptabil.

Înainte de expirarea unei perioade de cel puțin un an sau, în cazul auditului statutar al unor entități de interes public, a unei perioade de cel puțin 2 ani de la încetarea activității sale în calitate de auditor financiar sau de partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit, auditorul financiar sau partenerul-cheie de audit care efectuează un audit statutar în numele unei firme de audit:

- a) nu preia o funcție-cheie în conducerea entității auditate;
- b) nu devine membru al comitetului de audit al entității auditate sau al unui organism cu atribuții echivalente cu cele ale unui comitet de audit;
- c) nu devine membru neexecutiv al organismului administrativ sau al organismului de supraveghere al entității auditate.

Importanța oricăror amenințări trebuie evaluate și trebuie aplicate măsuri de protecție necesare pentru a elimina sau reduce la nivel acceptabil amenințarea:

- modificarea planului de audit;
- desemnarea altor persoane cu experiență;
- implicarea unui auditor care să revizuiască activitatea prestată de fostul membru al echipei de audit.

4) Asocierea îndelungată a personalului de conducere cu clientul;

Amenințări de interes propriu și familiaritate sunt generate prin utilizarea pe o perioadă lungă de timp a aceluiași personal cu experiență. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Perioada de timp în care persoana a fost membră a echipei de audit;
- Rolul acelei persoane în echipa de audit;
- Structura firmei;
- Natura misiunii de audit;
- Măsura în care echipa de conducere a clientului a suferit modificări; și
- Măsura în care s-au modificat natura și complexitatea aspectelor referitoare la contabilitatea și raportarea clientului.

Importanța amenințărilor trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil.

Exemple de astfel de măsuri de protecție includ:

- Rotația personalului cu experiență din echipa de audit;
- Implicarea unui profesionist contabil care nu a fost un membru al echipei de audit care să revizuiască munca personalului cu experiență; sau
- Revizuiți interne extreme, independente misiunii și periodice ale calității misiunii.

5) Furnizarea de servicii non audit clientului de audit, contabile și fiscale

Servicii de contabilitate

Furnizarea de servicii non-asigurare poate genera amenințări la adresa independenței firmei sau membrilor echipei de audit, amenințările sunt de autorevizuire, interes propriu și reprezentare.

Înainte ca firma să accepte o misiune de furnizare a unui serviciu de non-asigurare unui client de audit, trebuie să se asigure dacă furnizarea unui astfel de serviciu ar genera o amenințare la adresa independenței. În evaluarea importanței oricărei amenințări generate de un serviciu de non asigurare, trebuie să se ia în considerare orice amenințare despre care echipa de audit are motive să considere că va fi generată prin furnizarea acestor servicii.

Prestarea anumitor servicii de non-asigurare unui client de audit poate genera o amenințare la adresa independenței care să fie atât de semnificativă încât orice măsură de protecție să nu o poată elimina sau reduce la un nivel acceptabil

Firma poate furniza servicii care au legătură cu **întocmirea înregistrărilor contabile** și a situațiilor financiare unui client de audit care nu este entitate de interes public, atunci când serviciile sunt de rutină sau de natură mecanică, atât timp cât orice amenințare de autorevizuire generată este redusă la un nivel acceptabil.

Exemplele de astfel de servicii includ:

- Furnizarea de servicii referitoare la ștatele de plată, pe baza datelor inițiate de client;
- Înregistrarea tranzacțiilor pentru care clientul a determinat sau a aprobat clasificarea contabilă adecvată;
- Înscrierea tranzacțiilor codate de către client în registrul jurnal;
- Înscrierea înregistrărilor aprobate de client în balanța de verificare; și
- Întocmirea de situații financiare pe baza informațiilor din balanța de verificare.

În toate cazurile, importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- desemnarea unei persoane care sa nu faca parte din echipa de audit pentru furnizarea acestor servicii; sau
- daca asemenea servicii sunt furnizate de un membru al echipei de audit, utilizarea unui partener sau a unui membru senior al personalului cu experienta necesara, care nu face parte din echipa de audit, care sa revizuiasca activitatea efectuata.

Serviciile de fiscalitate cuprind o gamă largă de servicii, inclusiv:

- întocmirea declarațiilor de impunere;

- calcularea impozitelor pentru întocmirea înregistrărilor contabile;
- planificarea fiscală și alte servicii de consultanță fiscală; și
- asistență în soluționarea disputelor fiscale.

Deși serviciile de fiscalitate furnizate de o firmă unui client de audit sunt abordate separat în fiecare dintre aceste categorii largi, în practică, aceste activități sunt adesea corelate.

Efectuarea anumitor servicii de fiscalitate crează amenințări de autorevizuire și reprezentare. Existența și importanța oricărei amenințări depind de factori cum ar fi:

- Sistemul prin care autoritățile fiscale evaluează și administrează impozitul în speță și rolul pe care îl are firma în acest proces;
- Complexitatea regimului fiscal relevant al impozitului și amploarea raționamentului necesar în aplicarea acestuia;
- Caracteristicile specifice ale misiunii; și
- Nivelul experienței în domeniul fiscal al angajaților clientului.

Serviciile de întocmire a declarațiilor de impunere implică asistarea clienților cu privire la obligațiile acestora de raportare fiscală prin întocmirea și completarea informațiilor, inclusiv a sumei datorate ca impozit. Asemenea servicii include furnizarea de asistență cu privire la tratamentul declarației de impunere pentru tranzacțiile precedente și a exprimării unui răspuns în numele clientului de audit la solicitările autorităților fiscale cu privire la informații și analize suplimentare.

Serviciile de întocmire a declarațiilor de impunere sunt bazate, de obicei, pe informațiile istorice și implică, în principal, analiza și prezentarea acelor informații istorice, în conformitate cu legea fiscală în vigoare, inclusiv cu precedentele și practicile stabilite. Mai mult, declarațiile de impunere fac obiectul oricăror revizuii sau procese de aprobare pe care autoritățile fiscale le consideră adecvate. În consecință, furnizarea de astfel de servicii nu generează, de obicei, amenințări la adresa independenței dacă conducerea își asumă responsabilitatea pentru declarațiile de impunere, inclusiv pentru orice raționamente semnificative făcute.

Subiect 4 - REZOLVARE

1. Independența și interesul public

Independența profesioniștilor contabili practicieni atunci când efectuează misiuni de audit sau de revizuire este în interesul public și este impusă de Codul Etic.

Firmele sunt încurajate să stabilească dacă trebuie să trateze și alte entități sau anumite categorii de entități drept entități de interes public deoarece au un număr mare și o gamă variată de părți interesate. Factorii care trebuie luați în considerare includ:

- Natura întreprinderii, cum ar fi deținerea de active într-o capacitate fiduciară pentru un număr mare de părți interesate. Exemplele ar putea include instituțiile financiare, cum ar fi băncile și companiile de asigurare,

- precum și fondurile de pensii.
- Dimensiunea.
- Numărul de angajați.

2. Independența și relația sa cu obiectivitatea și integritatea

Independența este legată de principiile de obiectivitate și integritate.

- a. Integritatea – să fie de încredere și onești în toate relațiile profesionale și de afaceri.
- b. Obiectivitatea – să nu își compromită raționamentele profesionale sau de afaceri în urma unei prejudecăți, unui conflict de interese sau influenței necorespunzătoare a altor persoane;

3. Formele independenței:

- a. Independența în gândire – o gândire care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional, permițându-i unei persoane să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.
- b. Independența percepută – evitarea faptelor și a circumstanțelor care sunt atât de semnificative încât o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză ar fi probabil să concluzioneze că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional a (al) firmei sau a (al) unui membru al echipei de audit a fost compromisă (compromis).

Subiect 5 - REZOLVARE

1. Competența profesională și atenția cuvenită

Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite, care îi impune acestuia:

- (a) Să dobândească și să mențină cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul prevăzut pentru a se asigura că un client sau o organizație angajatoare primește servicii profesionale competente, bazate pe standardele tehnice și profesionale curente și pe legislația relevantă; și
- (b) Să acționeze cu atenția necesară în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.

Deservirea clienților și organizațiilor angajatoare cu competență profesională impune exercitarea unui raționament solid în aplicarea cunoștințelor și aptitudinilor profesionale atunci când desfășoară o activitate profesională.

Mentținerea competenței profesionale impune o cunoaștere și o înțelegere permanentă a evoluțiilor tehnice, profesionale și de afaceri relevante. Dezvoltarea profesională continuă îi dă posibilitatea profesionistului contabil să-și dezvolte și să-și mențină capacitățile de a acționa competent în mediul profesional. Diligența implică responsabilitatea de a acționa în concordanță cu dispozițiile unei sarcini, cu atenție, meticulos și prompt.

În conformarea cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite, un profesionist contabil trebuie să ia măsuri rezonabile pentru a se asigura că persoanele care lucrează sub autoritatea acestuia într-o calitate profesională sunt pregătite și supravegheate corespunzător.

Atunci când este cazul, un profesionist contabil trebuie să înștiințeze clienții, organizația angajatoare sau alți utilizatori ai activităților sau serviciilor profesionale ale acestuia cu privire la limitările inerente activităților sau serviciilor respective.

2. Confidențialitatea

Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul confidențialității, care îi impune acestuia să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite ca urmare a relației profesionale și de afaceri.

Un contabil trebuie:

- (a) Să fie vigilent față de posibilitatea unor prezentări neintenționate de informații, inclusiv într-un mediu social, și mai ales față de un asociat de afaceri apropiat sau de o rudă apropiată ori imediată;
- (b) Să păstreze confidențialitatea informațiilor din firma sau organizația angajatoare;
- (c) Să păstreze confidențialitatea informațiilor divulgate de un potențial client sau de o organizație angajatoare;
- (d) Să nu divulge informații confidențiale dobândite în urma unor relații profesionale și de afaceri în afara firmei sau organizației angajatoare fără a avea autoritatea necesară și adecvată, excepție fiind cazul în care acesta are dreptul sau datoria legală ori profesională de a le divulga;
- (e) Să nu folosească informațiile confidențiale dobândite în urma unor relații profesionale sau de afaceri în avantajul personal al acestuia sau în avantajul unor terțe părți;
- (f) Să nu utilizeze sau să divulge informații confidențiale, fie dobândite, fie primite în urma relațiilor profesionale și de afaceri, după ce acele relații s-au încheiat; și
- (g) Să ia măsuri rezonabile pentru a se asigura că personalul aflat sub supravegherea sa, și persoanele de la care primește consultanță și asistență, respectă obligația pe care profesionistul contabil o are privind confidențialitatea.

Confidențialitatea servește interesul public deoarece facilitează libera circulație a informațiilor de la clientul profesionistului contabil sau organizația angajatoare către contabil înțelegând că informația nu va fi divulgată unei terțe părți. Totuși, profesioniștilor contabili li se impune sau li s-ar putea impune să divulge informații confidențiale sau astfel de divulgări de informații ar putea fi adecvate în următoarele situații:

- (a) Divulgarea informațiilor este prevăzută de lege, de exemplu:
 - (i) Furnizarea documentelor sau altor probe în cursul unor proceduri legale; sau
 - (ii) Sesizarea autorităților publice adecvate cu privire la eventuale încălcări ale legii;
- (b) Divulgarea este permisă prin lege și este autorizată de client sau de organizația angajatoare; și
- (c) Există o obligație profesională sau un drept de a divulga informațiile, atunci când nu este interzis de lege:
 - (i) Pentru a se conforma controlului calității efectuat de un organism profesional;
 - (ii) Pentru a răspunde unei anchete sau unei investigații efectuate de un organism profesional sau de un organism de reglementare;
 - (iii) Pentru a proteja interesele profesionale ale unui profesionist contabil în cursul procedurilor legale; sau
 - (iv) Pentru a se conforma cu standardele tehnice și profesionale, inclusiv cu dispozițiile de etică.

Atunci când se determină dacă pot fi divulgate informații confidențiale, factorii care trebuie luați în considerare, în funcție de circumstanțe, includ:

- Dacă interesele oricăror alte părți, inclusiv ale părților terțe ale căror interese ar putea fi afectate, pot fi vătămate în cazul în care clientul sau organizația angajatoare este de acord cu divulgarea informațiilor de către profesionistul contabil.
- Dacă toate informațiile relevante sunt cunoscute sau susținute, în măsura în care acest lucru este posibil. Factorii care afectează decizia de a prezenta informații includ:
 - Fapte nefondate.
 - Informații incomplete.
 - Concluzii nefondate.
- Tipul de comunicare propus și cui i se adresează.
- Dacă părțile cărora li se adresează comunicarea sunt beneficiarii adecvați.

Un profesionist contabil trebuie să continue să se conformeze cu principiul confidențialității chiar și după încheierea relației dintre contabil și un client sau o organizație angajatoare. La schimbarea locului de muncă sau dobândirea unui nou client, contabilul are dreptul să utilizeze experiența anterioară, dar nu trebuie să folosească sau să prezinte alte informații confidențiale dobândite sau primite ca urmare a unei relații profesionale sau de afaceri.

Subiect 6 - REZOLVARE

1. Integritatea

Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul integrității, care îi impune acestuia să fie direct și onest în toate relațiile sale profesionale și de afaceri.

Integritatea implică sinceritate și corectitudine.

Un profesionist contabil nu trebuie să fie asociat cu rapoarte, declarații, comunicări sau alte informații atunci când el consideră că aceste informații:

- (a) Conțin o afirmație falsă sau care induce în eroare în mod semnificativ;
- (b) Conțin declarații sau informații furnizate fără discernământ; sau
- (c) Omit sau ascund informații obligatorii, în cazul în care o asemenea omisiune sau ascundere poate induce în eroare.

2. Obiectivitatea

Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul obiectivității, care îi impune acestuia să nu își compromită raționamentul profesional sau de afaceri în urma unei prejudecăți, unui conflict de interese sau influenței necorespunzătoare a altor persoane.

Un profesionist contabil nu trebuie să desfășoare o activitate profesională dacă o circumstanță sau o relație influențează necorespunzător raționamentul profesional al contabilului cu privire la activitatea respectivă.

3. Conduita profesională

Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul conduitei profesionale, care îi impune acestuia să se conformeze cu legislația și reglementările relevante și să evite orice acțiuni despre care contabilul știe sau ar trebui să știe că i-ar putea discredita profesia. Un profesionist contabil nu trebuie să se angajeze cu bună știință într-o afacere, ocupație sau activitate care i-ar putea afecta integritatea, obiectivitatea sau buna reputație a profesiei și care, prin urmare, ar fi incompatibilă cu principiile fundamentale.

Conduita care ar putea discredita profesia include conduita despre care o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză ar fi probabil să concluzioneze că afectează negativ buna reputație a profesiei.

Atunci când desfășoară activități de marketing sau promoționale, un profesionist contabil nu trebuie să compromită reputația profesiei. Un profesionist contabil trebuie să fie corect și sincer și nu trebuie:

- (a) Să aibă pretenții exagerate pentru serviciile oferite, sau pentru calificările ori experiența sa; sau
- (b) Să facă afirmații defăimătoare sau comparații nefondate privind munca altor persoane.

Dacă profesionistul contabil are îndoieli cu privire la caracterul adecvat al unei anumite forme de publicitate sau promovare, acesta este încurajat să se consulte cu organismul profesional relevant.

Subiect 7 - REZOLVARE

1. Tipologia amenințărilor la adresa independenței

Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale se încadrează în una sau mai multe dintre următoarele categorii:

- (a) Amenințare de interes propriu – amenințarea ca un interes financiar sau de altă natură să influențeze în mod necorespunzător raționamentul sau conduita profesionistului contabil;
- (b) Amenințare de autorevizuire – amenințarea ca un profesionist contabil să nu evalueze corespunzător rezultatele unui raționament anterior; sau ale unei activități prestate de contabil ori de o altă persoană din cadrul firmei acestuia sau organizației angajatoare, pe care contabilul se va baza la elaborarea unui raționament ca parte a efectuării unei activități curente;
- (c) Amenințare de reprezentare – amenințarea ca un profesionist contabil să promoveze poziția unui client sau a unei organizații angajatoare până în punctul în care obiectivitatea profesionistului contabil este compromisă;
- (d) Amenințare de familiaritate – amenințarea ca, din cauza unei relații prea îndelungate sau prea apropiate cu un client sau cu o organizație angajatoare, un profesionist contabil să fie prea îngăduitor cu interesele acestora sau cu acceptarea activității lor; și
- (e) Amenințare de intimidare – amenințarea ca un profesionist contabil să fie împiedicat să acționeze obiectiv din cauza unor presiuni reale sau percepute, inclusiv încercările de a exercita o influență necorespunzătoare asupra contabilului.

2. Evaluarea amenințărilor

Atunci când profesionistul contabil identifică o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale, acesta trebuie să evalueze dacă această amenințare este la un nivel acceptabil.

Nivelul acceptabil

Un nivel acceptabil este un nivel la care un profesionist contabil, utilizând testul unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză, ar fi probabil să concluzioneze că acesta se conformează cu principiile fundamentale.

Factorii relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor

Analiza factorilor cantitativi, precum și a celor calitativi este relevantă în evaluarea amenințărilor de către profesionistul contabil, deoarece reprezintă efectul combinat al multiplelor amenințări, dacă este cazul.

O înțelegere a faptelor și circumstanțelor, incluzând orice activități profesionale, interese și relații care ar putea compromite conformitatea cu principiile fundamentale, este o condiție necesară pentru identificarea de către profesionistul contabil a amenințărilor la adresa unei astfel de conformități. Existența unor astfel de condiții, politici și proceduri stabilite de profesie, legislație sau reglementări, firmă, sau de către organizația angajatoare, care pot îmbunătăți comportamentul etic al contabilului, ar putea, de asemenea, ajuta la identificarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale. Exemple de astfel de condiții, politici și proceduri includ:

- Dispoziții privind guvernanta corporativă.
- Dispoziții privind educația, instruirea și experiența în profesie.

- Sisteme eficiente de gestionare a reclamațiilor, care le permit profesionistului contabil și publicului general să semnaleze comportamentul neetic.
- O obligație clar stipulată de a raporta încălcări ale dispozițiilor de etică.
- Monitorizare profesională sau de reglementare și proceduri disciplinare.

Subiect 8 - REZOLVARE

Măsurile pe care firma de audit trebuie să le pună în aplicare la încălcarea independenței

Dacă o firmă ajunge la concluzia că a fost încălcată o dispoziție din această Parte, firma trebuie:

(a) Să renunțe la, să suspende sau să elimine acel interes sau acea relație care a generat încălcarea și să trateze consecințele acesteia;

(b) Să analizeze dacă se aplică orice dispoziții legale sau de reglementare pentru încălcarea respectivă și, dacă da:

(i) Să se conformeze cu acele reglementări; și

(ii) Să ia în considerare raportarea încălcării către un organism profesional, un organism de reglementare sau o autoritate de supraveghere, dacă o astfel de raportare este o practică obișnuită sau așteptată în jurisdicția relevantă;

(c) Să comunice prompt încălcarea, în conformitate cu politicile și procedurile sale, către:

(i) Partenerul misiunii;

(ii) Persoanele responsabile pentru politicile și procedurile privind independența;

(iii) Alți angajați relevanți din firmă și, după caz, din rețea; și

(iv) Persoanele care fac obiectul dispozițiilor privind independența care trebuie să întreprindă acțiunile corespunzătoare;

(d) Să evalueze importanța acelei încălcări și impactul acesteia asupra obiectivității firmei și a capacității sale de a emite un raport de audit; și

(e) În funcție de importanța încălcării, să determine:

(i) Dacă să înceteze misiunea de audit; sau

(ii) Dacă este posibil să se întreprindă acțiuni care să trateze în mod satisfăcător consecințele încălcării și dacă aceste acțiuni pot fi întreprinse și sunt adecvate în circumstanțele date.

Pentru a determina acest lucru, firma trebuie să-și exercite raționamentul profesional și să analizeze dacă ar fi probabil ca o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză să concluzioneze că obiectivitatea firmei a fost compromisă și, prin urmare, firma nu va putea emite un raport de audit.

O încălcare a unei prevederi din această Parte ar putea avea loc chiar dacă firma are politici și proceduri menite să-i ofere asigurarea rezonabilă că independența este menținută. Ar putea fi necesară încetarea misiunii de audit ca urmare a încălcării.

În funcție de importanța încălcării, exemplele de acțiuni pe care firma le-ar putea lua în considerare pentru a trata încălcarea includ:

- Înlăturarea persoanei relevante din echipa de audit.
- Utilizarea unor persoane diferite pentru a efectua o examinare suplimentară a activității de audit afectate sau reefectuarea acelei activități în măsura în care este necesar.
- Recomandarea contractării de către clientul de audit a unei alte firme care să revizuiască sau să reefectueze activitatea de audit afectată, în măsura în care este necesar.
- În cazul în care încălcarea se referă la un alt serviciu decât unul de asigurare, care afectează înregistrările contabile sau o sumă înregistrată în situațiile financiare, contractarea unei alte firme pentru evaluarea rezultatelor serviciului respectiv sau reefectuarea de către o altă firmă a serviciului respectiv în măsura în care este necesar pentru a-i permite celeilalte firme să își asume responsabilitatea pentru acel serviciu

Factorii care afectează importanța și impactul unei încălcări asupra obiectivității firmei și a capacității acesteia de a emite un raport de audit

Importanța și impactul unei încălcări asupra obiectivității firmei și a capacității acesteia de a emite un raport de audit vor depinde de factori precum:

- Natura și durata încălcării.
- Numărul și natura oricăror încălcări anterioare cu privire la misiunea curentă de audit.
- Măsura în care un membru al echipei de audit avea cunoștințe legate de interesul sau relația care a generat încălcarea.
- Măsura în care persoana care a generat încălcarea este un membru al echipei de audit sau o altă persoană pentru care există dispoziții privind independența.
- Dacă încălcarea are legătură cu un membru al echipei de audit, rolul persoanei respective.
- Dacă încălcarea a fost generată de furnizarea unui serviciu profesional, impactul acelui serviciu, dacă există, asupra înregistrărilor contabile sau sumelor înregistrate în situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.
- Amploarea amenințării de interes propriu, reprezentare, intimidare sau a altor amenințări generate de încălcarea respectivă.

Subiect 9 - REZOLVARE

1. Onorarii restante

Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu dacă o parte semnificativă din onorarii nu este plătită înainte de emiterea raportului de audit pentru anul următor. În general se așteaptă

ca firma să solicite plata unor astfel de onorarii înainte de emiterea unui astfel de raport de audit.

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:

- Obținerea unor plăți parțiale pentru onorariile restante.
- Revizuirea activității efectuate de către un revizor adecvat care nu a făcut parte din misiunea de audit.

Atunci când o parte semnificativă din onorariile datorate de un client de audit rămâne neplătită pentru o perioadă lungă de timp, firma trebuie să determine:

- (a) Dacă onorariile restante ar putea fi echivalente cu un împrumut acordat clientului; și
- (b) Dacă este adecvat ca firma să fie redesemnată sau să continue misiunea de audit.

2. Onorarii contingente

Onorariile contingente sunt onorarii calculate pe o bază predeterminată în raport cu rezultatul unei tranzacții sau cu rezultatul serviciilor furnizate. Un onorariu contingent perceput printr-un intermediar este un exemplu de onorariu contingent indirect. În această secțiune, un onorariu nu este considerat contingent dacă a fost stabilit de o instanță sau de o altă autoritate publică.

O firmă nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru o misiune de audit.

O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru un alt serviciu decât unul de asigurare furnizat unui client de audit, dacă:

- (a) Onorariul este perceput de firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, iar acesta este semnificativ sau se preconizează că va fi semnificativ pentru acea firmă;
- (b) Onorariul este perceput de o firmă din rețea care participă la o parte importantă a auditului, iar acesta este semnificativ sau se preconizează că va fi semnificativ pentru acea firmă; sau
- (c) Rezultatul serviciului care nu este unul de asigurare și, prin urmare, valoarea onorariului depinde de un raționament viitor sau actual cu privire la auditul unei valori semnificative din situațiile financiare.

3. Împrumuturi și garanții către un client de audit

Obținerea de la un client de audit sau acordarea unui client de audit a unui împrumut sau a unei garanții pentru un împrumut ar putea genera o amenințare de interes propriu.

O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să acorde sau să garanteze un împrumut unui client de audit, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția este nesemnificativ(ă) pentru:

- (a) Firmă, firma din rețea sau persoana care acordă împrumutul sau garanția, după caz; și
- (b) Client.

Împrumuturi și garanții de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară

O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să accepte un împrumut sau o garanție pentru un împrumut de la un client

de audit care este o bancă sau o instituție similară, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția se acordă conform procedurilor, termenelor și condițiilor obișnuite de creditare.

Exemplele de astfel de împrumuturi includ ipotecile, descoperirile de cont, împrumuturile pentru autoturisme și soldurile cărților de credit.

Chiar dacă o firmă sau o firmă din rețea primește un împrumut de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară conform procedurilor, termenelor și condițiilor obișnuite de creditare, împrumutul ar putea genera o amenințare de interes propriu dacă este semnificativ pentru clientul de audit sau pentru firma care îl primește.

Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea activității de către un revizor adecvat, care nu este un membru al echipei de audit, de la o firmă din rețea care nu este un beneficiar al împrumutului.

Depozite sau conturi de brokeraj

O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să aibă depozite sau conturi de brokeraj la un client de audit care este o bancă, un broker sau o instituție similară, cu excepția cazului în care depozitul sau contul este deținut conform termenelor comerciale obișnuite.

Împrumuturi și garanții de la un client de audit care nu este o bancă sau o instituție similară

O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să accepte un împrumut sau o garanție pentru un împrumut de la un client de audit care nu este o bancă sau o instituție similară, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția este nesemnificativ(ă) pentru:

- (a) Firmă, firma din rețea sau persoana care primește împrumutul sau garanția, după caz; și
- (b) Client.

Subiect 10 – REZOLVARE

1. Prezentarea generală a amenințărilor

Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale pot fi generate de o gamă largă de fapte și circumstanțe.

Următoarele reprezintă exemple de fapte și circumstanțe pentru fiecare dintre acele categorii care pot genera amenințări pentru un profesionist contabil atunci când desfășoară o activitate profesională:

(a) Amenințări de interes propriu

- Un profesionist contabil care deține un interes financiar în, sau primește un împrumut ori o garanție de la, organizația angajatoare.
- Un profesionist contabil care participă la angajamente de recompensare

prin stimulente oferite de organizația angajatoare.

- Un profesionist contabil care are acces la active corporative în interes personal.
- Un profesionist contabil care primește un cadou sau un tratament special din partea unui furnizor al organizației angajatoare.

(b) Amenințări de autorevizuire

- Un profesionist contabil care determină tratamentul contabil adecvat pentru o combinație de întreprinderi după ce acesta a realizat studiul de fezabilitate care a sprijinit decizia de achiziție.

(c) Amenințări de reprezentare

- Un profesionist contabil care are oportunitatea de a manipula informațiile dintr-un prospect de emisiune în scopul obținerii unei finanțări favorabile.

(d) Amenințări de familiaritate

- Un profesionist contabil care este responsabil pentru raportarea financiară a organizației angajatoare, atunci când o rudă imediată sau apropiată angajată de organizație ia decizii care afectează raportarea financiară a acesteia.
- Un profesionist contabil care are o asociere pe termen lung cu persoane care influențează deciziile de afaceri.

(e) Amenințări de intimidare

- Un profesionist contabil sau o rudă apropiată sau imediată care se confruntă cu amenințarea cu concedierea sau înlocuirea ca urmare a unui dezacord cu privire la:

- ✓ Aplicarea unui principiu contabil.
- ✓ Modul în care vor fi raportate informațiile financiare.
- ✓ persoană care încearcă să influențeze procesul decizional al profesionistului contabil, de exemplu, cu privire la acordarea de contracte sau la aplicarea unui principiu contabil.

2. Amenințări generate de serviciile recente prestate pentru un client de audit

Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

Dacă un membru al echipei de audit a deținut recent poziția de director, responsabil sau angajat al clientului de audit, ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Servicii pe parcursul perioadei acoperite de raportul de audit

Echipa de audit nu trebuie să includă nicio persoană care, pe parcursul perioadei acoperite de raportul de audit:

- (a) A ocupat o poziție de director sau responsabil al clientului de audit; sau
- (b) A fost un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Servicii înaintea perioadei acoperite de raportul de audit

Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate dacă, înainte de perioada acoperită de raportul de audit, un membru al echipei de audit:

- (a) A ocupat o poziție de director sau responsabil al clientului de audit; sau
- (b) A fost un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

De exemplu, ar fi generată o amenințare în cazul în care o decizie luată sau o activitate realizată de persoana respectivă în perioada anterioară, atunci când era angajat al clientului, trebuie evaluată în perioada curentă ca parte a misiunii de audit curente.

Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:

- Poziția deținută de persoana respectivă în cadrul clientului.
- Perioada de timp care a trecut de când persoana a plecat de la client.
- Rolul membrului echipei de audit.

Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate este revizuirea activității efectuate de membrul echipei de audit de către un revizor adecvat.

Subiect 11 – REZOLVARE

1. Amenințările de autorevizuire, de reprezentare sau de familiaritate

- (b) Amenințări de autorevizuire
 - Un profesionist contabil care determină tratamentul contabil adecvat pentru o combinație de întreprinderi după ce acesta a realizat studiul de fezabilitate care a sprijinit decizia de achiziție.
- (c) Amenințări de reprezentare
 - Un profesionist contabil care are oportunitatea de a manipula informațiile dintr-un prospect de emisiune în scopul obținerii unei finanțări favorabile.
- (d) Amenințări de familiaritate
 - Un profesionist contabil care este responsabil pentru raportarea financiară a organizației angajatoare, atunci când o rudă imediată sau apropiată angajată de organizație ia decizii care afectează raportarea financiară a acesteia.
 - Un profesionist contabil care are o asociere pe termen lung cu persoane care influențează deciziile de afaceri.

2. Amenințările și măsurile de protecție care decurg din împrumutarea de personal unui client de audit

Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual, pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

Împrumutarea de personal unui client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire, de reprezentare sau de familiaritate. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea amenințărilor generate de împrumutarea de personal de către o firmă sau o firmă din rețea unui client de audit includ:

- Efectuarea unei revizuii suplimentare a activității realizate de personalul împrumutat ar putea trata o amenințare de autorevizuire.
- Neincluderea personalului împrumutat în echipa de audit ar putea trata o amenințare de familiaritate sau de reprezentare.
- Neacordarea niciunei responsabilități de audit personalului împrumutat pentru nicio funcție sau activitate pe care a îndeplinit-o personalul respectiv pe perioada detașării temporare ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

Atunci când sunt generate amenințări de familiaritate și de reprezentare prin împrumutarea de personal de către o firmă sau o firmă din rețea unui client de audit de așa natură încât firma sau firma din rețea devine prea strâns aliniată opiniilor și intereselor conducerii, de multe ori nu sunt disponibile măsuri de protecție.

O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să împrumute personal unui client de audit, cu excepția cazului în care:

- (a) Se acordă o astfel de asistență doar pentru o perioadă scurtă de timp;
- (b) Personalul nu este implicat în furnizarea unor servicii care nu sunt servicii de asigurare și care nu ar fi permise conform Codului etic; și
- (c) Personalul nu își asumă responsabilități de conducere, iar clientul de audit este responsabil de coordonarea și supravegherea activităților personalului.

Subiect 12- REZOLVARE

1. Amenințările de interes propriu și intimidare

Amenințări de interes propriu

- Un profesionist contabil care deține un interes financiar în, sau primește un împrumut ori o garanție de la, organizația angajatoare.
- Un profesionist contabil care participă la angajamente de recompensare prin stimulente oferite de organizația angajatoare.
- Un profesionist contabil care are acces la active corporative în interes personal.
- Un profesionist contabil care primește un cadou sau un tratament special din partea unui furnizor al organizației angajatoare.

Amenințări de intimidare

- Un profesionist contabil sau o rudă apropiată sau imediată care se confruntă cu amenințarea cu concedierea sau înlocuirea ca urmare a unui dezacord cu privire la:
 - ✓ Aplicarea unui principiu contabil.
 - ✓ Modul în care vor fi raportate informațiile financiare:
persoana care încearcă să influențeze procesul decizional al profesionistului contabil, de exemplu, cu privire la acordarea de contracte sau la aplicarea unui principiu contabil

2. Amenințarea care decurge dintr-o relație de afaceri apropiată cu un client de audit sau cu conducerea acestuia

Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual, pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

O relație de afaceri apropiată cu un client de audit sau cu conducerea acestuia ar putea genera o amenințare de interes propriu sau de intimidare. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Exemplele de relație de afaceri apropiată care rezultă dintr-o relație comercială sau un interes financiar comun includ:

- Deținerea unui interes financiar într-o asocieră în participație cu un client sau cu un proprietar care controlează, un director, un responsabil sau cu o altă persoană care desfășoară activități de conducere superioară pentru acel client.
- Angajamentele privind combinarea unuia sau mai multor servicii ori produse ale firmei sau ale unei firme din rețea cu unul ori mai multe servicii sau produse ale clientului și comercializarea pachetului cu referințe la ambele părți.
- Angajamentele privind distribuția sau comercializarea conform cărora firma sau o firmă din rețea distribuie ori comercializează produsele sau serviciile clientului, sau clientul distribuie ori comercializează produsele sau serviciile firmei sau ale unei firme din rețea.

Relații de afaceri ale firmei, firmei din rețea, membrului echipei de audit sau rudei imediate

O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să aibă o relație de afaceri care implică deținerea unui interes într-o entitate de tip închis atunci când un client de audit sau un director ori responsabil al clientului, sau orice grup al acestora, deține, de asemenea, un interes în acea entitate, cu excepția cazului în care:

- (a) Relația de afaceri este neimportantă pentru firmă, firma din rețea sau persoana respectivă, după caz, respectiv pentru client;
- (b) Interesul financiar este nesemnificativ pentru investitor sau grupul de investitori; și

- (c) Interesul financiar nu conferă investitorului sau grupului de investitori capacitatea de a controla entitatea de tip închis.

Cumpărarea de bunuri sau servicii

Cumpărarea de bunuri și servicii de la un client de audit de către firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu generează, de obicei, o amenințare la adresa independenței dacă tranzacția se încadrează în cursul normal al activității și se desfășoară în condiții obiective. Totuși, astfel de tranzacții ar putea avea o asemenea natură și magnitudine încât să genereze o amenințare de interes propriu.

Exemplele de acțiuni care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu includ:

- Eliminarea sau reducerea magnitudinii tranzacției.
- Înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.

Subiect 13- REZOLVARE

1. Perioada pentru care independența este obligatorie

Independența, conform prevederilor din această Parte, trebuie menținută atât:

- (a) Pe perioada misiunii; cât și
- (b) Pe perioada acoperită de situațiile financiare.

Perioada misiunii începe atunci când echipa de audit începe să efectueze auditul. Perioada misiunii se încheie atunci când este emis raportul de audit. Dacă misiunea este de natură repetitivă, ea se încheie atunci când oricare dintre părți anunță că relația profesională s-a încheiat sau odată cu emiterea raportului final de audit, în funcție de care dintre aceste situații are loc ultima.

Dacă o entitate devine client de audit în timpul sau ulterior perioadei acoperite de situațiile financiare asupra căroră firma își va exprima o opinie, firma trebuie să determine dacă sunt generate amenințări la adresa independenței ca urmare a:

- (a) Relațiilor financiare sau de afaceri cu clientul de audit în timpul sau ulterior perioadei acoperite de situațiile financiare, dar înaintea acceptării misiunii de audit; sau
- (b) Serviciilor anterioare prestate clientului de audit de către firmă sau firma din rețea.

Sunt create amenințări la adresa independenței dacă a fost furnizat un serviciu care nu este unul de asigurare pentru un client de audit în timpul sau ulterior perioadei acoperite de situațiile financiare, dar înainte ca echipa de audit să înceapă să efectueze auditul, iar serviciul nu ar fi permis în perioada misiunii.

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata astfel de amenințări includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
- Revizuirea activității de audit și a altor activități decât cele de asigurare, după caz, de către un revizor adecvat.

- Contractarea unei alte firme din afara rețelei care să evalueze rezultatele serviciului care nu este unul de asigurare sau reefectuarea acestui serviciu de către o altă firmă din afara rețelei, în măsura în care este necesar pentru ca aceasta să își poată asuma responsabilitatea pentru serviciul respectiv.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta

Chiar și atunci când Codul, standardele profesionale aplicabile, legile sau reglementările nu prevăd acest lucru, este încurajată comunicarea periodică între firmă și persoanele responsabile cu guvernanta clientului cu privire la relațiile și alte aspecte care ar putea, în opinia firmei, să afecteze în mod rezonabil independența. O astfel de comunicare permite persoanelor responsabile cu guvernanta:

- (a) Să analizeze raționamentele firmei pentru identificarea și evaluarea amenințărilor;
- (b) Să analizeze modul în care au fost tratate amenințările, inclusiv gradul de adecvare al măsurilor de protecție atunci când acestea sunt disponibile și pot fi aplicate; și
- (c) Să întreprindă acțiunile corespunzătoare.

O astfel de abordare poate fi utilă în special în cazul amenințărilor generate de intimidare și de familiaritate.

Subiect 14 - REZOLVARE

1. Legătura independenței cu obiectivitatea și integritatea

Independența este legată de principiile de obiectivitate și integritate. Aceasta include:

- (a) Independența în gândire – o gândire care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional, permițându-i unei persoane să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.
- (b) Independența percepută – evitarea faptelor și a circumstanțelor care sunt atât de semnificative încât o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză ar fi probabil să concluzioneze că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional a (al) firmei sau a (al) unui membru al echipei de asigurare a fost compromisă (compromis).

2. Conotațiile independenței în cadrul misiunilor de asigurare bazate pe aserțiuni și a misiunilor cu raportare directă

Misiuni de asigurare bazate pe aserțiuni

(a) Membrii echipei de asigurare și firma trebuie să fie independenți față de clientul de asigurare (partea responsabilă pentru informațiile specifice și care poate fi responsabilă pentru subiectul specific), așa cum prevede această Parte. Dispozițiile privind independența stabilite în această Parte interzic anumite relații între membrii echipei de asigurare și (i) directori sau responsabili și (ii) persoane din partea clientului care se află într-o poziție ce le permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor specifice;

(b) Firma trebuie să aplice cadrul general conceptual în cazul relațiilor cu persoane din partea clientului aflate în poziții care le permit să exercite o influență semnificativă asupra subiectului specific aferent misiunii; și

(c) Firma trebuie să evalueze și să trateze orice amenințări despre care aceasta are motive să considere că sunt generate de interesele și relațiile firmelor din rețea.

Atunci când desfășoară o misiune de asigurare bazată pe aserțiuni în care partea responsabilă este responsabilă pentru informațiile specifice, dar nu și pentru subiectul specific:

(a) Membrii echipei de asigurare și firma trebuie să fie independenți față de partea responsabilă pentru informațiile specifice (clientul de asigurare); și

(b) Firma trebuie să evalueze și să trateze orice amenințări despre care aceasta are motive să considere că sunt generate de interesele și relațiile dintre un membru al echipei de asigurare, firmă, o firmă din rețea și partea responsabilă pentru subiectul specific.

În majoritatea misiunilor de asigurare bazate pe aserțiuni, partea responsabilă este responsabilă atât pentru informațiile specifice, cât și pentru subiectul specific. Totuși, în anumite misiuni, partea responsabilă ar putea să nu fie responsabilă și pentru subiectul specific. Un exemplu ar putea fi atunci când o firmă este angajată să efectueze o misiune de asigurare pentru un raport pe care un consultant de mediu l-a întocmit cu privire la practicile de dezvoltare durabilă ale companiei, raport care urmează să fie distribuit utilizatorilor vizați. În acest caz, consultantul de mediu este partea responsabilă pentru informațiile specifice, însă compania este responsabilă pentru subiectul specific (practicile de dezvoltare durabilă).

Misiuni de asigurare cu raportare directă

Atunci când desfășoară o misiune de asigurare cu raportare directă:

(a) Membrii echipei de asigurare și firma trebuie să fie independenți față de clientul de asigurare (partea responsabilă pentru subiectul specific); și

(b) Firma trebuie să evalueze și să trateze orice amenințări la adresa independenței despre care aceasta are motive să considere că sunt generate de interesele și relațiile firmei din rețea.

Subiect 15 - REZOLVARE

1. Tratarea amenințărilor

Dacă profesionistul contabil stabilește că amenințările identificate la adresa conformității cu principiile fundamentale nu se află la un nivel acceptabil, el trebuie să trateze amenințările prin eliminarea sau reducerea acestora la un nivel acceptabil. Contabilul trebuie să facă acest lucru prin:

(a) Eliminarea situațiilor, inclusiv a intereselor sau a relațiilor, care creează aceste amenințări;

(b) Aplicarea măsurilor de protecție, acolo unde acestea sunt disponibile și pot fi aplicate, pentru a reduce amenințările până la un nivel acceptabil; sau

(c) Refuzul sau încheierea activității profesionale specifice.

Acțiuni pentru eliminarea amenințărilor

120.10 A1 În funcție de fapte și circumstanțe, o amenințare ar putea fi tratată prin eliminarea circumstanțelor care au creat-o. Totuși, există unele situații în care amenințările pot fi tratate numai prin refuzul sau încheierea activității profesionale specifice. Acest lucru este cauzat de faptul că circumstanțele care au creat amenințările nu

pot fi eliminate, iar măsurile de protecție nu pot fi aplicate pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

Măsurile de protecție

120.10 A2 Măsurile de protecție sunt acțiuni, individuale sau în combinație, pe care profesionistul contabil le întreprinde pentru a reduce în mod eficace amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale până la un nivel acceptabil.

Analiza raționamentelor semnificative realizate și a concluziilor generale obținute

R120.11 Profesionistul contabil trebuie să formuleze o concluzie generală referitoare la măsura în care acțiunile pe care acesta le întreprinde, sau intenționează să le întreprindă, pentru a trata amenințările create vor elimina aceste amenințări sau le vor reduce până la un nivel acceptabil. În formularea concluziilor generale, contabilul trebuie:

- (a) Să revizuiască orice raționament semnificativ sau concluzie obținută; și
- (b) Să utilizeze testul unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză

2. Exercițarea raționamentului profesional

Raționamentul profesional constă în aplicarea pregătirii relevante, cunoștințelor, aptitudinilor și experienței profesionale proporțional cu faptele și circumstanțele, inclusiv natura și domeniul de aplicare al activităților profesionale specifice, și interesele și relațiile implicate. În legătură cu desfășurarea activității profesionale, exercitarea raționamentului profesional este impusă atunci când profesionistul contabil pune în aplicare cadrul general conceptual pentru a lua decizii informate referitoare la căile de acțiune disponibile și pentru a determina dacă astfel de decizii sunt adecvate circumstanțelor.

Înțelegerea faptelor și circumstanțelor cunoscute este o condiție necesară pentru aplicarea adecvată a cadrului general conceptual. Determinarea acțiunilor necesare pentru a obține această înțelegere și pentru a ajunge la o concluzie cu privire la măsura în care principiile fundamentale au fost respectate va impune, de asemenea, exercitarea raționamentului profesional.

Atunci când își exercită raționamentul profesional pentru a obține această înțelegere, profesionistul contabil ar putea lua, de asemenea, în considerare, printre alte probleme, dacă:

- Există un motiv de a fi îngrijorat cu privire la faptul că informațiile potențial relevante ar putea să lipsească din faptele și circumstanțele cunoscute contabilului.
- Există o inconsecvență între faptele și circumstanțele cunoscute și așteptările contabilului.
- Expertiza și experiența contabilului sunt suficiente pentru a ajunge la o concluzie.
- Există o necesitate de a se consulta cu alte persoane cu competențele și experiența relevante.
- Informația furnizează o bază rezonabilă pentru a formula o concluzie.

- Propria percepție a contabilului sau influență ar putea afecta exercitarea raționamentului său profesional.
- S-ar putea ajunge la alte concluzii rezonabile în baza informațiilor disponibile.

Subiect 16 - REZOLVARE

1. Identificarea amenințărilor

Profesionistul contabil trebuie să identifice amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale.

O înțelegere a faptelor și circumstanțelor, incluzând orice activități profesionale, interese și relații care ar putea compromite conformitatea cu principiile fundamentale, este o condiție necesară pentru identificarea de către profesionistul contabil a amenințărilor la adresa unei astfel de conformități. Existența unor astfel de condiții, politici și proceduri stabilite de profesie, legislație sau reglementări, firmă, sau de către organizația angajatoare, care pot îmbunătăți comportamentul etic al contabilului, ar putea, de asemenea, ajuta la identificarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale.

Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale ar putea fi generate de o gamă largă de fapte și circumstanțe. Este imposibilă definirea tuturor situațiilor care generează amenințări. În plus, natura misiunilor și a sarcinilor de lucru ar putea fi diferită și, prin urmare, ar putea fi generate diferite tipuri de amenințări.

Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale se încadrează în una sau mai multe dintre următoarele categorii:

- (a) Amenințare de interes propriu – amenințarea ca un interes financiar sau de altă natură să influențeze în mod necorespunzător raționamentul sau conduita profesionistului contabil;
- (b) Amenințare de autorevizuire – amenințarea ca un profesionist contabil să nu evalueze corespunzător rezultatele unui raționament anterior; sau ale unei activități prestate de contabil ori de o altă persoană din cadrul firmei acestuia sau organizației angajatoare, pe care contabilul se va baza la elaborarea unui raționament ca parte a efectuării unei activități curente;
- (c) Amenințare de reprezentare – amenințarea ca un profesionist contabil să promoveze poziția unui client sau a unei organizații angajatoare până în punctul în care obiectivitatea profesionistului contabil este compromisă;
- (d) Amenințare de familiaritate – amenințarea ca, din cauza unei relații prea îndelungate sau prea apropiate cu un client sau cu o organizație angajatoare, un profesionist contabil să fie prea îngăduitor cu interesele acestora sau cu acceptarea activității lor; și
- (e) Amenințare de intimidare – amenințarea ca un profesionist contabil să fie împiedicat să acționeze obiectiv din cauza unor presiuni reale sau percepute, inclusiv încercările de a exercita o influență necorespunzătoare asupra contabilului.

O situație ar putea genera una sau mai multe amenințări, iar o amenințare ar putea afecta conformitatea cu unul sau mai multe principii fundamentale.

2. Evaluarea amenințărilor

Atunci când profesionistul contabil identifică o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale, acesta trebuie să evalueze dacă această amenințare este la un nivel acceptabil.

Nivelul acceptabil

Un nivel acceptabil este un nivel la care un profesionist contabil, utilizând testul unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză, ar fi probabil să concluzioneze că acesta se conformează cu principiile fundamentale.

Factorii relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor

Analiza factorilor cantitativi, precum și a celor calitativi este relevantă în evaluarea amenințărilor de către profesionistul contabil, deoarece reprezintă efectul combinat al multiplelor amenințări, dacă este cazul.

Existența condițiilor, politicilor și procedurilor descrise la punctul 120.6 A1 ar putea fi, de asemenea, factori relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale. Exemple de astfel de condiții, politici și proceduri includ:

- Dispoziții privind guvernanța corporativă.
- Dispoziții privind educația, instruirea și experiența în profesie.
- Sisteme eficiente de gestionare a reclamațiilor, care le permit profesionistului contabil și publicului general să semnaleze comportamentul neetic.
- O obligație clar stipulată de a raporta încălcări ale dispozițiilor de etică.
- Monitorizare profesională sau de reglementare și proceduri disciplinare.

Analiza noilor informații și modificări ale faptelor și circumstanțelor

Dacă profesionistul contabil află informații noi sau despre modificări ale faptelor și circumstanțelor care ar putea influența dacă o astfel de amenințare a fost eliminată sau redusă la un nivel acceptabil, contabilul trebuie să reevalueze și să trateze o astfel de amenințare în mod corespunzător.

Păstrarea vigilenței pe toată durata activității profesionale îl ajută pe profesionistul contabil să determine dacă au apărut noi informații sau modificări ale faptelor și circumstanțelor care:

- (a) Să influențeze nivelul unei amenințări; sau
- (b) Să modifice concluziile contabilului cu privire la gradul de adecvare al măsurilor de protecție aplicate pentru a trata amenințările identificate.

Dacă noile informații au drept consecință identificarea unei noi amenințări, profesionistul contabil este obligat să evalueze și, după caz, să trateze această amenințare.

3. Tratarea amenințărilor

Dacă profesionistul contabil stabilește că amenințările identificate la adresa conformității cu

principiile fundamentale nu se află la un nivel acceptabil, el trebuie să trateze amenințările prin eliminarea sau reducerea acestora la un nivel acceptabil. Contabilul trebuie să facă acest lucru prin:

- (a) Eliminarea situațiilor, inclusiv a intereselor sau a relațiilor, care creează aceste amenințări;
- (b) Aplicarea măsurilor de protecție, acolo unde acestea sunt disponibile și pot fi aplicate, pentru a reduce amenințările până la un nivel acceptabil; sau
- (c) Refuzul sau încheierea activității profesionale specifice.

Acțiuni pentru eliminarea amenințărilor

În funcție de fapte și circumstanțe, o amenințare ar putea fi tratată prin eliminarea circumstanțelor care au creat-o. Totuși, există unele situații în care amenințările pot fi tratate numai prin refuzul sau încheierea activității profesionale specifice. Acest lucru este cauzat de faptul că circumstanțele care au creat amenințările nu pot fi eliminate, iar măsurile de protecție nu pot fi aplicate pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

Măsurile de protecție

Măsurile de protecție sunt acțiuni, individuale sau în combinație, pe care profesionistul contabil le întreprinde pentru a reduce în mod eficace amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale până la un nivel acceptabil.

Analiza raționamentelor semnificative realizate și a concluziilor generale obținute

Profesionistul contabil trebuie să formuleze o concluzie generală referitoare la măsura în care acțiunile pe care acesta le întreprinde, sau intenționează să le întreprindă, pentru a trata amenințările create vor elimina aceste amenințări sau le vor reduce până la un nivel acceptabil. În formularea concluziilor generale, contabilul trebuie:

- (a) Să revizuiască orice raționament semnificativ sau concluzie obținută; și
- (b) Să utilizeze testul unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză.

Subiect 17 - REZOLVARE

Scepticismul profesional, în conformitate cu Cadrul Conceptual General

În conformitate cu standardele de audit, revizuire sau alte standarde de asigurare, inclusiv cele emise de IAASB, profesioniștii contabili practicieni sunt obligați să își exercite scepticismul profesional atunci când planifică și desfășoară misiuni de audit, de revizuire și alte misiuni de asigurare. Scepticismul profesional și alte principii fundamentale sunt concepte interdependente.

Într-un audit al situațiilor financiare, conformitatea cu principiile fundamentale, individuale și colective, susține exercitarea scepticismului profesional, așa cum se arată în exemplele următoare:

- *Integritatea* impune profesionistului contabil să fie de încredere și onest. De exemplu, contabilul se conformează cu principiul integrității prin:

- (a) Adoptarea unei atitudini de încredere și oneste atunci când se ridică probleme referitoare la o poziție adoptată de un client; și

- (b) Urmărirea intervievarilor cu privire la informațiile inconsecvente și căutarea probelor de audit suplimentare pentru a trata preocupările în legătură cu afirmațiile ce ar putea fi false sau greșite în mod substanțial sau pentru a lua decizii informate referitoare la demersul corespunzător în circumstanțele date.

Realizând acest lucru, contabilul demonstrează evaluarea critică a probelor de audit, ce contribuie la exercitarea scepticismului profesional.

- *Obiectivitatea* impune profesionistului contabil să nu-și compromită raționamentul profesional sau de afaceri în urma unei prejudecăți, unui conflict de interese sau influenței necorespunzătoare a altor persoane. De exemplu, contabilul se conformează cu principiul obiectivității prin:

- (a) Recunoașterea circumstanțelor sau relațiilor precum familiaritatea cu clientul, care ar putea compromite raționamentul profesional sau de afaceri al contabilului; și
- (b) Analizarea impactului unor astfel de circumstanțe și relații asupra raționamentului contabilului atunci când se evaluează suficiența și gradul de adecvare al probelor de audit referitoare la o problemă semnificativă pentru situațiile financiare ale clientului.

Realizând acest lucru, contabilul se comportă într-o manieră ce contribuie la exercitarea scepticismului profesional.

- *Competența profesională și atenția cuvenită* impun profesionistului contabil să dețină cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul adecvat pentru a asigura furnizarea unor servicii profesionale competente și să acționeze cu atenția necesară în conformitate cu standardele aplicabile, legile și reglementările. De exemplu, contabilul se conformează cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite prin:

- (a) Aplicarea cunoștințelor care sunt relevante industriei și activităților de afaceri ale unui anumit client pentru a identifica în mod adecvat riscurile de denaturare semnificativă;
- (b) Proiectarea și realizarea procedurilor de audit adecvate; și
- (c) Aplicarea cunoștințelor relevante atunci când se evaluează dacă probele de audit sunt suficiente și adecvate în circumstanțele date.

Realizând acest lucru, contabilul se comportă într-o manieră ce contribuie la exercitarea scepticismului profesional.

Subiect 18- REZOLVARE

- **Nivelul relativ al onorariilor privind toți clienții, indiferent de natura lor (toți clienții de audit)**

Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței. Natura și nivelul onorariilor sau altor tipuri de remunerație ar putea genera o amenințare de interes propriu sau de intimidare. Această

secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Atunci când totalul onorariilor generate de la un client de audit de către firma care exprimă opinia de audit reprezintă o parte semnificativă din totalul onorariilor acelei firme, dependența de clientul respectiv și preocuparea privind posibilitatea pierderii acestuia generează o amenințare de interes propriu sau de intimidare.

Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:

- Structura operațională a firmei.
- Dacă firma este bine stabilită pe piață sau este nouă.
- Importanța clientului pentru firmă din punct de vedere calitativ și/sau cantitativ.

Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu sau de intimidare este creșterea bazei de clienți a firmei în vederea reducerii dependenței față de clientul de audit.

Se generează, de asemenea, o amenințare de interes propriu sau de intimidare atunci când onorariile obținute de o firmă de la un client de audit reprezintă un procent mare din veniturile unui partener sau unui birou al firmei.

Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:

- Importanța clientului pentru partener sau birou din punct de vedere calitativ și/sau cantitativ.
- Măsura în care recompensarea partenerului, sau a partenerilor din birou, depinde de onorariile generate de la client.

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de interes propriu sau de intimidare includ:

- Creșterea bazei de clienți a partenerului sau a biroului în vederea reducerii dependenței față de clientul de audit.
- Revizuirea activității de către un revizor adecvat care nu a făcut parte din misiunea de audit.

Nivelul relativ al onorariilor în cazul clienților care sunt entități de interes public

În cazul în care un client de audit este o entitate de interes public și, pentru doi ani consecutivi, totalul onorariilor de la client și entitățile sale afiliate reprezintă mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de firma care exprimă o opinie asupra situațiilor financiare ale clientului, firma trebuie:

- (a) Să prezinte persoanelor responsabile cu guvernanta clientului de audit faptul că totalul acestor onorarii reprezintă mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de firmă; și
- (b) Să discute dacă oricare dintre următoarele acțiuni ar putea fi o măsură de protecție pentru tratarea amenințării generate de totalul onorariilor primite de firmă de la client și, dacă da, să o aplice:
 - (i) Înainte de emiterea unei opinii de audit asupra situațiilor financiare din al doilea an, un profesionist contabil, care nu face parte din firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, efectuează o revizuire de control de calitate a

misiunii pentru misiunea respectivă; sau un organism profesional efectuează o revizuire a misiunii respective care este echivalentă cu o revizuire de control de calitate a misiunii („o revizuire înainte de emitere”); sau

(ii) După emiterea opiniei de audit asupra situațiilor financiare din al doilea an și înainte de emiterea unei opinii de audit asupra situațiilor financiare din al treilea an, un profesionist contabil, care nu face parte din firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, sau un organism profesional efectuează o revizuire a auditului din cel de-al doilea an care este echivalentă cu o revizuire de control de calitate a misiunii („o revizuire după emitere”).

Atunci când totalul onorariilor depășește în mod semnificativ 15%, firma trebuie să determine dacă nivelul amenințării este atât de mare încât o revizuire după emitere nu va reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Dacă da, firma trebuie să asigure efectuarea unei revizurii înainte de emitere.

Dacă onorariile continuă să depășească 15%, firma trebuie, în fiecare an:

(a) Să prezinte persoanelor responsabile cu guvernanta și să discute cu acestea aspectele prezentate anterior; și

(b) respectiv să: discute dacă oricare dintre următoarele acțiuni ar putea fi o măsură de protecție pentru tratarea amenințării generate de totalul onorariilor primite de firmă de la client și, dacă da, să o aplice:

(i) Înainte de emiterea unei opinii de audit asupra situațiilor financiare din al doilea an, un profesionist contabil, care nu face parte din firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, efectuează o revizuire de control de calitate a misiunii pentru misiunea respectivă; sau un organism profesional efectuează o revizuire a misiunii respective care este echivalentă cu o revizuire de control de calitate a misiunii („o revizuire înainte de emitere”); sau

(ii) După emiterea opiniei de audit asupra situațiilor financiare din al doilea an și înainte de emiterea unei opinii de audit asupra situațiilor financiare din al treilea an, un profesionist contabil, care nu face parte din firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, sau un organism profesional efectuează o revizuire a auditului din cel de-al doilea an care este echivalentă cu o revizuire de control de calitate a misiunii („o revizuire după emitere”).

Subiect 19 – REZOLVARE

Repartizări temporare ale personalului (împrumutarea personalului unui client de audit)

Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

Împrumutarea de personal unui client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire, de reprezentare sau de familiaritate. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de

aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea amenințărilor generate de împrumutarea de personal de către o firmă sau o firmă din rețea unui client de audit includ:

- Efectuarea unei revizuii suplimentare a activității realizate de personalul împrumutat ar putea trata o amenințare de autorevizuire.
- Neincluderea personalului împrumutat în echipa de audit ar putea trata o amenințare de familiaritate sau de reprezentare.
- Neacordarea niciunei responsabilități de audit personalului împrumutat pentru nicio funcție sau activitate pe care a îndeplinit-o personalul respectiv pe perioada detașării temporare ar putea trata o amenințare de autorevizuire

Atunci când sunt generate amenințări de familiaritate și de reprezentare prin împrumutarea de personal de către o firmă sau o firmă din rețea unui client de audit de așa natură încât firma sau firma din rețea devine prea strâns aliniată opiniilor și intereselor conducerii, de multe ori nu sunt disponibile măsuri de protecție.

O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să împrumute personal unui client de audit, cu excepția cazului în care:

- (a) Se acordă o astfel de asistență doar pentru o perioadă scurtă de timp;
- (b) Personalul nu este implicat în furnizarea unor servicii care nu sunt servicii de asigurare și care nu ar fi permise; și
- (c) Personalul nu își asumă responsabilități de conducere, iar clientul de audit este responsabil de coordonarea și supravegherea activităților personalului.

Servicii de evaluare

Furnizarea unor servicii de evaluare pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.

Pe lângă dispozițiile și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, dispozițiile și materialele de aplicare de la punctele 600.1-R600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual atunci când se furnizează servicii de evaluare unui client de audit. Această subsecțiune include dispoziții care interzic firmelor și firmelor din rețea să furnizeze anumite servicii de evaluare clienților de audit în unele circumstanțe, deoarece amenințările generate nu pot fi tratate prin aplicarea măsurilor de protecție. 174 SECȚIUNEA 600 CODUL

Aspecte generale pentru toți clienții de audit

O evaluare cuprinde acceptarea unor ipoteze cu privire la evoluțiile viitoare, aplicarea metodologiilor și tehnicilor adecvate și combinarea ambelor procese în scopul calculării unei anumite valori sau a unui interval de valori pentru un activ, pentru o datorie sau pentru o afacere în totalitatea ei.

Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor de autorevizuire sau de reprezentare generate de furnizarea unor servicii de evaluare către un client de audit includ:

- Utilizarea și scopul raportului de evaluare.
- Dacă raportul de evaluare va fi făcut public.

- Măsura în care clientul este implicat în determinarea și aprobarea metodologiei de evaluare și a altor probleme semnificative de raționament.
- Gradul de subiectivitate inherent al elementului pentru evaluările care implică metodologii standard sau stabilite.
- Măsura în care evaluarea va avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.
- Amploarea și claritatea prezentărilor de informații legate de evaluare în situațiile financiare.
- Gradul de dependență față de evenimentele viitoare de o natură care ar putea genera o volatilitate semnificativă inherentă a valorilor implicate.

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu de evaluare unui client de audit care nu este o entitate de interes public dacă:

- (a) Evaluarea implică un grad semnificativ de subiectivitate; și
- (b) Evaluarea va avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Unele evaluări nu implică un grad semnificativ de subiectivitate. Este probabil să se întâlnească această situație atunci când ipotezele existente sunt fie stabilite prin lege sau reglementări, fie acceptate la nivel general și când tehnicile și metodologiile care trebuie utilizate se bazează pe standarde general acceptate sau sunt prescrise de lege sau reglementări. În astfel de circumstanțe nu este probabil ca rezultatele unei evaluări efectuate de două sau mai multe părți să aibă diferențe semnificative.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu de evaluare pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă serviciul de evaluare ar avea un efect semnificativ, individual sau agregat, pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Subiect 20 – REZOLVARE

Amenințări privind independența în cazul auditului statutar, în situația angajării la un client de audit a foștilor membri din echipa de audit

Relațiile de angajare cu un client de audit ar putea genera o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare.

Precizări ale Codului etic privind amenințări privind independența în cazul auditului statutar, în situația angajării la un client de audit a foștilor membri din echipa de audit

(Restricții pentru foștii parteneri sau membri ai echipei de audit)

Firma trebuie să se asigure că nu rămâne nicio legătură semnificativă între firmă sau o firmă din rețea și:

- (a) Un fost partener care s-a alăturat unui client de audit al firmei; sau
- (b) Un fost membru al echipei de audit care s-a alăturat clientului de audit, dacă oricare dintre aceștia s-a alăturat clientului de audit în calitate de:
 - (i) Director sau responsabil; sau
 - (ii) Angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Între firmă sau o firmă din rețea și persoana respectivă rămâne o legătură semnificativă, cu excepția cazului în care:

- (a) Persoana respectivă nu are dreptul la niciun beneficiu sau la nicio plată de la firmă sau de la firma din rețea care nu este făcut(ă) în conformitate cu angajamente fixe determinate;
- (b) Orice sumă datorată persoanei respective nu este semnificativă pentru firmă sau pentru firma din rețea; și
- (c) Persoana respectivă nu mai participă sau nu pare să mai participe la afacerile sau la activitățile profesionale ale firmei sau ale firmei din rețea.

Precizări ale L162/2017 privind amenințări privind independența în cazul auditului statutar, în situația angajării la un client de audit a foștilor membri din echipa de audit

(ARTICOLUL 24 Angajarea de către entitățile auditate a unor foști auditori financiari sau a unor angajați ai unor auditori financiari sau ai unor firme de audit)

(1) Înainte de expirarea unei perioade de cel puțin un an sau, în cazul auditului statutar al unor entități de interes public, a unei perioade de cel puțin 2 ani de la încetarea activității sale în calitate de auditor financiar sau de partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit, auditorul financiar sau partenerul-cheie de audit care efectuează un audit statutar în numele unei firme de audit:

- a) nu preia o funcție-cheie în conducerea entității auditate;
- b) nu devine, după caz, membru al comitetului de audit al entității auditate sau al unui organism cu atribuții echivalente cu cele ale unui comitet de audit;
- c) nu devine membru neexecutiv al organismului administrativ sau al organismului de supraveghere al entității auditate.

(2) Angajații și partenerii, alții decât partenerii-cheie de audit, ai unui auditor financiar sau ai unei firme de audit care efectuează un audit statutar, precum și orice alte persoane fizice ale căror servicii se află la dispoziția sau sub controlul auditorului financiar sau al firmei de audit respective, în situația în care astfel de angajați, parteneri sau alte persoane fizice sunt autorizate ca auditori financiari, nu pot ocupa niciuna dintre pozițiile menționate la alin. (1) înainte de expirarea unei perioade de minimum un an de când aceștia au fost implicați în mod direct în misiunea de audit statutar.

CERINȚE LEGALE ȘI STANDARDE REFERITOARE LA ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE ȘI CONSOLIDATE

Subiect 1 REZOLVARE

Proceduri de consolidare la nivel de bilanț consolidat

- (1) Activele și datoriile entităților incluse în consolidare se încorporează în totalitate în bilanțul consolidat.
- (2) În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate se combină elemente similare de active, datorii și capitaluri proprii, respectiv venituri și cheltuieli ale societății-mamă cu cele ale filialelor.
- (3) Valorile contabile ale acțiunilor sau părților sociale în capitalul entităților incluse în consolidare se compensează cu proporția pe care o reprezintă în capitalurile proprii ale acestor entități, astfel: compensarea se efectuează pe baza valorilor juste ale activelor și datoriilor identificabile la data achiziției acțiunilor sau părților sociale ori, în cazul în care achiziția are loc în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o filială.
- (4) În scopul compensării prevăzute anterior se compensează (elimină) valoarea contabilă a investiției făcute de societatea-mamă în fiecare filială, cu partea societății-mamă din capitalul propriu al fiecărei filiale. Orice diferență rezultată se prezintă ca fond comercial în bilanțul consolidat.
- (5) Fondul comercial negativ se transferă în contul de profit și pierdere consolidat.
- (6) În cazul în care acțiunile sau părțile sociale în filialele incluse în consolidare sunt deținute de alte persoane decât filialele respective, suma atribuibilă acelor acțiuni sau părți sociale trebuie prezentată separat în bilanțul consolidat, la elementul "Interese care nu controlează".
- (7) Interesele care nu controlează trebuie prezentate în bilanțul consolidat în capitalurile proprii, separat de capitalurile proprii ale societății-mamă.

Proceduri de consolidare la nivel de cont de profit și pierdere consolidat

- (1) Veniturile și cheltuielile entităților incluse în consolidare trebuie încorporate în totalitate în contul de profit și pierdere consolidat.
- (2) Suma oricărui profit sau oricărei pierderi atribuibile acțiunilor sau părților sociale deținute de alte persoane decât filialele respective trebuie prezentată separat în contul de profit și pierdere consolidat, la elementul "Profitul sau pierderea aferent (ă) intereselor care nu controlează".
- (3) O entitate trebuie să atribuie profitul sau pierderea proprietarilor societății-mamă și intereselor care nu controlează, chiar dacă aceasta are drept urmare un sold deficitar al intereselor care nu controlează.

Proceduri de consolidare comune bilanțului consolidat și contului de profit și pierdere consolidat (eliminare tranzacții dintre entitățile grupului)

(1) Situațiile financiare anuale consolidate prezintă activele, datoriile, poziția financiară și profiturile sau pierderile entităților incluse în consolidare, ca și cum acestea ar fi o singură entitate. În special, din situațiile financiare anuale consolidate se elimină următoarele:

- a) datoriile și creanțele dintre entități, inclusiv dividendele interne;
- b) veniturile și cheltuielile aferente tranzacțiilor dintre entități; și
- c) profiturile și pierderile rezultate din operațiuni efectuate între entități și care sunt incluse în valoarea contabilă a activelor.

(2) Pierderile în interiorul grupului pot indica o depreciere care impune recunoașterea în situațiile financiare anuale consolidate.

Subiect 2 REZOLVARE

(1) Situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc la aceeași dată ca situațiile financiare anuale ale societății-mamă.

(2) Situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite la o altă dată, pentru a ține cont de data bilanțului celor mai multe sau celor mai importante dintre entitățile incluse în consolidare, cu condiția:

a) ca acest fapt să fie prezentat și justificat în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate;

b) să fie luate în considerare sau prezentate evenimentele importante legate de activele și datoriile, de poziția financiară și de profitul sau pierderea entității incluse în consolidare, care au intervenit între data bilanțului entității respective și data bilanțului consolidat; și

c) dacă data bilanțului unei entități precede sau este ulterioară datei bilanțului consolidat cu mai mult de 3 luni, entitatea în cauză să fie consolidată pe baza unor situații financiare interimare întocmite la data bilanțului consolidat.

(3) Situațiile financiare ale societății-mamă și ale filialelor sale utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate trebuie să aibă aceeași dată de raportare. Când finalul perioadei de raportare pentru societatea-mamă diferă de cel al unei filiale, filiala va întocmi, în scopul consolidării, informații financiare suplimentare pentru aceeași dată ca situațiile financiare ale societății-mamă, pentru a permite societății-mamă să consolideze informațiile financiare ale filialei, cu excepția cazului în care este imposibil să se procedeze astfel.

(4) Dacă este imposibil să se procedeze astfel, societatea-mamă trebuie să consolideze informațiile financiare ale filialei utilizând situațiile financiare cele mai recente ale filialei,

ajustate pentru efectele celor mai semnificative tranzacții sau evenimente care au loc între data situațiilor financiare respective și data situațiilor financiare anuale consolidate. În orice caz, diferența dintre data situațiilor financiare ale filialei și data situațiilor financiare anuale consolidate nu trebuie să fie mai mare de 3 luni, iar durata perioadelor de raportare și orice diferență între datele situațiilor financiare trebuie să fie aceleași de la o perioadă la alta.

(5) Atunci când situațiile financiare ale unei entități străine sunt întocmite la o dată diferită de cea a entității raportoare, entitatea străină întocmește deseori situații suplimentare la aceeași dată la care sunt întocmite situațiile financiare ale entității raportoare. Când nu se face acest lucru, se permite utilizarea unei date de raportare diferite, cu condiția ca diferența să nu fie mai mare de 3 luni și modificările să fie făcute pentru efectele oricăror tranzacții semnificative sau ale altor evenimente care au loc între datele diferite. Într-un astfel de caz, activele și datoriile unei entități străine sunt convertite la cursul de schimb valutar de la finalul perioadei de raportare a entității străine. Ajustările sunt făcute pentru schimbările semnificative ale cursurilor de schimb valutar până la finalul perioadei de raportare a entității raportoare. Aceeași abordare se utilizează atunci când se aplică metoda punerii în echivalență pentru entitățile asociate și entitățile controlate în comun.

(6) În cazul în care componența entităților incluse în consolidare s-a modificat semnificativ în cursul exercițiului financiar, situațiile financiare anuale consolidate cuprind informații care să dea sens comparației dintre seturile succesive de situații financiare anuale consolidate. Această obligație poate fi îndeplinită prin întocmirea unui bilanț comparativ ajustat și a unui cont de profit și pierdere comparativ ajustat.

Subiect 3 REZOLVARE

(1) Influența semnificativă este capacitatea de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiare și de exploatare ale entității în care s-a investit, fără a exercita un control asupra politicilor respective.

(2) Dacă o entitate deține, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), 20% sau mai mult din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că aceasta exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care se poate demonstra clar că nu este așa. Dimpotrivă, dacă investitorul deține, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), mai puțin de 20% din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că acesta nu exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care o astfel de influență poate fi clar demonstrată. O participație substanțială sau majoritară a unui alt investitor nu exclude neapărat posibilitatea ca o entitate să exercite o influență semnificativă.

(3) Existența influenței semnificative exercitate de o entitate este de obicei reflectată prin unul sau mai multe dintre următoarele moduri:

- a) reprezentarea în consiliul de administrație sau în organul de conducere echivalent al entității în care s-a investit;
- b) participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor cu privire la dividende și alte distribuiri;
- c) tranzacții semnificative între entitate și entitatea în care aceasta a investit;
- d) interschimbarea personalului de conducere; sau
- e) furnizarea de informații tehnice esențiale.

(4) Atunci când se evaluează măsura în care o entitate exercită sau nu o influență semnificativă sunt luate în considerare existența și efectul drepturilor de vot potențiale care sunt actualmente exercitabile sau convertibile, inclusiv drepturile de vot potențiale deținute de alte entități. Drepturile de vot potențiale nu sunt actualmente exercitabile sau convertibile dacă, de exemplu, nu pot fi exercitate sau convertite până la o dată viitoare sau până la producerea unui eveniment viitor.

(5) Atunci când se evaluează măsura în care drepturile de vot potențiale contribuie la exercitarea unei influențe semnificative, entitatea examinează toate faptele și circumstanțele (inclusiv termenii exercitării drepturilor de vot potențiale, precum și alte angajamente contractuale, analizate fie individual, fie în combinație) care afectează drepturile potențiale, cu excepția intențiilor conducerii și a capacității financiare de a exercita sau de a converti aceste drepturi potențiale.

(6) O entitate își pierde influența semnificativă asupra unei entități în care s-a investit atunci când își pierde puterea de a participa la deciziile privind politicile financiare și de exploatare ale entității în care s-a investit. Pierderea influenței semnificative poate să coincidă sau nu cu o modificare a nivelurilor absolute sau relative de proprietate.

(7) Atunci când metoda punerii în echivalență se aplică pentru prima dată unei entități asociate, respectiva entitate asociată se prezintă în bilanțul consolidat la valoarea corespunzătoare proporției de capitaluri proprii ale entității asociate reprezentate de interesul de participare în acea entitate asociată. Diferența dintre această sumă și valoarea contabilă se prezintă separat în bilanțul consolidat sau în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate. Această diferență se calculează la data la care metoda în cauză este aplicată pentru prima dată.

(8) Diferența menționată anterior se calculează la data achiziționării acțiunilor sau părților sociale sau, dacă acestea au fost achiziționate în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o entitate asociată.

Subiect 4 REZOLVARE

(1) Situațiile financiare anuale ale societăților nerezidente sunt convertite după metoda cursului de închidere.

(2) Această metodă presupune:

a) în bilanț:

- exprimarea elementelor din bilanț, cu excepția capitalurilor proprii, la cursul de închidere;
- exprimarea capitalurilor proprii la cursul istoric;
- înscrierea, ca element distinct al capitalurilor proprii, a unei diferențe din conversie (cont 107 "Diferențe de curs valutar din conversie"), ce corespunde diferenței dintre capitalurile proprii la cursul de închidere și capitalurile proprii la cursul istoric, precum și diferenței dintre rezultatul determinat în funcție de cursul mediu sau cursul de schimb de la data tranzacțiilor și rezultatul la cursul de închidere.

Diferența din conversie înscrisă în bilanțul consolidat este repartizată între societatea-mamă și interesele care nu controlează;

b) în contul de profit și pierdere - exprimarea veniturilor și a cheltuielilor la cursul mediu. Când acesta fluctuează semnificativ, veniturile și cheltuielile vor fi exprimate la cursurile de schimb de la data tranzacțiilor.

(3) Cursul de închidere este cursul de schimb de la data întocmirii bilanțului.

Subiect 5 REZOLVARE

(1) Orice entitate trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate și un raport consolidat al administratorilor dacă entitatea respectivă (societatea-mamă):

- a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă entitate, denumită în continuare filială;
- b) este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale acelei filiale;
- c) este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra acelei filiale, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;
- d) este acționar sau asociat al unei entități și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale entității în cauză (filială) care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor sale de vot; sau
- e) este acționar sau asociat al unei entități și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților acelei entități (filială), ca urmare a unui acord încheiat cu alți acționari sau asociați ai acelei filiale.

(2) În afara cazurilor menționate anterior, orice entitate trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate și un raport consolidat al administratorilor dacă entitatea respectivă

(societatea-mamă) deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă sau controlul asupra unei alte entități (filială).

(3) În aplicarea pct. (1) lit. a), b), d) și e), drepturile de vot și drepturile de numire sau de revocare ale oricărei alte filiale, precum și cele ale oricărei persoane care acționează în nume propriu, dar în contul societății-mamă sau al unei alte filiale, se adaugă la cele ale societății-mamă.

(4) Când există drepturi de vot potențiale, partea de profit sau pierdere și modificările capitalurilor proprii alocate societății-mamă și intereselor care nu controlează la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate se vor stabili numai pe baza participațiilor existente în capitalurile proprii și nu reflectă posibila exercitare sau conversie a drepturilor de vot potențiale.

(5) În unele situații, o entitate deține, de fapt, participații existente în capitalurile proprii ca urmare a unei tranzacții care îi oferă entității, la acel moment, accesul la veniturile asociate unei participații în capitalurile proprii. În astfel de situații, partea alocată societății-mamă și intereselor care nu controlează la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate se va stabili prin luarea în considerare a unei posibile exercitări a acelor drepturi de vot potențiale, care îi oferă entității, la acel moment, accesul la venituri.

(6) O societate- mamă și toate filialele sale trebuie consolidate, indiferent de locul unde sunt situate sediile sociale ale acelor filiale.

(7) Orice filială a unei filiale se consideră filială a societății-mamă care este societatea-mamă a entității care urmează să fie consolidată

Subiect 6 REZOLVARE

(1) Dacă o entitate inclusă în consolidare are entități asociate sau entități controlate în comun, acestea sunt prezentate ca element separat în bilanțul consolidat, la elementul "Titluri puse în echivalență", aplicându-se metoda punerii în echivalență.

(2) Metoda punerii în echivalență este o metodă de contabilizare prin care investiția este inițial recunoscută la cost și ajustată ulterior în funcție de modificările post-achiziționare în cota investitorului din activele nete ale entității în care a investit. Profitul sau pierderea investitorului include cota sa din profitul sau pierderea entității în care a investit.

(3) Controlul comun reprezintă controlul partajat asupra unei entități, convenit prin contract, care există numai atunci când deciziile legate de activitățile relevante necesită consimțământul unanim al părților care dețin controlul comun.

(4) Dacă o investiție într-o entitate asociată devine o investiție într-o entitate controlată în comun, iar o investiție într-o entitate controlată în comun devine o investiție într-o entitate asociată, atunci entitatea continuă să aplice metoda punerii în echivalență.

PROBA II – TESTUL DE APLICARE ÎN PRACTICĂ A CUNOȘTINȚELOR TEORETICE. SUBIECTE DESCHISE PROPUSE.

FORMULAREA UNEI OPINII DE AUDIT CU DESCRIEREA/ARGUMENTAREA RAȚIONAMENTULUI PROFESIONAL UTILIZAT, LUÂND ÎN CONSIDERARE UN CAZ PRACTIC REFERITOR LA UNUL SAU MAI MULTE ASPECTE LEGATE DE AUDITUL STATUTAR.

Subiect 1 ENUNȚ

Pe parcursul misiunii de audit statutar în legătură cu situațiile financiare emise de compania Client de Audit SA („Societatea” - care nu este de interes public) pentru 31 decembrie 2021 (conform OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate) sunt identificate patru denaturări cu privire la elementele din situațiile financiare, arătați care vor fi ajustările de audit propuse managementului, dar și impactul asupra opiniei de audit în situația în care acestea nu se acceptă de către management în contextul în care pragul de semnificație global este stabilit la 800.000 lei:

- b. Există pe rol la 31 decembrie 2021 un litigiu cu un client care pretinde că a fost nevoit să suporte daune de 2.000.000 lei în relația cu beneficiarii săi din cauza unui defect la unul din produsele fabricate și vândute de societatea Client de Audit SA către acest client. La dosarul de judecată există o expertiză tehnică în care se arată legătura directă dintre deficiențele invocate de client la produsul final și produsele obținute și vândute de Client de Audit SA. Pe baza scrisorii primite de la avocații Societății se estimează că este probabil ca aceasta să piardă litigiul. Conducerea susține că are o poliță de asigurare pentru acest tip de evenimente cu suma asigurată de 500.000 lei și că nu se impune recunoașterea în situațiile financiare a unei datorii până la momentul sentinței definitive.
- c. Pe baza confirmării primite de la avocați, s-a identificat un litigiu cu Ministerul Fondurilor Europene în baza căruia Societatea contestă rezultatele unui control prin care a fost declarată ca neeligibilă suma de 1.920.000 lei aferentă unui echipament recepționat în luna februarie a exercițiului financiar auditat pentru care data punerii în funcțiune a fost 25 februarie 2021, regimul de amortizare liniar, iar durata de utilizare estimată – 8 ani, echipamentul fiind subvenționat pentru o cotă de 50% (respectiv suma de 960.000 lei). Conducerea a recunoscut activul imobilizat și a reflectat în manieră adecvată amortizarea acestuia în cursul exercițiului, testele privind eventualele deprecieri suplimentare au arătat că nu se impunea recunoașterea unor ajustări pentru deprecieri. Venitul din subvenții a fost clasificat integral ca venit înregistrat în avans de natura subvențiilor pentru investiții până la soluționarea litigiului fără a recunoaște vreun provizion.
- d. În cursul exercițiului financiar 2021, Societatea Client de Audit SA a primit o subvenție de exploatare în sumă de 300.000 lei într-un cont distinct ca urmare a reducerii semnificative a

cifrei de afaceri în perioada pandemiei generate de Covid-19, recunoscută de conducere ca venit în avans până la momentul efectuării plăților din acel cont distinct când vor fi recunoscute veniturile curente din subvenții de exploatare. Contractul pentru obținerea subvenției a fost semnat la data de 30 septembrie 2021. Până la data de 31 decembrie 2021 nu a fost efectuată nicio plată din acel cont distinct de disponibilități.

- e. Pe baza testelor evenimentelor ulterioare, s-a constatat existența de unei facturi de reduceri comerciale de 80.000 lei, la care se adaugă TVA – 19%, primită de la un furnizor de imobilizări și emisă la data de 14 februarie 2022 care vizează un echipament industrial care a necesitat anumite cheltuieli neprevăzute cu montajul, furnizorul admitând parțial vina în sensul că a fost și o neglijență de proiectare din partea sa. Societatea a recunoscut la 31 decembrie 2021 suma de 80.000 lei ca o reducere comercială primită în exercițiul financiar 2021 și a afectat integral rezultatul exercițiului financiar 2021.

Cerințe

1. Stabiliți aserțiunile conducerii care au fost afectate de denaturările amintite în enunțul problemei?
2. Arătați care sunt ajustările propuse managementului și explicați raționamentul profesional în acord cu referențialul contabil aplicabil (OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate).
3. Prezentați tipologia opiniilor de audit conform ISA 700 și ISA 705.
4. Arătați care este impactul asupra opiniei de audit generat de denaturările prezentate explicând raționamentul profesional exercitat și formulați un extras din raportul de audit care să conțină efectul antrenat de denaturările prezentate în enunț.

Subiect 2 ENUNȚ

În cadrul firmei de audit Best Audit SRL, partenerul misiunii de audit ți-a încredințat conducerea misiunii de audit la compania „Lactate România SRL” („Societatea”) privind auditul statutar al situațiilor financiare întocmite la data de 31 decembrie 2021. Cadrul de raportare financiară conform căreia raportează Societatea este reprezentat de OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Este primul client pe care îl are firma Best Audit SRL în sfera serviciilor de audit și care are codul CAEN 1051 - Fabricarea produselor lactate și a brânzeturilor.

Opinia de audit exprimată de auditorul precedent asupra setului de situații financiare întocmite pentru 31 decembrie 2020 a fost una fără rezerve. În cei 10 ani de activitate, „Lactate România SRL” a mai fost auditată de 4 firme de audit, ultimul mandat al auditorului precedent fiind de 2 ani.

Partenerul misiunii de audit, doamna AM, a solicitat să revizuiți aspectele constatate de echipa de audit și să arătați în cel fel afectează acestea draftul opiniei de audit pe care v-a rugat să-l pregătiți în vederea unei discuții finale în cadrul echipei de audit din cadrul misiunii de la „Lactate România SRL”. Societatea a fost înființată în urmă cu 10 ani și a înregistrat o creștere constantă a cifrei de afaceri până în 2021, îndeosebi prin creșterea numărului de clienți/magazine proprii de desfacere. În ciuda pandemiei Covid-19, vânzările on-line din 2021 au compensat declinul vânzărilor prin magazinele proprii de desfacere, iar cifra de afaceri a rămas relativ

constantă față de cea înregistrată în exercițiul 2020.

Din verificările și analizele efectuate în cadrul etapei de planificare s-au reținut următoarele informații cu privire la clientul de audit „Lactate România SRL”:

Extras din contul de profit și pierdere la 31.12.2021 (lei):

Descriere	2020	2021	Variații absolute	Variații procentuale
<i>Cifra de afaceri totală, din care:</i>	25.000.000	32.000.000	7.000.000	28%
Venituri din vânzarea produselor finite	19.000.000	28.000.000	9.000.000	47%
Venituri din vânzarea mărfurilor	3.000.000	3.500.000	500.000	17%
Venituri din prestări de servicii	3.000.000	500.000	-2.500.000	-83%

Extras din bilanțul la 31.12.2020 (lei):

Descriere	2020	2021	Variații absolute	Variații procentuale
<i>Creanțe comerciale total, din care:</i>	10.000.000	15.000.000	5.000.000	50%
Clienți	8.000.000	12.500.000	4.500.000	56%
Efecte de încasat	1.000.000	1.500.000	500.000	50%
Clienți facturi de întocmit	500.000	1.000.000	500.000	100%
Furnizori debitori	500.000	0	-500.000	-100%
Active totale	50.000.000	55.000.000	5.000.000	10%
Profit net	2.000.000	2.500.000	500.000	25%
Număr mediu de salariați	63	64	1	2%

În urma revizuirii dosarului de audit și a procedurilor și testelor efectuate de către echipa de audit pe parcursul misiunii, ați constatat următoarele aspecte importante:

1. La data de 31 decembrie 2021, există următoarele informații/probe de audit cu privire la recunoașterea la valoarea justă:
 - a. Raportul de evaluare realizat de un evaluator extern autorizat în care se prevede că noua valoare justă este de 14.600.000 lei pentru singura clădire aflată în gestiunea „Lactate România SRL”. Valoarea de inventar înainte de reevaluarea de la 31 decembrie 2021 era 14.400.000 lei și amortizarea cumulată la data de 31 decembrie 2021 – 800.000 lei. Societatea a evidențiat un plus de valoare de 200.000 lei prin afectarea veniturilor din reevaluare;
 - b. La data de 31 decembrie 2020, în structura rezervelor din reevaluare în sold, erau 200.000 lei sold creditor aferent construcțiilor.
 - c. Raportul de evaluare realizat conform Standardului GEV 500 pentru declararea valorii clădirii la administrația fiscală în care valoarea acesteia este de 15.400.000 lei.
2. Societatea a capitalizat, în categoria altor imobilizări necorporale, avansul facturat de către un furnizor de servicii de consultanță reprezentând un studiu de piață privind analiza preferințelor culinare ale consumatorilor de brânzeturi din România, valoarea facturată fiind de 60.000 de lei.
3. Pe baza testelor de audit realizate în ceea ce privește aserțiunile conducerii cu privire la separarea exercițiilor, a fost identificată o factură de reduceri comerciale primită de la principalul furnizor de mărfuri (vinuri), comercializate prin magazinele proprii, cu dată de 10 ianuarie 2022, pentru achizițiile realizate în exercițiul financiar 2021. Valoarea reducerilor comerciale primite este de 200.000 lei. În foaia de lucru întocmită de membrii echipei de audit se consemnează faptul că factura de reduceri comerciale a fost înregistrată în exercițiul 2021 având ca temei legal faptul că documentele trebuie înregistrate în contabilitate cronologic și sistematic, iar din punct de vedere fiscal este corect deoarece termenul în care se întocmește autofactura este 15 a lunii următoare.

Pe baza unor teste suplimentare realizate de echipa de audit s-a constatat că 20% din valoarea reducerilor este aferentă stocului de vinuri care se găsesc în inventarele (listele de inventariere) realizate pentru data de 31 decembrie 2021, diferența fiind vândută și descărcată din gestiune în cursul exercițiului financiar 2021.

4. Au fost identificați angajați care nu au beneficiat de concedii de odihnă în cursul exercițiului financiar 2021 a căror valoare estimată este de 14.500 lei, managementul „Lactate România SRL” menționând faptul că aceștia vor beneficia de concediu sau de plata zilelor de concediu neefectuate atunci când va înceta contractul individual de muncă și că aceasta este procedura de lucru utilizată pe tot parcursul celor zece ani de funcționare a Societății.
5. Din scrisoarea primită de la avocații Societății, rezultă că aceasta constituie obiectul mai multor litigii, dintre acestea majoritatea sunt ne semnificative și sunt o consecință a activității curente a companiei, cu excepția unui litigiu cu Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor al cărui obiect este reprezentat de o dispută pe tema calității

neconforme a unui produs realizat în cursul anului 2021, care a fost retras din producție și vânzare cu o pondere de 20% în cifra de afaceri. Sunt estimate despăgubiri suplimentare din partea consumatorilor în contextul unui demers juridic prin care se pretind despăgubiri în valoare de 450.000 lei. Pe baza scrisorii primite de la avocații Societății, se constată o probabilitate mare ca Societatea să nu aibă succes pe rolul instanțelor de judecată.

Societatea a prezentat aceste aspecte în detaliu în notele explicative la situațiile financiare fiind înregistrate extrabilanțier și clasificate ca datorii contingente, cei responsabili cu guvernarea „Lactate România SRL” apreciind că este mai probabil să aibă șanse de câștig deoarece după primul termen de judecată au constat că presa nu mai face presiuni asupra cazului.

Cerințe

1. Indicați care este structura raportului de audit conform ISA 700, ISA 701 și ISA 705.
2. Determinați valoarea pragului de semnificație la nivelul situațiilor financiare ca întreg, valoarea pragului de semnificație funcțional și nivelul erorii tolerabile și motivați alegerea acestor valori.
3. Prezentați ajustările de audit pe care le veți propune pornind de la cele 5 aspecte evidențiate în enunț, explicând tratamentele contabile pe care le considerați adecvate conform OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Arătați care este raționamentul profesional.

În situația în care persoanele responsabile cu guvernarea societății „Lactate România SRL” refuză ajustările de audit propuse, descrieți pe baza raționamentului profesional care este impactul asupra opiniei de audit și elaborați un extras din draftul raportului de audit pe care să-l prezentați partenerului de misiune și care să conțină titlul, opinia și baza pentru opinie.

Subiectul 3 ENUNȚ

Sunteți auditor în cadrul unui cabinet de audit și participați împreună cu echipa la misiunea de audit statutar a situațiilor financiare aferente anului 2021, emise de compania Flowers SRL („Societatea”). Despre compania Flowers, cunoașteți următoarele informații: nu este inclusă în categoria entităților de interes public, activează de 10 ani pe piața producției și comercializării de plante ornamentale; din punct vedere al reglementărilor contabile, aplică OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare; este al treilea an în care compania își auditează situațiile financiare, auditorul precedent având un mandat de 2 ani; opinia formulată de auditorul precedent în cei de 2 ani, a fost una nemodificată.

Comparativ cu exercițiul financiar 2020, compania a înregistrat un trend ușor ascendent al cifrei de afaceri și profitului net, dar descendent comparativ cu perioada ante-pandemie. Cifra de afaceri aferentă anului 2021, are valoarea de 8 milioane lei.

Pe parcursul misiunii de audit statutar, ați identificat următoarele aspecte:

- a. Factura aferentă montării de geamuri termoizolante la sera cu leandri, a fost recunoscută la cheltuielile curente ale exercițiului financiar; factura are valoarea de 8.000 lei; înlocuirea geamurilor vechi cu cele termoizolante, a avut în vedere optimizarea ritmului de creștere a plantelor.

- b. Factura aferentă lunii decembrie pentru vânzarea de brazi în valoare de 6.000 lei, a fost înregistrată în luna ianuarie 2022, ca urmare a omisiunii angajatului responsabil cu predarea documentelor la departamentul Contabilitate.
- c. Din scrisoarea primită de la avocații companiei, rezultă că aceasta are pe rol un litigiu cu ANAF. Obiectul litigiului îl reprezintă penalitățile în valoare de 90.000 lei, datorate pentru plata cu întârziere a taxelor fiscale. În scrisoarea primită de la avocați, se precizează probabilitate mare de pierdere a procesului de către companie. Având în vedere obiectivul de a contracta un credit bancar pentru investiții, conducerea companiei a decis să recunoască în contabilitate penalitățile, la momentul încheierii procesului și primirii hotărârii definitive a instanței.
- d. La 31.12.2021, soldul clienților incerti are valoarea de 5.000 lei, iar soldul ajustărilor pentru deprecierea creanțelor, 2.000 lei. Pentru clientul Ina SRL s-a constatat o notificare primită în cursul lunii decembrie, prin care acesta informează compania despre imposibilitatea achitării sumei restante de 2.000 lei, la scadența convenită anterior. Din discuțiile avute cu conducerea companiei, am constatat că relația comercială cu acest client este îndelungată, este primul contract comercial în cadrul căruia înregistrează întârzieri la plată, și nu a adoptat nicio decizie pe baza acestei notificări. De asemenea, din discuțiile avute cu conducerea, am constatat că probabilitatea de încasare a creanței restante de la Ina s-a redus cu 30 %.

Cerințe

- 5. Prezența care sunt obiectivele auditorului conform ISA 700 *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*.
- 6. Precizați în ce condiții auditorul emite o opinie nemodificată și prezența maniera de formulare a acesteia (opinia) conform ISA 700 *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*.
- 7. Prezența și argumentați pe baza raționamentului profesional, ajustările de audit pe care le veți propune pornind de la cele 4 aspecte evidențiate în enunț, conform OMFP 1802/2014.

În situația în care managementul companiei refuză ajustările de audit propuse, precizați care este tipologia opiniei de audit exprimată și elaborați un extras din draftul raportului de audit care să conțină titlul, opinia și baza pentru opinie.

Subiect 4 ENUNȚ

Societatea RECORD SA specializată în producția și comercializarea obiectelor din mobilier metalic. Dumneavoastră ați acceptat mandatul în vederea auditului situațiilor financiare. Din corespondența avută cu conducerea societății ați aflat că a fost întreruptă colaborarea cu auditorul precedent ca urmare a faptului că acesta din urmă nu dispune de resursele umane pentru acceptarea misiunii. În urma discuției avute cu auditorul precedent, a reieșit faptul că în ultimele două exerciții precedente, urmare a lipsei de personal a societății privind producția și

calculația costurilor au fost numeroase situațiile în care recunoașterea stocurilor de produse a fost făcută la valori eronate.

Urmare a verificărilor realizate în cadrul misiunii de auditare a situațiilor financiare aferente exercițiului financiar 2015 dumneavoastră constatați următoarele aspecte relevante:

1. Structura cheltuielilor, veniturilor, a stocurilor, rezultatului și a datoriilor privind impozitul pe profit pe parcursul exercițiului este redată de următorul extras din balanța de verificare (balanță care a stat la baza întocmirii situațiilor financiare de către conducere):

Balanța la 31 12 2021

Balanța de verificare 01 01 2021 - 31 12 2021								
Cont	Solduri inițiale		Rulaje perioada		Sume totale		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
121	0.00	64,184.00	264,444.00	189,016.00	264,444.00	253,200.00	11,244.00	0.00
345	80,000.00	0.00	56,000.00	28,000.00	136,000.00	28,000.00	108,000.00	0.00
348	5,372.00	0.00	8,000.00	2,800.00	13,372.00	2,800.00	10,572.00	0.00
4411	0.00	12,224.00	12,224.00	6,500.00	12,224.00	18,724.00	0.00	6,500.00
601	0.00	0.00	12,000.00	12,000.00	12,000.00	12,000.00	0.00	0.00
604	0.00	0.00	3,200.00	3,200.00	3,200.00	3,200.00	0.00	0.00
613	0.00	0.00	5,000.00	5,000.00	5,000.00	5,000.00	0.00	0.00
622	0.00	0.00	25,000.00	25,000.00	25,000.00	25,000.00	0.00	0.00
624	0.00	0.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	0.00	0.00
641	0.00	0.00	152,000.00	152,000.00	152,000.00	152,000.00	0.00	0.00
6451	0.00	0.00	9,700.00	9,700.00	9,700.00	9,700.00	0.00	0.00
6452	0.00	0.00	1,140.00	1,140.00	1,140.00	1,140.00	0.00	0.00
6453	0.00	0.00	7,904.00	7,904.00	7,904.00	7,904.00	0.00	0.00
6581	0.00	0.00	12,000.00	12,000.00	12,000.00	12,000.00	0.00	0.00

6811	0.00	0.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	0.00	0.00
691	0.00	0.00	6,500.00	6,500.00	6,500.00	6,500.00	0.00	0.00
701	0.00	0.00	220,000.00	220,000.00	220,000.00	220,000.00	0.00	0.00
711	0.00	0.00	64,000.00	64,000.00	64,000.00	64,000.00	0.00	0.00

Cheltuielile ocazionate pe parcursul perioadei sunt aferente activității de producție sau vânzării acestora desfacerii producției realizate.

Semnificația unora din sumele înscrise în unele dintre conturile prezentate mai sus este următoarea:

- 604- Materiale de ambalat nestocabile, folosite în procesul de desfacere (hârtie, cutii de carton, sfoară, bandă adezivă);
 - 613 – Prime de asigurare în vedere asigurării diferitelor riscuri pe parcursul transportului produselor finite;
 - 622- Cheltuieli cu comisioanele facturate de către casele de expediții pentru intermedierea transportului produselor finite la clienți;
 - 624- Transport al produselor finite la clienți;
 - 6581- Penalități percepute de clienții pentru livrarea către aceștia la export, cu întârziere, a produselor finite;
 - 691- Cheltuieli cu impozitul pe profit.
 - 711- Veniturile din producția stocată
2. Principalii indicatori care definesc situațiile financiare (alții decât cei relevați pe baza extrasului din bilanța de verificare) sunt următorii:

Nr. crt.	Denumire indicatori	Valoare indicatori
1	Total active din care:	2.080.000
2	Stocuri	1.130.000
3	Capitaluri proprii	1.920.000
4	Datorii	160.000

3. Prevederile OMFP 2844/2016, constituind cadrul de raportare aplicabil întocmirii și auditului situațiilor financiare precizează care sunt cheltuielile incorporabile în costul producției obținute, prevederi incidente și în acest caz. Societatea recunoaște în situațiile financiare stocurile de produse finite evaluate la cost de producție efectiv, cu toate că reflectarea sa în contabilitate are loc la cost standard;
4. La calculul impozitului pe profit conform sunt aplicabile prevederile Codului Fiscal .
5. Societatea RECORD SA are un litigiu cu unul dintre foștii săi salariați, căruia i s-a desfășurat contractul de muncă pe parcursul exercițiului. Suma aflată în litigiu este reprezentată de salariile pe care salariatul le-ar fi încasat până la câștigarea

procesului. Salariul lunar, cu toate contribuțiile este de 5.600 lei. Desfacerea contractului de muncă a avut loc în 31 martie 2021 iar avocatul estimează că o soluție definitivă va fi pronunțată la finele lunii septembrie 2022, fiind foarte probabilă pierderea procesului, dată fiind jurisprudența Curții de Apel care judecă litigiul dar și faptele care fac obiectul acestuia și prevederile legale incidente. Conducerea refuză, cu toate acestea, să țină seama de posibilul deznodământ al litigiului susținând că va câștiga, nedorind afectarea situațiilor financiare.

6. Pe baza raționamentului profesional pragul de semnificație funcțional, stabilit pe baza raționamentului profesional este 4.000 lei, valabil pentru aprecierea efectivă ale posibilelor denaturări.

Cerințe

1. *Precizați tipologia aserțiunilor. Identificați minimum patru aserțiuni aferente stocurilor, în baza informațiilor prezentate mai sus, și minimum opt obiective specifice pornind și de la prevederile Secțiunii G "Stocuri și producția în curs" din "Ghid pentru un audit de calitate" și, de asemenea, întocmiți un program de audit.*
2. *Folosiți una dintre procedurile din Programul de audit pentru a verifica dacă sumele din conturile din extrasul din Balanța de verificare reflectă cu acuratețe costul producției obținute. Totodată, uzând de aceeași procedură generică de audit RECALCULAREA, procedați dacă este cazul la ajustarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli și a cheltuielilor și a datorii privind impozitul pe profit, dacă este cazul. După caz, în funcție de determinările realizate, dacă constatați denaturări, în funcție de natura și gravitatea acestora? Justificați răspunsurile iar dacă este cazul prezentați ajustările sub forma unor înregistrări contabile, cu explicațiile aferente, după ce în prealabil ați analizat natura denaturărilor (dacă acestea există).*
3. *Prezentați tipologia opiniilor de audit conform ISA 700 și ISA 705, ținând seama și de aspecte izvorâte din ISA 701, ISA 706 sau ISA 720.*
4. *Pe baza raționamentului dumneavoastră profesional, prezumând că sunteți în ipostaza de a fi auditorul responsabil de misiune, arătați care este impactul asupra opiniei și asupra raportului auditorului independent, provocat de denaturările prezentate, care sunt menținute în cadrul situațiilor financiare, în contextul refuzului conducerii de a proceda la ajustarea situațiilor financiare, totodată știind că societatea are titlurile cotate la Bursa de Valori București. Redactați paragrafele care precizează opinia, justifică emiterea opiniei și aspectele cheie de audit (cel puțin un aspect cheie).*

Subiectul 5 ENUNȚ

Sunteți auditor în cadrul Audit SRL și în prezent sunteți responsabil pentru auditul statutar al ALFA SA, o entitate de interes public listată la Bursa de valori București, o companie care dezvoltă și produce produse chimice de curățatorie și pe care le distribuie clienților în regim de vânzare cu ridicata. Profitul său înainte de impozitare este de 12 milioane RON, iar activele totale sunt de 64 milioane RON pentru exercițiul financiar încheiat la 31 ianuarie 21X1. Auditul final urmează să înceapă în curând și v-au fost aduse la cunoștință următoarele aspecte suplimentare:

- *Politica de cercetare-dezvoltare:*

ALFA SA a cheltuit în anul curent 2 milioane RON pentru a dezvolta o serie de produse noi, toate fiind în stadii diferite de dezvoltare. Odată ce îndeplinesc criteriile de recunoaștere *conform IAS 38 – Imobilizări neorporale* pentru cheltuielile de dezvoltare, ALFA SA include costurile suportate în imobilizările necorporale. Odată ce începe producția, imobilizările necorporale sunt amortizate liniar pe o perioadă de trei ani. Conducerea consideră că această politică de amortizare reprezintă o aproximare rezonabilă a duratei de viață utilă a activelor, deoarece în această industrie există o cerere constantă pentru produse noi inovatoare.

- *Politica de depreciere:*

ALFA SA deține un număr semnificativ de mașini, instalații și echipamente productive. În luna aprilie 20X0, compania a efectuat o revizuire completă a tuturor acestor imobilizări corporale și a actualizat duratele de viață utilă, valorile reziduale, ratele de amortizare și metodele pentru multe categorii de active imobilizate. Directorul financiar a considerat că modificările sunt necesare pentru a reflecta mai bine utilizarea acestor categorii de active. Acest lucru a dus la modificarea semnificativă a ratei de amortizare a unor active pentru anul curent.

- *Politica de bonus:*

Consiliul de administrație al companiei ALFA SA este format din cinci directori, iar fiecare dintre aceștia are dreptul la un bonus bazat pe valoarea active nete de la sfârșitul anului, excluzând activele necorporale. Detaliile privind dreptul la bonus sunt incluse în contractele de management ale directorilor. Bonusul, care se referă la sfârșitul anului 20X1, a fost plătit fiecărui director în luna martie 20X1, iar costurile au fost acumulate și recunoscute ca salarii pentru anul încheiat la 31 ianuarie 20X1. Prezentarea distinctă a bonusului, de către director, este cerută de legislația națională.

Pe parcursul misiunii de audit, echipa descoperă că soldul activelor necorporale include 900.000 RON, aferent unuia dintre proiectele noi de cercetare-dezvoltare, dar care nu îndeplinește criteriile de capitalizare. Deoarece acest proiect este în derulare, directorul financiar a sugerat că nu se face nicio ajustare în situațiile financiare 20X1 și pe baza rezultatelor prezentate de echipa de cercetare, consideră că acest proiect va îndeplini criteriile în anul următor.

Cerințe

1. Descrieți procedurile de fond pe care auditorul ar trebui să le efectueze pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu cheltuielile de cercetare-dezvoltare ale ALFA SA;
2. Descrieți procedurile de fond pe care auditorul ar trebui să le efectueze pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu aspectele identificate cu privire la amortizarea imobilizării corporale ale ALFA SA;
3. Descrieți procedurile de fond pe care auditorul ar trebui să le efectueze pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu bonusurile directorilor ALFA.SA.
4. Având în vedere problema identificată cu privire la recunoașterea unuia dintre proiectele de cercetare-dezvoltare deși nu sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere în anul current, prezentați care va fi impactul asupra raportului auditorului, în cazul în care această problemă nu este remediată de către conducere.

PLANIFICAREA ȘI DERULAREA MISIUNILOR DE AUDIT STATUTAR, RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI ÎN AUDITUL STATUTAR, PRECUM ȘI DIFERENȚELE DE RAPORTARE DINTRE AUDITUL FINANCIAR ȘI CEL STATUTAR.

Subiect 1 ENUNȚ

Partenerul de audit v-a încredințat dvs. în calitate de manager al cabinetului Firma de Audit SRL conducerea misiunii de audit la compania „Client de Audit IFN SA” („Societatea”) pentru auditul statutar al situațiilor financiare întocmite la data de 31 decembrie 2021. Cadrul de raportare financiară conform căruia raportează „Client de Audit IFN SA” este reprezentat de *Ordinul Băncii Naționale a României nr. 6 din iulie 2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*. Este al doilea client pe care îl are cabinetul dvs. de audit în sfera serviciilor de audit statutar și care activează în domeniul instituțiilor financiare nebankare. Partenerul misiunii – Dl. Partner-cheie a solicitat să vă ocupați cu atenție de stabilirea pragului de materialitate.

Trebuie să analizați riscurile aferente companiei și, în funcție de aspectele identificate, stabiliți pragul de semnificație cunoscând că misiunea de audit se desfășoară în conformitate cu standardele internaționale de audit (ISA).

„Client de Audit IFN SA” operează pe piața românească și a fost înființată în urmă cu 15 de ani. Compania a înregistrat o creștere constantă a veniturilor din exploatare în ultimii 5 ani, dar cu un ușor declin în anul 2020 ca urmare a restricțiilor de circulație cauzate de pandemia Covid-19. Din întâlnirea echipei misiunii de audit care a avut ca scop înțelegerea mediului în care operează compania, a riscurilor inerente, precum și din documentarea realizată de colegul senior din echipa misiunii pe care o conduceți, au rezultat următoarele aspecte aplicabile la 31 decembrie 2021:

- În cadrul discuției cu auditorul precedent ați aflat că pentru misiunea de audit a situațiilor financiare la 31 decembrie 2020, pragul de semnificație a fost de 720.000 lei, iar nivelul erorii tolerabile de 36.000 de lei.
- Scăderea veniturilor din exploatare în anul 2020 (comparativ cu media veniturilor din exploatare din perioada 2017-2019) este de 10%, dar se constată o revenire pentru 2021.
- Situațiile financiare neauditate ale „Client de Audit IFN SA” la data de 31 decembrie 2021 includ: total active de 50 milioane lei, venituri din exploatare de 5 milioane lei și un profit net de 1 milion lei (la 31 decembrie 2020 – situații auditate - total active de 48 milioane lei, venituri din exploatare de 4 milioane lei și un profit net de 0,5 milioane lei).
- Politica de dezvoltare a companiei a fost una prudentă, în prezent aceasta are sediul în București și puncte de lucru în Timișoara, Cluj-Napoca și Iași. Compania oferă credite

pentru echipamente industriale și mașini în special IMM-urilor, dar și leasing financiar în special pentru autoturisme achiziționate de IMM-uri, dar și persoanele fizice care au o pondere semnificativă pe acest sector de activitate.

- Strategia companiei vizează dezvoltarea prin diversificarea finanțărilor atât în ceea ce privește obiectul finanțărilor (cu accent pe leasingul imobiliar), dar și clientela – dorindu-se creșterea ponderii finanțărilor acordate persoanelor fizice unde dobânzile practicate sunt mai mari.
- Opinia de audit exprimată de auditorul precedent a fost una nemodificată, dar cu evidențierea unui aspect legat de politicile contabile referitoare la recunoașterea ajustărilor pentru depreciere care nu sunt suficient de explicite lăsând loc interpretărilor. În cei 15 ani de activitate, „Client de Audit IFN SA” a fost auditată de 9 firme de audit, ultimul mandat al auditorului precedent fiind de 2 ani.
- La începutul anului 2020 au fost puse în discuție condițiile de muncă, iar din cauza faptului că nu a fost utilizată telemunca, peste jumătate dintre angajații companiei au demisionat. Societatea a efectuat noi angajări, dar o parte dintre salariați nu au experiență în domeniul financiar.
- Au mai fost schimbări importante și în structura Departamentului Financiar-Contabil – nemulțumit de condițiile de muncă, dar și de presiunile puse de Consiliul de Administrație la finele exercițiului financiar 2020 în ceea ce privește estimarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor și a provizioanelor, directorul economic a demisionat în luna aprilie 2021 după data la care au fost aprobate situațiile financiare aferente exercițiului 2020 de către Adunarea Generală a Acționarilor. Manualul de politici contabile nu avea prevederi clare la acel moment (decembrie 2020), însă anumite aspecte au fost clarificate la ultima revizuire din ianuarie 2021.
- La începutul anului 2021, Compania a trecut la un sistem ERP, integrat care asigură atât evidența operațională a contractelor, cât și partea de evidență contabilă. Noul sistem face mai facil lucrul de la distanță.
- Trecerea la noul sistem de-a lungul anului trecut a fost supervizată în principal, de fostul director economic al Societății. Din păcate, trecerea la acest nou sistem nu a fost bine gestionată, iar compania nu a finalizat încă implementarea, mai sunt necesare activități de instruire a personalului din contabilitate, precum și să fie adaptate controalele interne ale procedurilor din contabilitate pentru o funcționare adecvată a sistemului.
- Probleme există încă în ceea ce privește calculul dobânzilor și recunoașterea automată a veniturilor atunci când se operează modificări ale ratelor dobânzilor, dar și urmărirea scadențelor, respectiv calculul numărului de zile de întârziere.
- Societatea a fost amendată recent de Oficiul pentru Protecția Consumatorilor tocmai pentru calculul eronat al dobânzilor atunci când intervin ajustări ale ratelor de dobândă, amenda fiind de 500.000 lei, iar o investigație a Băncii Naționale a României are ca scop clarificarea modului în care Societatea recunoaște și înregistrează dobânzile.

Cerințe

1. Care sunt riscurile care trebuie luate în calcul pentru stabilirea pragului de materialitate conform ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit* (ISA

320) și ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său* (ISA 315)? Identificați cel puțin 5 riscuri aplicabile în speța de mai sus.

2. Evaluați și argumentați nivelul riscului de audit în cadrul misiunii de audit statutar pe baza aspectelor prezentate. Aratăți în ce fel influențează evaluarea riscurilor stabilirea pragului de semnificație.
3. Enumerați factorii care ar putea afecta identificarea unui etalon/reper adecvat conform ISA 320. Stabiliți pragul de semnificație, dar și alte aspecte legate de materialitate conform ISA 320 pornind de la informațiile prezentate în enunț.
4. Care sunt obiectivele auditului pentru secțiunea "N – Vânzări și venituri"?

Care sunt aspectele pe care considerați că Firma de Audit SRL ar trebui să le cuprindă suplimentar în Raportul de audit față un raport de audit statutar emis pentru o societate care nu este de interes public, conform ISA și Regulamentului UE 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului, din 16 aprilie 2014, privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei?

Subiect 2 ENUNȚ

Ați fost numit pentru conducerea misiunii de audit la compania „Automobile România SA” („Societatea”) pentru auditul situațiilor financiare întocmite la data de 31 decembrie 2021 (este primul an în care Audit Office SRL desfășoară o misiune de audit). Cadrul de raportare financiară conform căreia raportează Societatea este reprezentat de OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Situațiile financiare neauditate ale „Automobile România SA” la data de 31 decembrie 2021 includ: total active de 30 milioane lei, venituri din vânzarea mărfurilor de 42 milioane lei și un profit net de 4 milioane lei (la 31 decembrie 2020: total active de 35 milioane lei, venituri din vânzarea mărfurilor de 40 milioane lei, profit net de 3 milioane lei). Obiectul de activitate este reprezentat de reprezentat de CAEN 4511 – Comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5 tone), „Automobile România SA” având două show-room-uri în municipiul Sibiu. Ponderea stocurilor (automobile) în total active este 45%.

Opinia de audit exprimată de auditorul precedent a fost una fără rezerve. În cei 6 ani de activitate, „Automobile România SA” a mai fost auditată de 3 firme de audit, ultimul mandat al auditorului precedent fiind de 2 ani.

Sunteți la analiza probelor și testelor realizate pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2021, împreună cu senior in charge– membru al echipei și aveți următoarele informații:

Secțiunea „Conturi la bancă și numerar în casierie”:

- În momentul realizării unei operațiuni prin intermediul aplicației de internet banking, conturile Societății au fost atacate în cadrul unei operațiuni de phishing realizate de hackeri din Rusia, fiind deurnată o sumă de 87.000 euro; Societatea a sesizat de îndată instituțiile statului care, probabil, au demarat demersuri legale investigative.
- Societatea a încasat, în numerar, contravaloarea unui autoturism marca „Automobile Chic

14”, în sumă de 90.000 lei pe care aceasta l-a vândut unei persoane fizice rezidente în Germania.

Secțiunea „Vânzări și venituri”

- Societatea a demarat programul de fidelizare First Service Automobile – Bonus Card prin care a oferit puncte de loialitate clienților, care sunt folosite în decontarea parțială a bunurilor și serviciilor oferite de către Societate. La 31 decembrie 2021, Societatea avea acordate un număr de 1.030.288 puncte- echivalentul a 30.740 lei, pentru care nu s-au realizat proceduri legate de reconstituirea contabilă.

Secțiunea „Stocuri”:

- autovehiculele achiziționate spre a fi vândute sunt păstrate în custodie în Zona Liberă Curtici, Societatea având în show-room-uri doar câte un exemplar din tipurile pe care le valorifică. La data finalizării misiunii de audit nu s-a putut face dovada, prin listele de inventariere și procesul verbal de inventariere a stocului de autoturisme aflate în custodie și nici nu s-a primit vreo confirmare de la custode.

Alte informații:

- la începutul anului 2020 au fost puse în discuție condițiile de muncă, iar din cauza faptului că nu a fost utilizată teleducă și din perspectiva pieței forței de muncă, o parte din personalul cheie din service (mecanici, vopsitori, dar și directorul tehnic) au demisionat și mai mult ca sigur și-au găsit locuri de muncă mai bine plătite în alte service-uri; Societatea a efectuat noi angajări, dar o parte dintre salariați nu au experiență potrivită în domeniu;
- Societatea a fost amendată recent de Oficiul pentru Protecția Consumatorilor tocmai pentru calitatea necorespunzătoare a lucrărilor de reparații realizate, amenda fiind de 100.000 lei, iar o investigație a producătorului este în curs de realizare din perspectiva retragerii licenței de dealer pentru „Automobile România SA”.
- la începutul anului 2021, Societatea a început implementarea unui ERP integrat care să gestioneze adecvat stocurile de piese, consumurile și timpii de lucru, respectiv transferul informațiilor în departamentul financiar-contabil în timp real; în noul sistem ERP este posibil lucrul de la distanță, online. Trecerea la noul sistem de-a lungul anului trecut a fost supervizată în principal, de fostul director economic al Societății. Din păcate, trecerea la acest nou sistem nu a fost bine gestionată, iar compania nu a finalizat încă implementarea, mai sunt necesare activități de instruire a personalului din contabilitate, precum și să fie adaptate controalele interne ale procedurilor din contabilitate pentru o funcționare adecvată a sistemului;
- strategia Societății vizează dezvoltarea prin creșterea vânzărilor de flote și ridicarea nivelului calitativ al reparațiilor realizate în service.

Cerințe

1. Care sunt obiectivele auditului pentru secțiunea „Conturi la bancă și numerar în casierie”?
2. Care este relația dintre riscul de audit și pragul de semnificație conform *ISA 320 Pragul de*

semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit (ISA 320) și când se pune în discuție luarea în considerare a celor două noțiuni în cadrul unei misiuni de audit? Identificați cel puțin 5 riscuri inerente misiunii de audit pe baza informațiilor prezentate.

3. *Evaluati și argumentați nivelul riscului de audit în cadrul misiunii de audit financiar pe baza aspectelor prezentate. Arătați în ce fel influențează evaluarea riscurilor stabilirea pragului de semnificație.*
4. *Stabiliți pragul de semnificație, dar și alte aspecte legate de materialitate conform ISA 320 Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit (ISA 320) pornind de la informațiile prezentate în enunț.*

Raportat la cele sesizate și prezentate dumneavoastră de către seniorul în charge, care vor fi abordările pe care le veți avea în discuția cu persoanele responsabile cu guvernanta „Automobile România SA”?

Subiectul 3 ENUNȚ

Sunteți auditor în cadrul unui cabinet de audit și participați împreună cu echipa la misiunea de audit statutar a situațiilor financiare aferente anului 2021, emise de compania Flowers SRL („Societatea”). Despre compania Flowers, ați obținut în cadrul misiunii de audit, următoarele informații: nu este inclusă în categoria entităților de interes public, activează de 10 ani pe piața producției și comercializării de plante ornamentale; din punct vedere al reglementărilor contabile, aplică OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare; este al treilea an în care compania își auditează situațiile financiare, auditorul precedent având un mandat de 2 ani; opinia formulată de auditorul precedent în cei de 2 ani, a fost una nemodificată.

Situațiile financiare neauditate ale „Flowers SRL” la data de 31 decembrie 2021 includ următoarele informații: total active 40 milioane lei; cifra de afaceri 8 milioane lei; profit net 900 mii lei.

Comparativ cu exercițiul financiar 2020, compania a înregistrat un trend ușor ascendent al indicatorilor de performanță financiară, dar descendent comparativ cu perioada ante-pandemie. Astfel, informațiile financiare aferente exercițiului financiar 2020 sunt următoarele: total active 35 milioane lei; cifra de afaceri 7,5 milioane lei; profit net 800 mii lei. Stocurile reprezintă 30 % din totalul activelor companiei.

Un obiectiv important al conducerii companiei este dezvoltarea activității prin achiziția de echipamente specifice de ultimă generație și prin extinderea tipologiei plantelor exotice. Pentru realizarea acestui obiectiv, conducerea intenționează să contracteze credite bancare.

Pe baza probelor și testelor de audit efectuate în cursul misiunii, ați identificat informațiile:

- a. Principalele stocuri sunt exact și exhaustiv delimitate în contabilitate din punct de vedere structural: materii prime, produse finite, mărfuri, producție în curs de execuție.
- b. Compania nu deține stocuri cu mișcare lentă.
- c. Răsadurile de plante ornamentale achiziționate de către companie sunt utilizate atât

pentru vânzare, cât și pentru plantarea în sere și continuarea procesului de creștere și recoltare în vederea vânzării.

- d. În ceea ce privește evaluarea inițială a tuturor stocurilor, conform Manualului de politici contabile al companiei Flowers, acestea sunt evaluate la cost de achiziție/cost de producție/valoare justă.
- e. Pentru evaluarea tuturor stocurilor la ieșire, Manualul de politici contabile al companiei Flowers prevede metoda costului mediu ponderat.
- f. În vederea prezentării în situațiile financiare, Manualul de politici contabile prevede evaluarea stocurilor la cost mai puțin ajustările pentru depreciere.
- g. În anul 2021, pentru evaluarea la ieșire a stocurilor de mărfuri, compania a adoptat metoda FIFO. În situațiile financiare aferente exercițiului financiar 2021, nu au fost prezentate informații referitoare la noua metodă de evaluare la ieșire.
- h. Pentru organizarea inventarierii stocurilor, compania a agreat metoda inventarului permanent, conform Manualului de politici contabile.
- i. Reducerea comercială în valoare de 2.000 lei acordată ulterior conform facturii aferentă lunii decembrie pentru vânzarea de brazi argintii, a fost înregistrată în luna ianuarie 2022, ca urmare a omisiunii angajatului responsabil cu predarea documentelor la departamentul Contabilitate.
- j. Factura aferentă achiziției de magnolii în valoare de 5.000 lei nu a fost găsită. Pe baza confirmărilor primite de la furnizor se constată existența facturii și a rulajelor aferente acesteia. Există Nota de intrare-recepție, iar achiziția fost înregistrată în Registrul-Jurnal.
- k. Costul de producție al brazielor albi decontat în luna decembrie 2021 în baza rapoartelor de producție a fost supraestimat cu suma de 50.000 lei.
- l. Pentru stocurile de răsaduri de hortensii achiziționate în anul 2021, cheltuielile cu transportul acestora, facturate separat de către furnizor, au fost recunoscute la cheltuielile curente ale exercițiului; cheltuielile cu transportul însumează 4.000 lei.
- m. Reducerea comercială în valoare de 500 lei înscrisă pe factura de achiziție de palmieri aferentă lunii decembrie 2021 a fost recunoscută în contabilitate ca o cheltuială financiară.

Cerințe:

1. Precizați care sunt obiectivele de audit pe care trebuie să le aibă în vedere auditorul la secțiunea Stocuri și producție în curs de execuție conform Ghidului privind auditul calității.
2. Precizați care sunt factorii de reglementare pe care i-ați putea lua în considerare conform ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea*

entității și a mediului său.

3. Precizați ce procedură de audit aplicați la inventarierea stocurilor la 31.12.2021. Ca urmare a participării la inventariere, precizați care sunt aspectele pe care le veți avea în vedere din perspectiva testelor de fond conform Ghidului privind auditul calității.
4. Calculați pragul de semnificație global, respectiv funcțional pentru stocuri și argumentați.
5. Precizați care este scopul calculării pragului de semnificație funcțional de către auditor în etapa de planificare conform ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*.

Prezentați și argumentați pe baza raționamentului profesional, ajustările de audit pe care le veți propune pentru aspectele evidențiate în enunț, conform OMFP 1802/2014.

Subiect 4 ENUNȚ

Ați semnat un contract privind auditarea situațiilor financiare ale societății CONCORDIA S.A. Următoarele informații sunt relevante privind misiunea pe care o veți realiza:

1. ***Societatea realizează cea mai mare parte a cifrei de afaceri(85%) din prestarea unor lucrări de construcții montaj, titlurile sale fiind cotate la Bursa de Valori București;***
2. ***În etapa de planificare ați constatat:***
- elementele care oferă indicii cu privire la nivelul riscului inerent conform următoarei foi de lucru:

Factor de risc	1	2	3	4	5	Comentarii
	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat	
Elemente manageriale	7	3	1	0	0	
1. Măsura în care conducerea cuprinde și acționari	x					
2. Poziția financiară a clientului		x				
3. Lichiditatea clientului		x				
4. Evaluarea noastră asupra integrității conducerii	x					

5.Măsura în care sunt folosite situațiile financiare de către un terț			x			Societatea are acțiunile cotate la BVB
6.Experiența conducerii și cunoștințele de conducere a activității	x					
7.Importanța cifrei de afacere asupra conducerii		x				
8.Accentul pus pe păstrarea nivelului veniturilor	x					
9.Atitudinea conducerii asupra raportării financiare	x					
10.Schimbarea frecvență a consultanților	x					
11.Istoric al încălcării legilor sau regulamentelor	x					
Mediul contabil	7	1	1	0	0	
12.Competența personalului contabil	x					
13.Atitudinea personalului contabil	x					
14.Probabilitatea unor informații financiare eronate, inadecvate sau întârziate		x				
15.Măsura în care tranzacții materiale sau ajustări apar la, sau în apropierea încheierii perioadei contabile	x					
16.Dovezi mai vechi asupra cosmetizării situațiilor	x					
17.Frecvența și importanța tranzacțiilor dificile pentru audit	x					
18.Politici contabile noi sau complexe	x					

19.Întreruperi sau căderi ale sistemului contabil	x					
Mediul operațional	2	5	0	0	1	
20.Natura mediului de activitate – creștere/scădere, nou/vechi		x				
21.Afirmații și/sau acțiuni inițiate împotriva companiei sau conducerii de către părți terțe/reglementatori		x				
22.Modificări ale profitabilității/lichidității	x					
23.Relația cu banca/finanțatori externi		x				
24.Amenințări la rentabilitatea activităților		x				
25.Dovezi ale comercializării excesive		x				
26.Planuri privind achiziții semnificative/ investiții externe	x					
27.Client important/client de renume					x	Doi clienți afiliați dețin un procent de 98% din cifra de afaceri a societății
Aspecte de audit	2	2	0	0	0	
28.Înregistrări privind calificările sau modificările anterioare (referitor la opinii și/sau rapoarte)		x				
29.Relația cu conducerea superioară	x					
30.Probabilitatea întâmpinării de dificultăți în obținerea de probe de audit		x				

31. Tranzacții neobișnuite sau specifice domeniului de activitate și practici care sunt dificil de auditat	x					
TOTAL din care:	18	11	1	0	1	31
Relevanța acordată fiecărui tip de risc	10%	15%	20%	25%	30%	100%
Calculul nivelului general al RI:						
Evaluarea generală – încercuiți după caz	Foarte scăzută (1) Scăzută (2) Medie (3) Ridicăta (4) Foarte ridicată (5)					

- elementele care oferă indicii cu privire la nivelul riscului de control conform următoarei foi de lucru:

Factor de risc	1	2	3	4	5
	FS	S	M	R	FR
Elemente					
1. Utilizatorii sistemului contabil			x		
2. Suprapunerea controalelor manuale peste cele automate				x	
3. Autorizarea intrărilor		x			
4. Cifra de control – imposibilitatea introducerii unui cod eronat			x		
5. Tranzacții duplicat					x
6. Funcționalități care lipsesc					x
7. Programul funcționează nesatisfăcător când este suprasolicitat					x
8. Folosirea unui soft autorizat	x				
9. Stabilirea persoanelor care au dreptul să facă instalări de noi programe		x			
10. Mesaje de eroare explicite				x	
11. Calitatea asistenței oferite utilizatorului				x	
12. Distribuirea ieșirilor către persoanele autorizate		x			
13. Măsura în care se realizează înregistrarea, raportarea și corectarea erorilor identificate			x		
14. Monitorizarea activității utilizatorilor					x
15. Calculatoare utilizate				x	
16. Consultarea în timp real		x			
17. Respectarea dispozițiilor legale		x			
18. Întreținerea sistemelor			x		

19.Administrarea conturilor și parolelor				x	
20.Dezactivarea în timp util a conturilor persoanelor care părăsesc societatea					x
21.Limitarea încercărilor nereușite de conectare la un cont					x
22.Posibilitatea utilizatorului de a realiza controlul propriului cont				x	
23.Accesul de la distanță				x	
24.Respectarea regulii clean – desks				x	
25.Realizarea unor copii de siguranță			x		
TOTAL din care:	1	5	5	8	6
Relevanța acordată fiecărui tip de risc	10%	15%	20%	25%	30%
Calculul nivelului general:					
Evaluarea generală					

- *Nivelul indicatorilor folosiți la determinarea pragului de semnificație sunt următorii:*

Indicatori	2020	2021
1 Active totale	24.805.662,00	29.474.422,00
2. Cifra de afaceri	30.329.570,00	33.949.242,00
3. Profit înainte de impozitare	2.307.268,00	3.838.884,00

- *Minutele AGA și CA relevă faptul că dividendele constituie o prioritate pentru a face societatea atractivă în cotațiile BVB*

Cerințe:

1. Determinați, pe baza foilor de lucru nivelul Riscului inerent (RI) și a Riscului de control (RC)
2. Determinați nivelul riscului de nedetectare, pornind de la relația dintre componentele riscului de audit, în condițiile în care Riscul de audit acceptabil este predefinit a fi 1%;
3. Stabiliți și justificați nivelul pragului de semnificație ales, pe baza raționamentului profesional, de către dumneavoastră.

Ținând seama de profilul societății și celelalte informații care le dețineți, precizați dacă misiunea poate fi considerată ca misiune de audit statutar. Dacă și numai dacă răspunsul este ”DA”, identificați particularități ale acestui tip de misiune asupra Raportului auditorului independent, dacă este cazul, pornind de la particularitățile informațiilor cunoscute de către dumneavoastră

Subiect 5 ENUNȚ

Sunteți manager de misiune în cadrul Audit.SRL și planificați misiunea de audit la ALFA.SA, o entitate de interes public listată pe o piață reglementată, pentru exercițiul financiar care se încheie la 31 decembrie 20X2. Compania produce componente pentru mașini unelte cu comandă numerică (CNC) și prognozează un profit înainte de impozitare de 33,6 milioane RON și active totale de 79,3 milioane RON.

ALFA.SA își distribuie produsele prin intermediul comercianților cu ridicata, precum și prin intermediul propriului site web. Site-ul a fost modernizat în cursul anului la un cost de 1,1 milioane RON. În plus, compania a încheiat o tranzacție în februarie pentru a cumpăra un nou depozit care va costa 3,2 milioane RON. Consilierii juridici ai ALFA.SA își depun toate diligențele în a oferi asigurarea că procedurile juridice vor fi finalizate până la sfârșitul anului. Compania a emis acțiuni preferențiale în valoare de 5 milioane RON pentru finanțarea achiziției depozitului.

Pe parcursul anului, directorul financiar a mărit durata de viață economică utilă a imobilizărilor și accesoriilor aferente de la trei la patru ani, deoarece a considerat că aceasta era o perioadă mai potrivită. Directorul financiar a informat partenerul misiunii de audit că a fost convenită o perioadă de credit revizuită cu unul dintre clienții săi en-gros, pentru că aceștia au întâmpinat dificultăți în a rambursa soldul de 1,2 milioane RON ce îl datorează firmei ALFA.SA.

În octombrie 20X2, ALFA.SA a introdus o nouă politică de bonus bazată pe targetul de vânzări pentru agenții de vânzări. Aceasta a condus la deschiderea unui număr semnificativ de conturi noi de clienți en-gros de către personalul de vânzări. Noilor clienți li s-au oferit termene de creditare favorabile ca ofertă introductivă, cu condiția ca bunurile să fie achiziționate într-o perioadă de două luni. Ca urmare, veniturile au crescut cu 5% față de anul precedent.

Compania a lansat mai multe produse noi în acest an și toate, cu excepția uneia, au fost de succes. Feedback-ul despre produsul AX GHIDAJ, lansat în urmă cu patru luni, a fost diversificat, iar compania tocmai a primit o notificare de la unul dintre clienții lor, CLIENT.SA, cu privire la acționarea în instanță. Aceștia susțin că produsul vândut atunci când a fost instalat nu a răspuns întocmai parametrilor contractuali, ceea ce a dus la o pierdere semnificativă de materii prime, și implicit a comenzilor, precum și un prejudiciu continuu asupra profiturilor. Ca măsură de precauție, vânzările produsului AX GHIDAJ au fost oprite și a fost inițiată procedura de retragere a acestui vândut în ultimele patru luni.

Directorul financiar urmărește raportarea rezultatelor financiare ale companiei la bursă mai devreme decât anul trecut și pentru a facilita acest lucru, a solicitat ca angajamentul de audit de să poată fi finalizat într-un interval de timp mai scurt. În plus, compania intenționează să propună acordarea de noi dividende odată ce situațiile financiare sunt întocmite și prezentate.

Directorul financiar al ALFA.SA a informat partenerul misiunii de audit că unul dintre directorii neexecutivi ai firmei tocmai și-a dat demisia și este interesat dacă partenerii firmei Audit.SRL se pot implica în recrutarea unui nou director neexecutiv. Mai exact, acesta a solicitat ca unul dintre partenerii Audit SRL, mai exact cel responsabil cu supervizarea controlului calității misiunilor de audit din cadrul Audit.SRL, să asiste la procesul de recrutare. De asemenea, Audit.SRL prestează

servicii fiscale pentru ALFA.SA sub forma întocmirii declarațiilor fiscale și a recomandărilor în privința planificării fiscale. Directorul financiar a recomandat comitetului de audit al ALFA.SA ca onorariul de audit din acest an ar trebui să se bazeze pe profitul companiei înainte de impozitare. La data curentă, 20% din onorariul de audit de anul trecut este încă restant și urma să fie plătit încă de acum trei luni.

Cerințe

1. Definiți noțiunile de risc de audit, precum și componentele acestuia;
2. Descrieți 8 riscuri de audit și explicați răspunsul auditorului la fiecare risc în planificarea auditului societății ALFA.SA.;
3. Identificați și explicați 5 amenințări cu privire la etica profesională care ar putea afecta independența auditorilor firmei Audit.SRL, în ceea ce privește realizarea auditului firmei ALFA.SA.;

Pentru fiecare amenințare identificată, propuneți măsuri de reducere a riscului la un nivel acceptabil.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND CONTROLUL CALITĂȚII (ISQC) 1, CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI ȘI REVIZUIRI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE ȘI SERVICII CONEXE

Subiect 1 ENUNȚ

Sunteți partener în cadrul cabinetului de audit Firma de Audit SRL și ați devenit auditor financiar în urmă cu 5 ani. Dețineți autorizarea Autorității de Supraveghere Financiară pentru a realiza audituri ale entităților cotate. Sunteți propus de către directorul Firmei de Audit SRL să preluați funcția de partener însărcinat cu revizuirea de control de calitate a misiunilor de audit statutar și alte misiuni de revizuire sau de asigurare efectuate pentru entitățile cotate.

Pentru una dintre entitățile unde veți realiza misiunea de revizuire de control de calitate pentru auditul statutar al situațiilor financiare la 31 decembrie 2021 (Entitatea SA), partenerul cheie este colegul dvs. de facultate și prietenul dvs. cel mai bun (în fiecare an mergeți împreună cu familiile în concediu). Perioada relativ scurtă în care este programat să se finalizeze misiunea (până la 10 februarie 2022) contribuie la decizia conducerii Firmei de Audit SRL de a vă numi pe dvs.

În cadrul Firmei de Audit SRL au fost suspendate cursurile de formare profesională pentru întreg personalul în perioada martie 2020 – martie 2022, deși în cadrul politicilor firmei era prevăzut un număr anual minim de 40 de ore de formare profesională. Argumentele au fost reprezentate de restricțiile din perioada pandemiei generate de Covid-19.

Entitatea SA a invitat la finele anului trecut întreaga echipă a misiunii de audit statutar la aniversarea a 50 de ani de existență, iar cu acest prilej au fost acordate cadouri sub forma unor materiale promoționale în sumă estimată de maxim 70 de lei/persoană. În politicile Firmei de Audit SRL este stabilit un prag valoric maxim de 50 de euro pentru astfel de situații.

În data de 10 ianuarie 2022, conducerea Societății Entitatea SA contactează partenerul-cheie pentru două misiuni de asigurare rezonabilă conform ISAE 3000 *Alte misiuni de asigurare decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*: una pentru informațiile prezentate în Raportul curent emis la data de 7 ianuarie 2022 pentru tranzacțiile cu entitățile afiliate din semestrul 2 al anului 2021 în conformitate cu cerințele Legii nr. 24/2017 privind emitenții de

instrumente financiare și operațiuni de piață, cu modificările și completările ulterioare și a doua misiune pentru Raportul de sustenabilitate pe care conducerea estimează că îl va emite, voluntar, în luna mai 2022 conform standardelor GRI (Global Reporting Initiative).

În ceea ce privește documentațiile misiunilor de asigurare și revizuire, acestea se regăsesc exclusiv în format electronic salvate în cadrul Firmei de Audit SRL începând cu 1.01.2021 și sunt stocate pe un server aflat la sediul societății.

Cerințe

1. Acceptați calitatea de partener însărcinat cu revizuirea controlului de calitate pentru misiunea de audit statutar de la Entitatea SA? Justificați răspunsul prin referire la cerințele *ISQC 1 Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe* („ISQC 1”).
2. Există încălcări ale Codului Etic din partea echipei de audit statutar desemnată pentru Entitatea SA?
3. Care sunt principiile fundamentale ale Codului Etic?
4. În ce condiții poate accepta Firma de Audit SRL cele două misiuni suplimentare la Entitatea SA conform ISAE 3000?

Referitor la aspectele menționate în enunț, care sunt constatările dvs. referitoare la respectarea cerințelor ISQC 1?

Subiect 2 ENUNȚ

În urmă cu 15 ani ați dobândit calitatea de auditor financiar și, în urma parcursului profesional, astăzi sunteți partener de audit în cadrul cabinetului de audit Best Practice Audit SRL. Pentru perioada curentă ați obținut diferite calificări profesionale, inclusiv și autorizarea Autorității de Supraveghere Financiară pentru a realiza audituri ale entităților de interes public („EPI”). Sunteți propus de către directorul Best Practice Audit SRL să preluați funcția de partener responsabil cu revizuirea controlului calității misiunilor de audit statutar și altor misiuni de revizuire sau de asigurare efectuate pentru entitățile cotate la Bursa de Valori din București. Best Practice Audit SRL deține și are implementate proceduri de control al calității firmei și de control al calității la nivel de misiune de audit conform *ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe* („ISQC 1”), *ISA 220, Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare* („ISA 220”) și *Codul etic pentru profesioniștii contabili emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili* („Codul IESBA”).

Pentru una dintre entitățile unde veți realiza misiunea de revizuire a controlului de calitate pentru auditul statutar al situațiilor financiare la 31 decembrie 2021 (Entity SA), partenerul cheie este nașul dumneavoastră de cununie, interpretându-se că politica generală de resurse umane conform căreia atunci când intervin relații de afinitate sau rudenie între membrii colectivului de angajați se recomandă ca unul dintre părți să demisioneze nu este aplicabilă, deoarece conform prevederilor Codului Civil, relația naș-fin nu este considerată o relație de afinitate sau rudenie.

Admițând faptul că ați acceptat calitatea de partener responsabil cu revizuirea controlului de calitate a misiunilor de audit statutar, în timpul revizuirii calității misiunii de audit statutar la Listed SA s-a constatat faptul că acest client, situat în altă localitate decât sediul Best Practice Audit SRL, oferă gratuit membrilor echipei de audit cu ocazia realizării misiunii servicii de masă și cazare, aceasta având disponibilitate în acest sens în cadrul unui hotel cu circuit închis. De asemenea, cu ocazia sărbătorilor de Crăciun și Paște, directorul general al Listed SA oferă fiecărui membru al echipei de audit câte un bax cu sticle de vin precum și produse specifice (preparate din carne de porc, respectiv miel) ce sunt transmise prin curier rapid.

Partenerul de misiune pentru auditul financiar vă solicită consultanță referitoare la punerea la dispoziție a documentației de audit cu privire la modul în care a fost cuantificat provizionul privind beneficiile angajaților în cadrul contractului colectiv de muncă, după 120 zile de la finalizarea dosarelor de audit. Prin politicile și procedurile interne s-a impus echipelor misiunii să întocmească dosarele finale ale misiunii într-un termen-limită de 60 de zile de la data raportului auditorului, așa că la data solicitării dosarul este arhivat electronic și este stocat exclusiv electronic pe serverul Best Practice Audit SRL, aflat la sediul social al acesteia. Solicitarea vine în contextul în care, deși nu a fost de acord, a acceptat calificarea opiniei de audit pe motivul neconstituirii unui provizion pentru cheltuieli, în valoare de 400.000 lei, eroarea fiind peste pragul de semnificație estimat la finele misiunii de audit.

Cerințe

1. Ce politici și proceduri care să faciliteze menținerea obiectivității persoanei care efectuează controlul de calitate al misiunii trebuie să stabilească Best Practice Audit SRL?
2. Acceptați calitatea de partener responsabil cu revizuirea controlului de calitate pentru misiunea de audit statutar de la Entity SA? Justificați răspunsul prin referire la cerințele *ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe* („ISQC 1”).
3. Există încălcări ale Codului Etic din partea echipei de audit statutar desemnată pentru Listed SA?
4. Ce înțelegeți prin scepticism profesional conform cerințelor *ISQC 1, Controlul calității*

pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe („ISQC 1”)?

În ce condiții poate accepta Best Practice Audit SRL să pună la dispoziția clientului documentația cu privire la modul în care a fost cuantificat provizionul privind beneficiile angajaților după pensionare în cadrul contractului colectiv de muncă?

Subiectul 3 ENUNȚ

De curând ați devenit partener în cadrul firmei de audit AuditLegal, în cadrul căruia profesati de 5 ani. AuditLegal este un cabinet consacrat în industria serviciilor de audit, consultanță fiscală și juridică, având o vechime de peste 20 ani. În prezent, în cadrul firmei activează 30 de profesioniști din care 50 % sunt juniori.

În ultimii 5 ani, în cadrul firmei s-au înregistrat fluctuații mari de personal care au avut ca și consecințe, apariția unor deficiențe pe parcursul misiunilor de audit.

Aceste deficiențe au vizat:

- întârzieri în finalizarea activităților de către membrii echipelor de audit;
- întârzieri în transmiterea raportului de audit;
- participarea în mod repetat a managerilor la misiunile de audit aferente aceluiași client;
- participarea în mod repetat la misiunea de audit, a aceluiași partener;
- menținerea componenței echipei;

De asemenea, conducerea firmei are ca obiectiv reorganizarea acesteia în contextul consecințelor economice ale pandemiei sanitare și a rezilienței economice. În acest sens, se are în vedere recrutarea de auditori seniori, creșterea capacității firmei de a răspunde în termeni de onorarii, calitate și credibilitate cererii pieței, îmbunătățirea performanței firmei și dezvoltarea politicii de prevenție din perspectivă etică și calitativă.

Având în vedere experiența și performanța profesională, conducerea v-a desemnat responsabil cu sistemul de control intern al calității firmei. Din această poziție, urmează să aveți întâlniri cu conducerea firmei și să propuneți o serie de măsuri care să asigure calitatea misiunilor de audit.

Cerințe:

1. În cadrul întâlnirii cu conducerea firmei, prezentați care sunt responsabilitățile acesteia privind calitatea în cadrul firmei și elementele unui sistem de control a calității.
2. Propuneți măsuri pentru desemnarea echipelor misiunii.

3. Propuneți măsuri pentru continuarea relațiilor cu clienții.
Propuneți măsuri privind resursele umane.

Subiect 4- ENUNȚ

Urmare a activității dumneavoastră în societatea AUDITING SRL, încă de la debutul dumneavoastră profesional în audit, între timp dobândind și calitatea de auditor financiar, ați acceptat să deveniți partener. AUDITING prestează servicii de audit financiar, audit intern și consultanță.

AUDITING SRL are cinci parteneri de audit, fiecare gestionând câte 80 de misiuni de auditare a situațiilor financiare

De asemenea, dumneavoastră aveți calitatea de persoană responsabilă cu sistemul de asigurare a calității firmei de audit, calitate în care ați constatat următoarele aspecte:

1. Clientul de audit, ACCENT S.A. este o societate ale cărei acțiuni sunt cotate la BVB, cu care AUDITING SRL are un contract de audit statutar.
2. Partenerul de misiune constatată, conform discuțiilor avute cu unul dintre auditorii din echipa sa că, de curând, soția acestuia a devenit director economic al societății ACCENT S.A.;
3. Unul dintre parteneri este și persoana responsabilă cu sistemul de asigurare a calității firmei de audit-AUDITING SRL;
4. Anumite aspecte fiscale suportă interpretări sensibile. Acestea sunt aferente reîncadrării unor cheltuieli ca fiind cheltuieli de natură salarială, aspect care crează o divergență profesională cu conducerea Societății ACCENT S.A.;
5. La finalul misiunii, după culegerea probelor de audit, adecvate și suficiente, partenerul poartă o discuție cu auditorul cel mai experimentat din echipa misiunii și directorul economic al societății ACCENT S.A., fără a mai avea alte discuții la nivelul firmei de audit
6. Conform propriilor proceduri de asigurare a calității, divergențele profesionale dintre partenerul de misiune și persoana care efectuează controlul de calitate al misiunii, se supune analizei în cadrul Comitetului Partenerilor, organism intern al societății AUDITING SRL, care asigură ieșirea din impasul profesional generat.

Cerințe:

Precizați, în cadrul misiunii de audit statutar a situațiilor financiare ale ACCENT S.A.:

1. Tipul amenințării conform Codului Etic, la adresa independenței;
2. Care sunt măsurile de protecție care se impun?
3. Care este responsabilitatea membrului echipei de audit care prin postura sa generează amenințări la adresa independenței?
4. Care sunt responsabilitățile partenerului de misiune privind asigurarea a calității în cadrul misiunii firmei de audit-AUDITING SRL pentru clientul său, ACCENT S.A. A procedat corect privind asigurarea calității?
5. Care sunt responsabilitățile persoanei responsabile cu sistemul de asigurare a calității firmei de audit-AUDITING SRL?

Subiectul 5 ENUNȚ

ALFA SA este o entitate de interes public și are ca obiect de activitate producția de laptopuri, într-o fabrică de mari dimensiuni în afara orașului București. Fiecare laptop conține până la 100 de piese diferite, iar fiecare piesa fiind obținută de la 1 din 50 de furnizori autorizați.

La fel ca în cazul multor companii, sistemele contabile ale Westra Co sunt organizate parțial manual, dar și computerizat. În general, sistemele includ: a) un software de proiectare; b) o bază de date electronică a furnizorilor (afertă sistemului de comandă internă al ALFA SA); c) un sistem manual pentru înregistrarea mărfurilor la recepție și transferul informațiilor aferente către departamentul de contabilitate; d) un registru electronic de plăți ce este păstrat în departamentul de contabilitate (cumpărat și dat în folosință, însă fără alte modificări de program); e) un sistem de plată online către furnizori, cutransmiterea informațiilor direct către departamentul de contabilitate; f) un registru nominal electronic al furnizorilor, care este actualizat pe baza registrului plăților.

Laptopurile sunt asamblate în loturi de la 2.000 la 5.000 de bucăți. Atunci când este programat un lot de produse, lista de piese este generată de software-ul de proiectare și trimisă electronic către departamentul de aprovizionare.

Personalul din departamentul de aprovizionare folosește această listă pentru a plasa comenzi la furnizorii autorizați. Comenzile pot fi trimise doar către furnizorii din baza de date ALFA SA. Comenzile sunt trimise folosind schimbul electronic de date și confirmate de către fiecare furnizor folosind același sistem. Lista de piese și comenzi este păstrată în computer într-un fișier „comenzi plasate”, care se înregistrează în ordinea datei de transmitere a comenzii.

Piese sunt livrate către depozitul central al ALFA SA. Toate livrările sunt verificate în raport cu comenzile din fișierul salvat, comenzi plasate înainte de a fi acceptate. O notă de intrare-recepție a bunuri primite (NIR) este ridicată împreună cu mărfurile de la depozitul central, care arată detaliile mărfurilor primite cu o referință la data comenzii. Primul exemplar NIR este trimis la departamentul de contabilitate, iar cel de-al doilea exemplar este reținut la intrarea mărfurilor în depozitul central. Fișierul comenzilor plasate este actualizat cu numărul NIR-ului pentru a arăta că piesele au fost primite.

Facturile în format papetar sunt trimise de către toți furnizorii după expedierea mărfurilor. Facturile sunt trimise către departamentul de contabilitate, unde le este asociat un număr unic de înregistrare. Detaliile facturii sunt corelate cu NIR, care este atașat facturii. Apoi, detaliile facturii sunt introduse în registrul computerizat de plăți. Factura este avizată pentru a fi introdusă în registrul de plăți de către persoana responsabilă pentru confirmarea recepției comenzii respective. Ulterior, facturile sunt păstrate într-un fișier temporar în ordinea numărului comenzii până la plata acestora.

După 30 de zile, registrul de plăți generează automat o listă computerizată a plăților de efectuat, care este transmisă electronic contabilului-șef. Acesta compară lista cu facturile, semnează fiecare factură pentru aprobarea plății și apoi trimite lista de plăți electronice către o persoană de la departamentul de contabilitate responsabilă cu realizarea plăților. Persoana responsabilă de la

contabilitate folosește online banking pentru a plăti furnizorii. Lista de plăți electronice este înregistrată în ordinea lunii în baza de date a computerului central.

Cerințe

1. Descrieți procedurile de audit de fond (PAF) pe care ar trebui să le efectuați pentru a confirma aserțiunile privind caracterul complet, apariția, valoarea și perioada corespunzătoare aferentă achizițiilor, cu impact asupra datoriilor comerciale din situațiile financiare ale ALFA SA. Pentru fiecare procedură explicați scopul acesteia;
2. Descrieți procedurile de audit (PA) pe care ar trebui să le efectuați cu privire la soldul datoriilor comerciale din situațiile financiare ale ALFA SA. Pentru fiecare procedură, explicați scopul acesteia;
3. Descrieți controalele interne care ar trebui să existe asupra datelor permanente din fișierul principal al datoriilor comerciale în sistemul informatic al ALFA SA;
4. Discutați măsura în care tehnicile de audit asistate de calculator în analiza datelor puteau fi utilizate în auditul dumneavoastră cu privire la achizițiile și datoriile ALFA SA.

RĂSPUNSURI

FORMULAREA UNEI OPINII DE AUDIT CU DESCRIEREA/ARGUMENTAREA RAȚIONAMENTULUI PROFESIONAL UTILIZAT, LUÂND ÎN CONSIDERARE UN CAZ PRACTIC REFERITOR LA UNUL SAU MAI MULTE ASPECTE LEGATE DE AUDITUL STATUTAR.

Subiect 1 REZOLVARE

1. Stabiliți aserțiunile conducerii care au fost afectate de denaturările amintite în enunțul problemei?

În legătură cu primele două denaturări enunțate (cu privire la provizioanele pentru litigii), aserțiunile cu privire la soldurile conturilor și prezentările de informații aferente, la sfârșitul perioadei, afectate sunt:

- *exhaustivitate* – toate datoriile de natura provizioanelor au fost înregistrate și toate prezentările care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse,
- *acuratețe, evaluare și alocare* a datoriilor privind provizioanele,
- *clasificare* – toate datoriile de natura provizioanelor au fost înregistrate în conturile adecvate,
- *prezentare* - toate datoriile de natura provizioanelor au fost cumulate sau separate adecvat și descrise clar, iar prezentările de informații aferente sunt relevante și ușor de înțeles.

În ceea ce privește aserțiunile afectate cu privire la clasele de tranzacții și evenimente și prezentările de informații aferente, pentru perioada supusă auditului (cu referință la denaturarea a doua, a treia și a patra, sunt):

- *acuratețea* recunoașterii veniturilor în avans (în sensul neregnoașterii diminuării acestora ca urmare a utilizării și amortizării activelor care au constituit obiectul subvenționării);
- *delimitare* – în sensul neregnoașterii veniturilor curente ale exercițiului financiar încheiat la 31 decembrie 2021 prin alocarea corespunzătoare ritmului amortizării a veniturilor în avans de natura subvențiilor – aplicabil pentru punctul b; neregnoașterea venitului de exploatare din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri conform prevederilor contabilității de angajamente (condiționarea legată de utilizarea strict a acelor disponibilități fiind o contingență care s-ar fi impus să fie prezentată în notele explicative) – aplicabil pentru punctul c; neregnoașterea reducerii comerciale legată de imobilizarea achiziționată ca venit în avans care să fie ulterior alocat pe veniturile curente – aplicabil pentru punctul d.
- *clasificare* – veniturile din exploatare aferente reducerii comerciale legată de imobilizarea achiziționată clasificat eronat ca venituri curente, deși privesc costul unei imobilizări care se va amortiza pe termen lung – aplicabil pentru punctul d.

2. Arătați care sunt ajustările propuse managementului și explicați raționamentul profesional în acord cu referențialul contabil aplicabil (OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate).

În condițiile în care cuantumul erorii tolerabile este setat la 5% din pragul de semnificație global acesta este de 40.000 lei; se impune, astfel, ca toate denaturările de mai sus să fie semnalate persoanelor însărcinate cu guvernanta. De asemenea, în condițiile stabilirii unei materialități funcționale la 50% din pragul de semnificație global, doar primele două denaturări depășesc pragul de semnificație și pot antrena modificarea opiniei de audit în cazul în care managementul nu ar opera ajustările de audit propuse.

În legătură cu punctul a. – *Există pe rol la 31 decembrie 2021 un litigiu cu un client care pretinde că a fost nevoit să suporte daune de 2.000.000 lei în relația cu beneficiarii săi din cauza unui defect la unul din produsele fabricate și vândute de societatea Client de Audit SA către acest client. La dosarul de judecată există o expertiză tehnică în care se arată legătura directă dintre deficiențele invocate de client la produsul final și produsele obținute și vândute de Client de Audit SA. Pe baza scrisorii primite de la avocații Societății se estimează că este probabil ca aceasta să piardă litigiul. Conducerea susține că are o poliță de asigurare pentru acest tip de evenimente cu suma asigurată de 500.000 lei și că nu se impune recunoașterea în situațiile financiare a unei datorii până la momentul sentinței definitive – raționamentul profesional implică:*

Există un eveniment trecut care s-a produs, se poate estima datoria probabilă și se așteaptă fluxuri care să stingă acea datorie, incert fiind doar momentul scadenței – toate aceste argumente conduc la necesitatea recunoașterii unui provizion pentru litigiul de 2.000.000 lei urmare a aplicării prevederilor principiului contabilității de angajamente și a principiului prudenței (potențiala despăgubire pe care urmează ca Societatea să o pretindă de la societatea de asigurări reprezintă un activ contingent nefiind îndeplinite cerințele pentru recunoașterea unui activ).

Referitor la punctul b. - *Pe baza confirmării primite de la avocați, s-a identificat un litigiu cu Ministerul Fondurilor Europene în baza căruia Societatea contestă rezultatele unui control prin care a fost declarată ca neeligibilă suma de 1.920.000 lei aferentă unui echipament recepționat în luna februarie a exercițiului financiar auditat pentru care data punerii în funcțiune a fost 25 februarie 2021, regimul de amortizare liniar, iar durata de utilizare estimată – 8 ani, echipamentul fiind subvenționat pentru o cotă de 50% (respectiv suma de 960.000 lei). Conducerea a recunoscut activul imobilizat și a reflectat în manieră adecvată amortizarea acestuia în cursul exercițiului, testele privind eventualele deprecieri suplimentare au arătat că nu se impunea recunoașterea unor ajustări pentru depreciere. Venitul din subvenții a fost clasificat integral ca venit înregistrat în avans de natura subvențiilor pentru investiții până la soluționarea litigiului fără a recunoaște vreun provizion – raționamentul profesional se poate dezvolta astfel:*

Recunoașterea activului se prezumă ca fiind corectă, însă nerecunoașterea veniturilor din exploatare din subvenții pentru investiții în sumă estimată de 10.000 lei/lună, respectiv 100.000 lei pentru întreg exercițiul încheiat la 31 decembrie 2021, reprezintă o denaturare ca urmare a nerespectării principiului contabilității de angajamente. De asemenea, urmare a litigiului se impune (în funcție de evoluția procesului să fie recunoscută, mai întâi, o datorie contingentă, iar dacă la data raportării este probabil ca litigiul să fie pierdut de Societate, să fie recunoscut un provizion pentru litigii la nivelul finanțării nerambursabile de 960.000 lei tot ca o consecință directă a principiului contabilității de angajamente, dar și a principiului prudenței.

Referitor la punctul c. – *În cursul exercițiului financiar 2021, Societatea Client de Audit SA a primit o subvenție de exploatare în sumă de 300.000 lei într-un cont distinct ca urmare a reducerii semnificative a cifrei de afaceri în perioada pandemiei generate de Covid-19, recunoscută de conducere ca venit în avans până la momentul efectuării plăților din acel cont distinct când vor fi recunoscute veniturile curente din subvenții de exploatare. Contractul pentru obținerea subvenției a fost semnat la data de 30 septembrie 2021. Până la data de 31 decembrie 2021 nu a fost efectuată nicio plată din acel cont distinct de disponibilități.* – raționamentul profesional se poate fundamenta astfel:

Conform prevederilor contabilității de angajamente, veniturile se recunosc în momentul angajării și nu pe măsura încasării așa cum prevede OMFP 1802/2014 „*Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare anuale ale perioadelor aferente. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar indiferent de data încasării sau de data plății cheltuielilor*”. De asemenea, conform cerințelor OMFP 1802/2014, paragraful 399, aliniatul 3: „O subvenție guvernamentală care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entității, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în perioada în care devine creanță”. Astfel, Societatea ar fi trebuit să recunoască un venit din subvenții din exploatare aferente cifrei de afaceri la momentul angajării care este indicat de data contractului de finanțare. Condiționările tehnice legate de modul de utilizare a sumelor respective nu au menirea de a înlocui principiile contabile generale aferente referențialului contabil (și acele condiționări nu vizează dreptul de a primi subvenția, ci utilizările sumelor respective).

În legătură cu punctul d. – *Pe baza testelor evenimentelor ulterioare, s-a constatat existența de unei facturi de reduceri comerciale de 80.000 lei, la care se adaugă TVA – 19%, primită de la un furnizor de imobilizări și emisă la data de 14 februarie 2022 care vizează un echipament industrial care a necesitat anumite cheltuieli neprevăzute cu montajul, furnizorul admițând parțial vina în sensul că a fost și o neglijență de proiectare din partea sa. Societatea a recunoscut la 31 decembrie 2021 suma de 80.000 lei ca o reducere comercială primită în*

exercițiul financiar 2021 și a afectat integral rezultatul exercițiului financiar 2021. – raționamentul profesional se argumentează astfel:

Conform prevederilor OMFP 1802/2014, *Reducerile comerciale primite ulterior facturării unor imobilizări corporale și necorporale identificabile reprezintă venituri în avans (contul 475 «Subvenții pentru investiții»), fiind reluate în contul de profit și pierdere pe durata de viață rămasă a imobilizărilor respective. Astfel, trebuia recunoscut un venit în avans și nu un venit din exploatare.*

Pe baza aspectelor prezentate în enunț, se propune o listă cu ajustări:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>a. Recunoașterea unui provizion pentru litigii:</i>		
D #6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	2.000.000	
C #1511 Provizioane pentru litigii		2.000.000
<i>b1. nerezunoașterea veniturilor din exploatare din subvenții pentru investiții</i>		
D #475 Subvenții pentru investiții	100.000	
C #7584 Venituri din subvenții pentru investiții		100.000
<i>b2. Recunoașterea unui provizion pentru litigii:</i>		
D #6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	960.000	
C #1511 Provizioane pentru litigii		960.000
<i>c1. Ajustarea venitului în avans recunoscut eronat</i>		
D #445 Subvenții	(300.000)	
C #475 Subvenții pentru investiții		(300.000)
<i>c2. Recunoașterea adecvată a venitului din subvenții de exploatare</i>		
D #445 Subvenții	300.000	
C #7411 Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri		300.000

	Sumă debit	Sumă credit
<i>d1. Stornarea venitului din exploatare</i>		
D #404 Furnizori de imobilizări	(80.000)	
C #758 Alte venituri din exploatare		(80.000)
<i>d2. Recunoașterea adecvată a reducerii comerciale aferentă imobilizării ca venit în avans</i>		
D #404 Furnizori de imobilizări	80.000	
C #475 Subvenții pentru investiții		80.000

3. Prezența tipologia opiniilor de audit conform ISA 700 și ISA 705.

Opiniile de audit sunt – nemodificate (tratate de ISA 700) și modificate (tratate de ISA 705).

Auditorul trebuie să exprime o **opinie nemodificată** (fără rezerve) atunci când concluzionează că situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Dacă auditorul:

- (a) Concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare ca întreg nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau
- (b) Nu poate obține suficiente probe de audit adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, **auditorul trebuie să modifice opinia** din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705.

Auditorul trebuie să exprime o **opinie cu rezerve** atunci când:

- (a) După ce a obținut suficiente probe de audit adecvate, auditorul concluzionează că, individual sau colectiv, denaturările sunt semnificative, dar nu generalizate în situațiile financiare; sau
- (b) Auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate pe care să își fundamenteze opinia, însă concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă există, ar putea fi semnificative, dar nu generalizate.

Auditorul trebuie să exprime o **opinie contrară** atunci când, după ce a obținut suficiente probe de audit adecvate, concluzionează că, individual sau colectiv, denaturările sunt atât semnificative, cât și generalizate în situațiile financiare.

Auditorul trebuie să declare **imposibilitatea exprimării unei opinii** atunci când nu poate obține suficiente probe de audit adecvate pe care să își fundamenteze opinia și concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă există, ar putea fi atât semnificative, cât și generalizate.

Auditorul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii atunci când, în situații extrem de rare care implică incertitudini multiple, concluzionează că, deși a obținut suficiente probe de audit adecvate cu privire la fiecare dintre incertitudinile individuale, nu este posibil să își

formeze o opinie asupra situațiilor financiare din cauza posibilei interacțiuni dintre incertitudini și a potențialului lor efect cumulat asupra situațiilor financiare.

4. Arătați care este impactul asupra opiniei de audit generat de denaturările prezentate explicând raționamentul profesional exercitat și formulați un extras din raportul de audit care să conțină efectul antrenat de denaturările prezentate în enunț.

În cazul ajustărilor de la punctul a. și b2. în situația în care managementul refuză să efectueze ajustările propuse, impactul asupra rezultatului exercițiului, cumulat, este de 2.960.000 lei ceea ce depășește pragul de semnificație global și, corelat cu faptul că denaturările nu au un efect generalizat/persistent la nivelul situațiilor financiare deoarece afectează punctual valoarea provizioanelor pentru litigii cu 2.960.000 lei, respectiv rezultatul în sensul diminuării acestuia, conform cerințelor ISA 706, auditorul va emite o opinie modificată – opinia cu rezerve – deoarece denaturările constatate sunt semnificative.

Denaturările prezentate la punctul b1. – nerecunoașterea veniturilor curente din subvenții pentru investiții (100.000 lei), la punctul c. – nerecunoașterea veniturilor curente din subvenții de exploatare (300.000 lei), dar și cea de la punctul d. – recunoașterea eronată a unui venit curent din exploatare în detrimentul unui venit în avans (80.000 lei) afectează rezultatul la nivelul cumulat de 320.000 lei (nerecunoaștere profit), nu sunt semnificative și nu vor afecta opinia auditorului. Totuși, se vor comunica în scrisoarea către management având în vedere riscul aplicării unor tratamente contabile care nu sunt conform cadrului de raportare și care pot deveni semnificative în viitor.

Extras din raportul de audit:

„RAPORTUL AUDITORILOR INDEPENDENȚI

către acționarii Client de Audit S.A.

Opinia cu rezerve

1. Am auditat situațiile financiare anuale atașate ale Client de Audit SA („Societatea”) cu sediul în [...] identificată prin codul unic de înregistrare fiscală [...] întocmite la data de 31 decembrie 2021 formate din bilanț, cont de profit și pierdere, situația fluxurilor de numerar, situația modificării capitalurilor proprii și notele explicative la situațiile financiare, identificate prin următorii indicatori: [...]
2. În opinia noastră, **cu excepția unor ajustări care ar fi putut fi determinate ca fiind necesare de situația descrise la punctul 3 din paragraful Baza pentru opinia cu rezerve**, situațiile financiare anuale ale Client de Audit S.A. furnizează o imagine fidelă a situației financiare, a poziției financiare și a rezultatelor Societății la 31 decembrie 2021, în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, legea contabilității republicată și cu modificările și completările ulterioare și Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Baza pentru opinia cu rezerve

3. La data de 31 decembrie 2021, pe baza testelor de audit privind acuratețea și exhaustivitatea estimărilor Societății legate de provizioane, am identificat necesitatea recunoașterii unor provizioane pentru litigii în sumă de 2.920.000 lei în conformitate cu cerințele Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care prevede prin principiul prudenței „La întocmirea situațiilor financiare anuale, recunoașterea și evaluarea trebuie realizate pe o bază prudentă și, în special [...]sunt recunoscute datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia” Astfel, rezultatul din exploatare este supraevaluat cu suma de 2.920.000 lei.

[...].

Subiect 2 REZOLVARE

1. Indicați care este structura raportului de audit conform ISA 700, ISA 701 și ISA 705.

Conform prevederilor ISA 700, se prezintă elementele raportului de audit:

- *Titlul;*
- *Destinatarul, așa cum prevăd circumstanțele misiunii;*
- *Opinia auditorului (identificarea entității, titlului fiecărei componente cuprinse în situațiile financiare auditate, specificarea datei situațiilor financiare)*
- *Baza opiniei (care să includă: referința la conformitatea cu ISA și o trimitere în raport la secțiunea din raport care descrie responsabilitățile auditorului, independența și conformarea cu cerințele etice a auditorului);*
- *Continuitatea activității (atunci când este cazul);*
- *Aspecte-cheie de audit conform ISA 701, dacă se impune;*
- *Alte informații*
- *Descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare;*
- *Descrierea responsabilității auditorului într-un audit al situațiilor financiare;*
- *Alte responsabilități de raportare;*
- *Numele partenerului de misiune;*
- *Semnătura auditorului;*
- *Adresa auditorului;*
- *Data raportului auditorului.*

În cazul în care auditorul emite o opinie modificată, trebuie inserat după paragraful cu opinia de audit un paragraf care să includă argumentele în baza cărora opinia este una modificată, paragraf care are denumiri diferite în funcție de tipul opiniei exprimate:

- „Baza pentru opinia cu rezerve”,
- „Baza pentru opinia contrară” sau
- „Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii”.

2. Determinați valoarea pragului de semnificație la nivelul situațiilor financiare ca întreg, valoarea pragului de semnificație funcțional și nivelul erorii tolerabile și motivați alegerea acestor valori.

Pe baza informațiilor din enunț se determină pragul de semnificație în funcție de cifra de afaceri fiind reperul cu volatilitatea cea mai redusă (ca argument ce susține alegerea se menționează faptul că dumeniul de activitate în care operează „Lactate România SRL” este fabricarea produselor lactate și a brânzeturilor, iar producția vândută are ponderea considerabilă în cifra de afaceri, ceea ce ne face să apreciem că argumentul este unul adecvat). În mod concret, extrăgând informațiile relevante din cele disponibile extrase din situațiile financiare anuale întocmite pentru data de 31 decembrie 2021, realizăm următoarele determinări:

	2021	2020
Active	55.000.000	50.000.000
1%	550.000	500.000
2%	1.100.000	1.000.000
Cifra de afaceri	32.000.000	25.000.000
1%	320.000	250.000
2%	640.000	500.000
Profit	2.500.000	2.000.000
5%	125.000	100.000
10%	250.000	200.000

Se constată că indicatorul „Cifra de afaceri” este cel mai relevant pentru activitatea societății deoarece politica promovată de către persoanele responsabile cu guvernarea „Lactate România SRL” este de creștere a portofoliului de clienți/magazine proprii de desfacere și de a majora cifra de afaceri de la un an la altul. Luând în considerare că 2021 este primul an în care „Lactate România SRL” este auditat de către firma de audit Best Audit SRL și ținând seama de scepticismul profesional se consideră că 1% este cel adecvat pentru ponderarea cifrei de afaceri. Astfel, vom estima o valoare de 320.000 lei ca fiind pragul de semnificație la nivelul situațiilor financiare ca întreg.

Deoarece „Lactate România SRL” este în primul an de audit, considerăm că trebuie să ponderăm pragul de semnificație, determinat mai sus, cu 50%. Astfel, vom obține valoarea de 160.000 lei ce va fi utilizată pe parcursul verificărilor noastre ca prag de semnificație funcțional.

Eroarea tolerabilă poate fi 5% din pragul de semnificație, respectiv 16.000 lei, ca o mărime adecvată.

3. Prezența ajustărilor de audit pe care le veți propune pornind de la cele 5 aspecte evidențiate în enunț, explicând tratamentele contabile pe care le considerați adecvate conform OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Arătați care este raționamentul profesional.

3.1. Recunoașterea rezultatelor reevaluării la valoarea justă

Societatea a recunoscut în mod eronat un plus de valoare de 200.000 lei cu privire la clădirea reevaluată prin afectarea veniturilor din reevaluare (comparând probabil valoarea justă cu valoarea brută și nu cu valoarea contabilă netă sau comparând valoarea netă contabilă cu valoarea determinată în scopuri fiscale).

Acest tratament nu este conform OMFP 1802/2014, deoarece recunoașterea unui venit se realizează exclusiv în situația în care anterior a fost recunoscută o cheltuială aferentă reevaluărilor. În acest caz, din componența analitică a rezervelor din reevaluare rezultă un surplus din reevaluare inițial de 200.000 lei, rezultând astfel că nu a fost o depreciere anterioară.

$$212 = 755 (200.000)$$

$$2812 = 212 800.000$$

$$212 = 105 1.000.000$$

Raportul de evaluare realizat conform Standardului GEV 500 indică valoarea fiscală a clădirii și nu trebuie luat în calcul pentru recunoașterea în contabilitate.

3.2. Capitalizare cheltuieli cu servicii de consultanță (avans)

Capitalizarea cheltuielilor cu serviciile de consultanță, în această speță, avansul acordat furnizorului de consultanță reprezentând un studiu de piață privind analiza preferințelor culinare ale consumatorilor de brânzeturi din România este realizată în mod eronat, deoarece acel studiu nu îndeplinește criteriile de recunoaștere ca un activ conform OMFP 1802/2014, în sensul că nu este generat de un eveniment anterior și nu există certitudinea că va genera beneficii economice

viitoare. Prin urmare, tratamentul adecvat era acela de a recunoaște suma de 60.000 lei ca o creanță (avansuri acordate furnizorilor), iar în momentul facturării studiului - trebuie urmărit acest aspect în viitor - afectarea cheltuielilor exercițiului.

3.3. Reduceri comerciale

Cu privire la factura de reduceri comerciale, tratamentul contabil aplicat de „Lactate România SRL” nu este unul adecvat deoarece aceste reduceri sunt aferente exercițiului financiar 2021 și nu 2022. Practic, este un exemplu de eveniment ulterior conform ISA 560 „Evenimente ulterioare”, care impune ajustarea situațiilor financiare la data de 31 decembrie 2021. În enunț se specifică faptul că 20% din valoarea facturii, adică 20.000 lei, este aferent unui stoc de mărfuri (vin achiziționat și comercializat în magazinele „Lactate România SRL”) aflate în stoc la data întocmirii situațiilor financiare. Conform OMFP 1802/2014, orice reducere comercială primită pentru stocurile achiziționate reduce costul stocurilor existente la finele exercițiului financiar și trebuie ca valoarea stocurilor să fie prezentată cu 20.000 lei mai puțin.

Diferența de 180.000 lei (200.000 lei-20.000 lei), primită ca reducere comercială, este aferentă stocurilor de vin cumpărate și vândute prin magazinele proprii în cursul exercițiului financiar 2021 și tratamentul contabil adecvat este cel de reducere a cheltuielilor cu materialele- mărfurile, prezentate în Contul de profit și pierdere la data de 31 decembrie 2021.

3.4. Concedii de odihnă neefectuate

La data de 31 decembrie 2021, Societatea trebuia să recunoască provizioane pentru cheltuieli reprezentate de concediile de odihnă neefectuate pentru suma estimată de 14.500, conform cerințelor din OMFP 1802/2014, care la pct. 338, alin. (2), precizează următoarele: „Concediile de odihnă se înregistrează pe seama datoriilor atunci când suma lor este comensurată în baza statelor de salarii sau a altor documente care să justifice suma respectivă. În lipsa acestora, sumele reprezentând concedii de odihnă se recunosc pe seama provizioanelor.

3.5. Litigiu

Pentru litigiul existent cu Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor, se estimează de către echipa de audit că, pe baza informațiilor prezentate, tratamentul adecvat este cel de recunoaștere a unor provizioane pentru riscuri și cheltuieli conform OMFP 1802/2014 deoarece sumele se pot estima și sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere. Scrisoarea de la avocații Societății este necesară pentru conturarea unui raționament profesional și este o probă mai obiectivă decât opiniile celor care întocmesc situațiile financiare. În contextul dat, există riscul plății despăgubirilor respective, iar tratamentul contabil adecvat este cel al recunoașterii unui provizion pentru litigii de sumă estimată de 450.000 lei.

- 4. În situația în care persoanele responsabile cu guvernanta societății „Lactate România SRL” refuză ajustările de audit propuse, descrieți pe baza raționamentului profesional care este impactul asupra opiniei de audit și elaborați un extras din draftul raportului de audit pe care să-l prezentați partenerului de misiune și care să conțină titlul, opinia și baza pentru opinie.**

Se pornește de la ipoteza conform căreia la finalul misiunii de audit pragul de semnificație (materialitatea) stabilit(ă) în etapa de planificare este unul adecvat (una adecvată) (nu există ajustări care să modifice nivelul cifrei de afaceri sau alte circumstanțe care să influențeze raționamentul profesional).

În funcție de denaturările constatate și prezentate în studiul de caz se decide dacă sunt semnificative și persuasive și pe baza aspectelor prezentate în enunț se arată impactul asupra opiniei de audit. În cazul de față, unele denaturări sunt semnificative, dar nu persistente, iar opinia va fi cea cu rezerve.

1. Efectele generate se referă la un profit suplimentar de 200.000 lei, respectiv o subevaluare a activelor imobilizate/capitalurilor proprii cu suma de 800.000 lei. Deoarece denaturarea determinată de recunoașterea inadecvată a efectelor reevaluării la valoare justă este, ca valoare, peste pragul de semnificație este considerată denaturare semnificativă și constituie bază pentru modificarea opiniei de audit aferentă situațiilor financiare la 31 decembrie 2021.
2. Ca mărime, denaturarea de 60.000 lei fiind sub pragul de semnificație este considerată o denaturare nesemnificativă și nu poate constitui bază pentru modificarea opiniei de audit aferentă situațiilor financiare la 31 decembrie 2021. Însă, în situația în care există și alte avansuri acordate furnizorilor, se efectuează teste de audit suplimentare în sensul extinderii eșantioanelor pentru a verifica dacă denaturarea nu are cumva caracter repetitiv și dacă există riscul ca eroarea să devină semnificativă.

Chiar dacă discutăm de o eroare nesemnificativă pentru opinia de audit, totuși trebuie adusă la cunoștința managementului „Lactate România SRL” întrucât este legată de costul unei activități care poate deveni semnificativ în viitor (prin capitalizarea și a altor sume).

3. Având în vedere că denaturarea constatată de 200.000 lei (referitoare la reducerea comercială primită ulterior) este inferioară pragului de semnificație, nu va afecta opinia de audit, însă va face obiectul prezentărilor în scrisoarea către management, fiind peste eroarea tolerabilă (valoarea stocurilor este supraevaluată cu 20.000 lei, iar cheltuielile majorate cu aceeași sumă).
4. Denaturarea cu referire la litigiul cu Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor din perspective nerecunoașterii unui provizion pentru litigii în sumă de 450.000 lei este situată peste pragul de semnificație, nu are efect persistent și, astfel, constituie bază pentru modificarea opiniei de audit aferentă situațiilor financiare la 31 decembrie 2021.

Extras din DRAFTUL OPINIEI DE AUDIT (conform ISA 700 și ISA 705)
„Raportul auditorilor independenți către acționarii Lactate România SRL

Opinia cu rezerve

1. Am auditat situațiile financiare anuale atașate ale Lactate România SRL („Societatea”) cu sediul în [...] identificată prin codul unic de înregistrare fiscală [...] întocmite la data

de 31 decembrie 2021 formate din bilanț, cont de profit și pierdere, situația fluxurilor de numerar, situația modificării capitalurilor proprii și notele explicative la situațiile financiare, identificate prin următorii indicatori: [...]

2. În opinia noastră, cu excepția unor ajustări care ar fi putut fi determinate ca fiind necesare de situațiile descrise la punctul 3 și la punctul 4 din paragraful *Baza pentru opinia cu rezerve*, situațiile financiare anuale ale Lactate România SRL furnizează o imagine fidelă a situației financiare, a poziției financiare și a rezultatelor Societății la 31 decembrie 2021, în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, legea contabilității republicată și cu modificările și completările ulterioare și OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Baza pentru opinia cu rezerve

3. Pe baza testelor de audit privind acuratețea și exhaustivitatea estimărilor Societății legate de provizioanele constituite la data de 31 decembrie 2021, am identificat necesitatea recunoașterii unor provizioane suplimentare pentru litigii în sumă de 450.000 lei care să afecteze rezultatul exercițiului 2021, conform OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care solicită ca un provizion trebuie recunoscut în contabilitate atunci și numai atunci când: (i) o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior; (ii) este probabil ca o ieșire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; (iii) poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.
4. Pe baza testelor noastre de audit privind aserțiunea de evaluare a imobilizărilor corporale de natura clădirilor aparținând Societății am observat că acestea au fost evaluate la data de 31 decembrie 2021 la valoarea justă. OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare prevede că, „prin derogare de la evaluarea pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție, entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu. La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri: a) [...]

sau b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață. Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel: – ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve”, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ; sau – ca un venit care să

compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ. Societatea nu a recunoscut surplusul din reevaluarea clădirii, în sumă de 1.000.000 lei, rezultat din utilizarea opiniei unor experți evaluatori autorizați care au întocmit un raport de evaluare în acest sens. Precizăm că valoarea imobilizărilor corporale reprezintă o componentă materială în cadrul activelor prezentate de Societate la data de 31 decembrie 2021.

[...]

Subiect 3 REZOLVARE

1. Prezențați care sunt obiectivele auditorului conform ISA 700 *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.*

Conform ISA 700, obiectivele auditorului sunt:

- (a) Să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare pe baza unei evaluări a concluziilor trase din probele de audit obținute; și
- (b) Să exprime clar acea opinie prin intermediul unui raport scris.

2. Precizați în ce condiții auditorul emite o opinie nemodificată și prezentați maniera de formulare a acesteia conform ISA 700 *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.*

Conform ISA 700, auditorul trebuie să exprime o opinie nemodificată atunci când concluzionează că situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Dacă auditorul:

- (a) Concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare ca întreg nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau
- (b) Nu poate obține suficiente probe de audit adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, **auditorul trebuie să modifice opinia** din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705.

Maniera de prezentare a opiniei nemodificate este următoarea:

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare.

3. Prezențați și argumentați pe baza raționamentului profesional, ajustările de audit pe care le veți propune pornind de la cele 4 aspecte evidențiate în enunț conform OMFP 1802/2014.

Ajustările propuse de către echipa de audit sunt următoarele:

- a. Tratatamentul contabil aplicat cheltuielilor ulterioare aferente serei, nu este în concordanță

cu cel prevăzut de OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare. Având în vedere că cheltuielile ulterioare efectuate în valoare de 8.000 lei cu montarea geamurilor termoizolante îmbunătățesc performanța serei prin optimizarea ritmului de creștere a plantelor, acestea trebuie capitalizate prin includerea în costul serei. Ajustarea propusă este următoarea:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>Recunoașterea cheltuielilor ulterioare în costul serei:</i>		
D #212 Construcții	8.000	
C #404 Furnizori de imobilizări		8.000

- b. Înregistrarea în luna ianuarie 2022 a facturii aferente vânzării de brazi în luna decembrie, contravine principiilor contabilității de angajamente și prudenței conform OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare. Factura trebuie recunoscută în contabilitate în luna decembrie, ajustarea propusă fiind următoarea:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>Recunoașterea facturii cu vânzarea de brazi:</i>		
D #4111Clienți	6.000	
C #707 Venituri din vânzarea mărfurilor		6.000

- c. Nerecunoașterea în contabilitate a provizionului pentru litigii în valoare de 90.000 lei este o eroare.

Conform OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare, un provizion trebuie recunoscut în contabilitate atunci și numai atunci când:

- (i) o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- (ii) este probabil ca o ieșire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă;
- (iii) poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Existența pe rol a unei cauze procesuale cu probabilitate mare de pierdere și îndeplinirea condițiilor de recunoaștere a provizionului pentru litigii precum și respectarea principiului prudenței implică următoarea ajustare propusă:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>Recunoașterea provizionului pentru litigii:</i>		
D #6812 Cheltuieli cu provizioane pentru litigii	90.000	
C #1511 Provizioane pentru litigii		90.000

- d. Pentru creanțele incerte existente în sold, în baza informațiilor estimate, echipa de audit concluzionează aplicarea tratamentelor contabile prevăzute în OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește clientul Ina SRL, tratamentul contabil aplicat nu este în conformitate cu OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare.

Conform principiului prudenței prevăzut în cu modificările și completările ulterioare, „la întocmirea situațiilor financiare anuale, recunoașterea și evaluarea trebuie realizate pe o bază prudentă și, în special:

[.....]

c) sunt recunoscute deprecierile, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit. Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit și pierdere.”

Astfel, trebuie recunoscută în contabilitate, ajustarea pentru deprecierea creanței a cărei probabilitate de neîncasare s-a majorat cu 30%.

Ajustarea propusă de către echipa de audit este următoarea:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>Recunoașterea ajustării pentru deprecierea creanțelor:</i>		
<i>D #6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante</i>	6.000	
<i>C #491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți</i>		6.000

4.În situația în care managementul companiei refuză ajustările de audit propuse, precizați care este tipologia opiniei de audit exprimată și elaborați un extras din draftul raportului de audit care să conțină titlul, opinia și baza pentru opinie.

Pragul de semnificație ($1\% \cdot CA$) = $8.000.000 \cdot 1\%$ lei = 80.000 lei

Eroarea tolerabilă = $5\% \cdot \text{Pragul de semnificație}$) = $80.000 \cdot 5\%$ = 4.000 lei

Pentru determinarea pragului de semnificație având ca reper cifra de afaceri , intervalul este 1-2% . Având în vedere că echipa de audit este în primul an de misiune la compania Flowers, vom opta pentru valoarea minimă a intervalului.

Echipa de audit a constatat că la finalul misiunii, pragul de semnificație stabilit în etapa de planificare este unul adecvat (nu există ajustări care să modifice nivelul cifrei de afaceri).

În funcție de denaturările constatate și prezentate în studiul de caz se decide dacă sunt semnificative și persuasive și pe baza aspectelor prezentate în enunț se arată impactul asupra opiniei de audit. În acest sens, unele denaturări sunt semnificative, dar nu persistente, iar opinia va fi cea cu rezerve.

- a. În primul caz, denaturarea generată de cheltuielilor ulterioare aferente serei, în valoare de 8.000 lei este sub pragul de semnificație, este considerată denaturare nesemnificativă și nu poate constitui bază pentru modificarea opiniei de audit aferentă situațiilor financiare la 31 decembrie 2021.
Deși, este o eroare nesemnificativă pentru opinie, totuși trebuie adusă la cunoștința conducerii deoarece are impact asupra poziției financiare și a performanței financiare și ar putea deveni semnificativă în viitor.
- b. Denaturarea în sumă de 6.000 lei, generată de neînregistrarea facturii de vânzări, este sub pragul de semnificație, deci nu va impacta opinia de audit.
- c. Denaturarea în sumă de 90.000 lei, generată de nerecunoașterea în contabilitate a provizionului pentru litigii depășește valoarea pragului de semnificație și va avea impact asupra opiniei de audit în cazul în care conducerea nu efectuează ajustarea propusă de către echipa de audit.
- d. Denaturarea în sumă de 6.000 lei, generată de nerecunoașterea în contabilitate a ajustării pentru deprecierea creanțelor este sub pragul de semnificație, deci nu va impacta opinia de audit.

Extras din raportul de audit:

„RAPORTUL AUDITORILOR INDEPENDENȚI

către acționarii Exemplu S.A.

Opinia cu rezerve

- a. Am auditat situațiile financiare anuale atașate ale Flowers SRL („Societatea”) cu sediul în [...] identificată prin codul unic de înregistrare fiscală [...] întocmite la data de 31 decembrie 2021 formate din bilanț, cont de profit și pierdere, situația fluxurilor de numerar, situația modificării capitalurilor proprii și notele explicative la situațiile financiare, identificate prin următorii indicatori: [...]
- b. În opinia noastră, **cu excepția unor ajustări care ar fi putut fi determinate ca fiind necesare de situațiile descrise la punctul c din paragraful Baza pentru opinia cu rezerve**, situațiile financiare anuale ale Flowers SRL furnizează o imagine fidelă a situației financiare, a poziției financiare și a rezultatelor Societății la 31 decembrie 2021, în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, legea contabilității republicată și cu modificările și completările ulterioare și Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Baza pentru opinia cu rezerve

Pe baza testelor de audit cu privire la aserțiunile conducerii în legătură estimarea și recunoașterea în contabilitate a provizionului pentru litigii, am constatat o diminuare a cheltuielilor exercițiului financiar 2021 cu 90.000 lei, ca urmare a nerecunoașterii în

contabilitate a provizionului pentru litigii. Acest aspect este în contradicție cu tratamentul contabil privind recunoașterea în contabilitate a provizioanelor conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care prevede: „*un provizion trebuie recunoscut în contabilitate atunci și numai atunci când: (i) o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior; (ii) este probabil ca o ieșire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; (iii) poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.*” Astfel, rezultatul din exploatare este subevaluat cu suma de 90.000 lei.
[...]

Subiect 4 REZOLVARE

1. Precizați tipologia aserțiunilor. Identificați minimum patru aserțiuni aferente stocurilor, în baza informațiilor prezentate mai sus, și minimum opt obiective specifice pornind și de la prevederile Secțiunii G "Stocuri și producția în curs" din "Ghid pentru un audit de calitate" și, de asemenea, întocmiți un program de audit.

Aserțiunile în auditul situațiilor financiare privesc toate cele trei etape ale prelucrării informațiilor contabile:

- Etapa în care au loc operațiunile și tranzacțiile și consemnarea lor în documentele justificative-ASERȚIUNI PRIVIND OPERAȚIUNI ȘI TRANZACȚII;
- Etapa de contabilizare, când informațiile din documentele justificative sunt prelucrate contabil iar informațiile se regăsesc în documentele și registrele contabile - ASERȚIUNI PRIVIND SOLDURILE CONTURILOR
- Etapa de prezentare a informației în situațiile financiare, etapa în care informațiile financiare sunt recunoscute/agregate la nivel de situații financiare, fiind întocmite, de facto, componentele situațiilor financiare-ASERȚIUNI PRIVIND PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Toate aceste aserțiuni sunt particularizate pe domenii sau subdomenii semnificative. Pentru fiecare aserțiune, auditorul își fixează, pentru sine și pentru echipa sa câte un obiectiv specific. În vederea îndeplinirii fiecărui obiectiv specific, auditorul stabilește proceduri care vor conduce la probe de audit.

Toate procedurile aferente tuturor obiectivelor specifice formează împreună Programul de audit, aferent misiunii.

Particularizate la specificul societății, aferente stocurilor obținute din producția proprie, aserțiunile, obiectivele și procedurile, care pot fi exemplificate pentru operațiuni și tranzacții, pentru soldurile conturilor și pentru prezentarea informațiilor în situațiile financiare, acestea pot fi următoarele:

Nr. crt.	ASERȚIUNI	OBIECTIVE SPECIFICE	PROCEDURI
1	Existența	Să ne asigurăm că stocurile există în realitate	1.1. Confrunțați listele de inventar proprii cu stocurile constatate la inventariere
2	Exhaustivitatea	Să ne asigurăm că toate stocurile	2.1. Realizați o verificare

		<i>au fost contabilizate și incluse în situațiile financiare</i>	<i>reciprocă între documentele justificative aferente intrărilor/ ieșirilor din gestiune cu fișele de cont care reflectă mișcările gestiunii respective;</i> <i>2.2. Recalculați valoarea stocurilor preluată în situațiile financiare aflată în sold la finalul exercițiului</i>
3	<i>Drepturi și obligații</i>	<i>Să ne asigurăm că stocurile aparțin entității</i>	<i>3.1.Verificați dacă dobândirea stocurilor s-a realizat în virtutea unor documente care atestă dreptul de proprietate al entității asupra lor</i> <i>3.2.Identificați documentar și faptic stocurile care aparțin terților, nefiind în proprietatea entității</i> <i>3.3.Obțineți confirmări privind stocurile aflate la terți</i>
4	<i>Evaluare și alocare</i>	<i>Să ne asigurăm că evaluarea stocurilor este conformă cu prevederile politicilor contabile și că aceste politici sunt consecvent aplicate</i>	<i>4.1.Recalculați valoarea stocurilor intrate/ ieșite în virtutea metodelor de evaluare descrise în manualul politicilor contabile proprii, observând dacă există abateri de la Principiul permanenței metodelor</i> <i>4.2.Verificați dacă ajustările de valoare aferente stocurilor sunt justificate și corect determinate</i>
5	<i>Acuratețea</i>	<i>Să ne asigurăm că valorile și cantitățile au fost corect determinate/ consemnate, în documente, contabilitate și situațiile financiare</i>	<i>5.1.Recalculați cantitățile/valorile din documentele justificative și documentele contabile aferente stocurilor de</i>

			produse 5.2.Realizați verificarea reciprocă între documentele justificative, evidența operativă și registrele contabile privind valorile aferente mișcărilor stocurilor și a existențelor lor finale 5.3.Recalculați sumele cuprinse în situațiile financiare aferente stocurilor, atât pentru existențele finale cât și pentru mișcările acestora (bilanț și contul de profit și pierdere)
6	<i>Separarea exercițiilor</i>	<i>Să ne asigurăm că operațiunile privind stocurile au fost consemnate în documente justificative, în contabilitate și în situațiile financiare în perioada în care au avut efectiv loc</i>	6.1.Comparați evoluția stocurilor la finele exercițiului auditat și începutul exercițiului financiar viitor; 6.2.Verificați dacă au fost respectate regulile privind corecția erorilor în contabilitate, privind stocurile
7.	<i>Clasificare</i>	<i>Să ne asigurăm că stocurile sunt consemnate în documentele, conturile și structurile din situațiile financiare corespunzătoare</i>	7.1.Verificați dacă intrările și ieșirile de stocuri au la bază documente justificative legale și dacă sunt consemnate în documente ale evidenței operative corespunzătoare 7.2.Verificați dacă operațiunile privind stocurile au fost tratate contabil cu ajutorul conturilor corespunzătoare; 7.3. Verificați dacă soldurile și rulajele conturilor sunt corect grupate/agregate/ clasificate în situațiile

			<i>financiare</i> 7.4. Verificați dacă este asigurată respectarea permanenței metodelor și se asigură comparabilitatea stocurilor cu datele surprinse în situațiile financiare precedente
--	--	--	--

2. Folosiți una dintre procedurile din Programul de audit pentru a verifica dacă sumele din conturile din extrasul din Balanța de verificare reflectă cu acuratețe costul producției obținute. După caz, în funcție de determinările realizate, dacă constatați denaturări, în funcție de natura și gravitatea acestora? Justificați răspunsurile iar dacă este cazul prezentați ajustările sub forma unor înregistrări contabile, cu explicațiile aferente, după ce în prealabil ați analizat natura denaturărilor (dacă acestea există).

Generic, procedura folosită este RECALCULAREA, aferentă aserțiunii acuratețea. Pe baza datelor disponibile în balanța de verificare auditorul și echipa sa vor urma procedura aferentă aserțiunii ACURATEȚEA: "Recalculați cantitățile/valorile din documentele justificative și documentele contabile aferente stocurilor de produse".

Pusă în aplicare, această procedură, poate conduce la următorul parcurs:

2.1. Situația producției, conform Balanței de Verificare

121		711		345		348	
	33.200	30.800	56.000	Sid. 80.000	28.000	Sid.5.372	2.800
			8.000	56.000		8.000	
		33.200	Sld. 33.200				
		Rd.64.000	Rc.64.000				
		Tsd. 64.000	Tsc. 64.000				

2.2. Recalcularea costului de producție al produselor finite obținute

Cost de producției obținute conform Balanței de verificare = Cost standard (Rd 345+Rd348) = 56.000+8.000 = 64.000 lei;

b. Costul de producție calculat de către auditor = Total cheltuieli încorporabile în costul producției (nu se includ cheltuielile de distribuție) = 12.000+152.000+9.700+1.140+7.904+20.000 = 202.744 lei

c. c=b-a- Ajustare propusă a costului de producție efectiv: 202.744- 64.000 = 138.744 lei

Cum costul standard este predefinit fiind același indiferent de mărimea costului de producție efectiv.

Așadar:

- Costul producției obținute (recalculat)	202.744
- Cost standard	56.000
- Diferența de pret (cost) recalculata	146.744
- Diferența de pret deja înregistrată	8.000
- Diferența de preț de înregistrat	138.744

Pornind de la aceste determinări se impune ajustarea/corectarea soldului debitor al contului 348, diferențe de preț la produse, astfel:

348 "Diferente de preț la produse"	=	711 "Venituri costurilor stocurilor de produse"	aferente de	138.744
---	---	--	--------------------	----------------

121	711	345	348
	30.800	Sid. 80.000	Sid.5.372
	56.000	28.000	2.800
	8.000	56.000	8.000
	138.744		138.744

2.3. Corecția costului producției destocate/scoase din gestiune

Întrucât a avut loc corectarea costului producției obținute, se impune corectarea costului producției scoase din gestiune.

Repartizarea diferențelor de preț se face după regula de trei simplă astfel:

Dacă la $(\text{Sid} + \text{RD})_{345}(\text{cost standard})$ -----
 $(\text{Sid} + \text{RD})_{345}(\text{diferențele de preț})$

Atunci la RC $345(\text{cost standard})$ -----
 $\text{RC}_{348}(\text{diferențele de preț}) = ???$

$\text{RC}_{348} = \text{Atunci la RC } 345 * (\text{Sid} + \text{RD})_{345} / (\text{Sid} + \text{RD})_{345}$

$\text{RC}_{348} \text{recalculat} = 28.000 * (5372 + 8.000 + 138.744) / (80.000 + 56.000) = 31.318$, așadar:

- Diferente de pret aferente produse scoase din gestiune recalculat = 31.318

- Diferente de pret la produse conform balanța de verificare	=2.800
- Diferențe de preț de înregistrat	= 28.518

Contabil, ajustarea/ corecția propusă este următoarea:

711"Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	348 "Diferențe de preț la produse"	28.518
---	---	------------------------------------	--------

121		711		345		348	
	143.426	30.800	56.000	Sid. 80.000	28.000	Sid.5.372	2.800
		25.518	8.000	56.000		8.000	28.518
			138.744			138.744	
		143.426	Sld.143.426				

În concluzie corecția costului producției obținute și scoase din gestiune atrage după sine creșterea soldului veniturilor din producția stocată preluate în contul de rezultat, de la 33.200 lei la 143.426 lei. Are loc o creștere a profitului cu 110.226 lei.

2.4. Ajustarea cheltuielilor și a provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli

Suma aferentă salariilor în litigiu este $18 \times 5600 = 100.800$ lei - cheltuială cu salariile persoanei căreia i s-a desfășurat contractul de muncă. Societatea trebuie să constituie un provizion pentru riscuri și cheltuieli care să acopere perioada de 18 luni până la pronunțarea soluției.

Corecția/ ajustarea propusă este:

6812"Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"=1511"provizioane pentru litigii"
100.800

Urmare a tuturor ajustărilor precedente se impune ajustarea cheltuielilor și a datoriei privind impozitul pe profit.

Constatăm că:

Rezultatul brut corect=Sold 121 BV+Chimp/profBV+Corectie 711- corecție 6812

Rezultatul brut corect = $-11.244 + 6.500 + 110.226 - 100.800 = -4702$ (pierdere brută)

Dar, sunt nedeductibile cheltuielile:

- Cu penalitățile fiind datorate unui partener străin;
- Cheltuielile cu provizioanele pentru litigii.

Profitul impozabil devine așadar:

$P_i = \text{Rezultatul brut corect} + \text{Cheltuielile nedeductibile} - \text{Veniturile neimpozabile}$

$P_i = -4702 + 12.000 + 100.800 = 108.098$

Impozitul pe profit corect = $108,098 \times 16\% = 17.296$

Impozitul pe profit deja înregistrat = 6.500

Impozit pe profit de înregistrat 10.796

Ajustarea propusă:

691 "Cheltuieli privind impozitul pe profit" = 441" Impozit pe profit" 10.796

2.5. Analiza semnificației și gravității denaturărilor

Cele trei denaturări, relevate anterior, concretizate în tot atâtea ajustări/corecții sunt semnificative depășind cu mult pragul de semnificație.

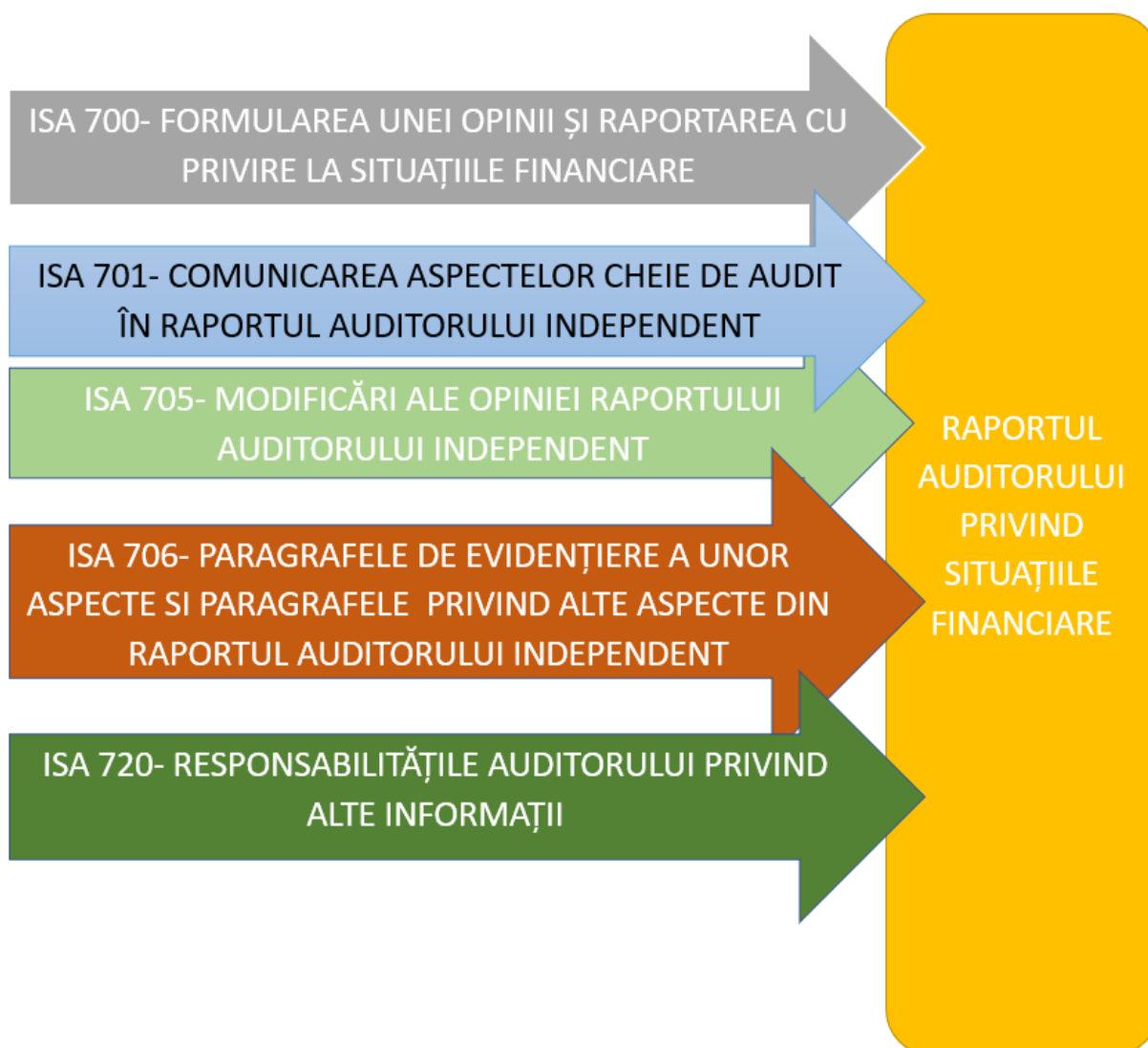
De asemenea sunt și grave prin prisma răspândirii efectului lor la nivelul structurilor situațiilor financiare dar și prin cuantumul acestora.

Acestea afectează semnificativ:

- Activele sub forma stocurilor (stocurile sunt subevaluate cu 110.226 lei)
- Veniturile din producția obținută (veniturile sunt subestimate cu 110,256 lei)
- Cheltuielile cu impozitul pe profit (cheltuielile sunt subestimate cu 10.796 lei)
- Rezultatul exercițiului, implicit capitalurile proprii (rezultatul exercițiului este subestimat cu diferența 110.226-10.796)
- Datoriile privind impozitul pe profit sunt subestimate cu 10.796 lei

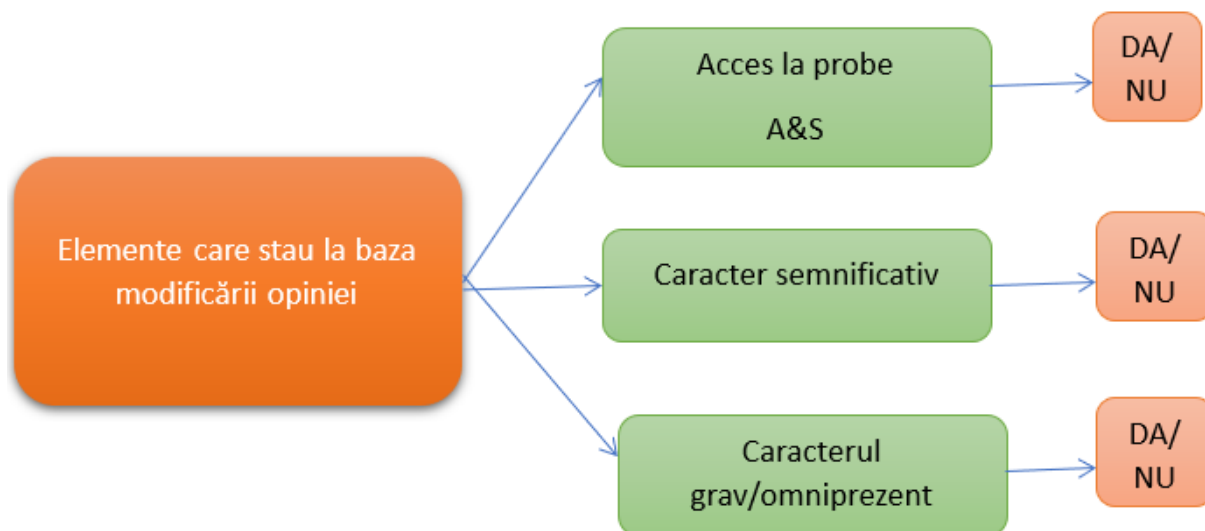
3. Prezența tipologia opiniilor de audit conform ISA 700 și ISA 705, ținând seama și de aspecte izvorâte din ISA 701, ISA 706 sau ISA 720.

Standardele incidente privind formularea opiniei sunt ISA700 și ISA 705. Privind conținutul/forma rapoartelor sunt incidente și ISA 701, ISA 706 și ISA 720

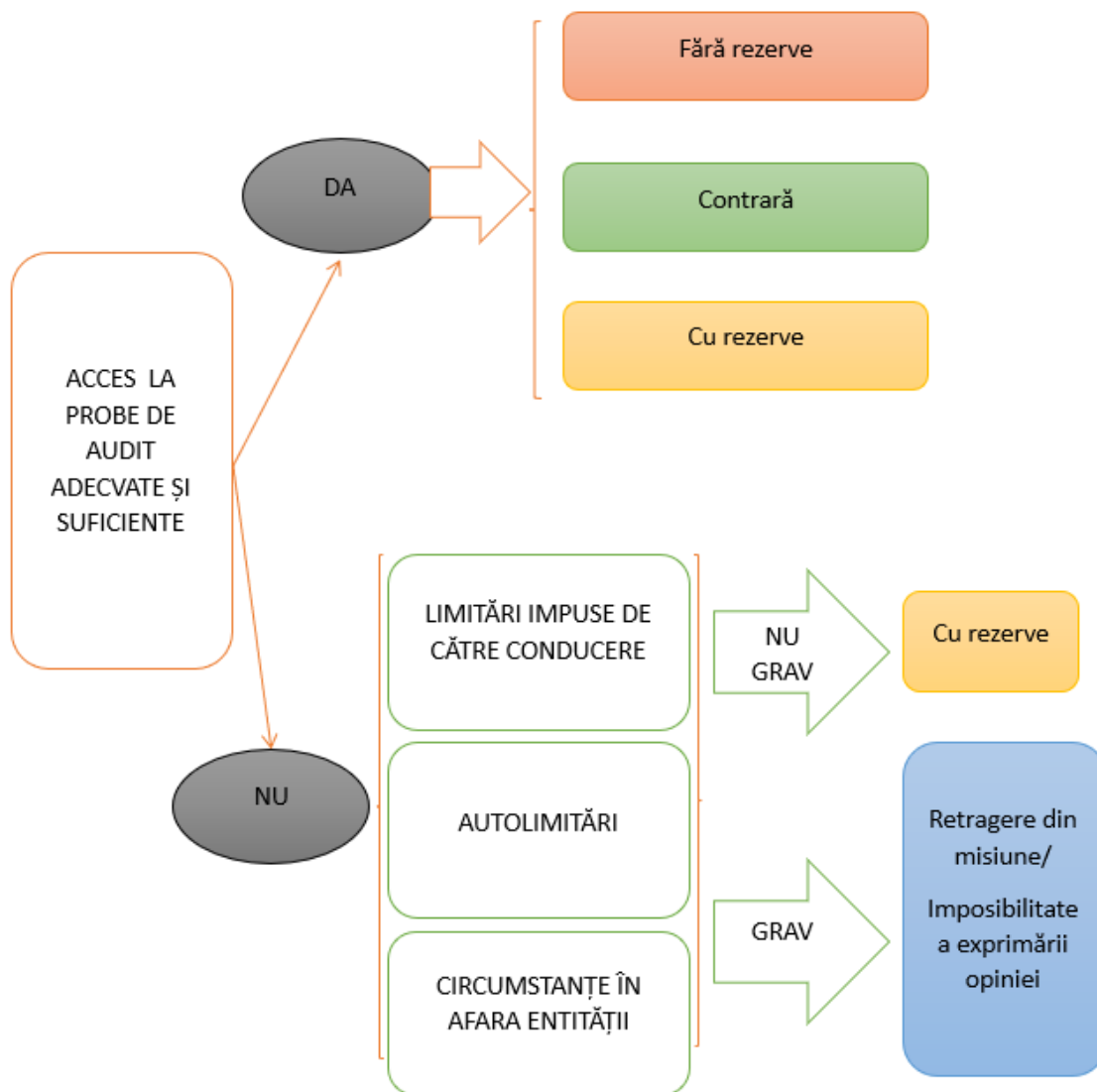


În conformitate cu ISA700 și ISA 705, exprimarea unei opinii are la bază următoarele elemente:

- *Accesul/lipsa accesului la probe de audit adecvate și suficiente;*
- *Caracterul semnificativ al denaturărilor;*
- *Caracterul grav sau nongrav al denaturărilor semnificative.*

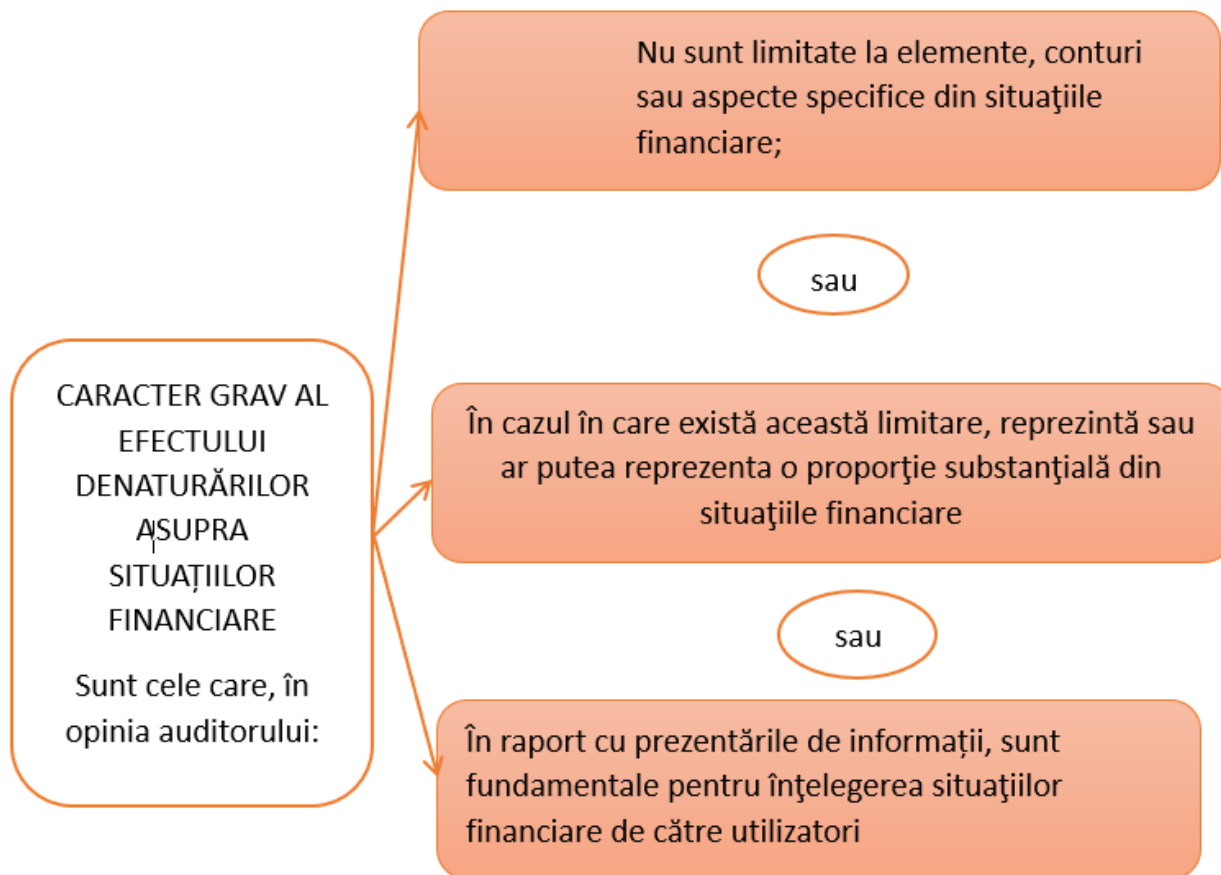


Sintetizând ISA 700 și ISA705, privind exprimarea opiniilor, arborele decizional, în fundamentarea raționamentului profesional, poate fi prezentat de o manieră schematică astfel:



Aprecierea caracterului grav al denaturărilor semnificative are loc pentru a descrie:

1. **efectele denaturărilor asupra situațiilor financiare, în contextul accesului la probe**
2. **posibilele efecte ale denaturărilor asupra situațiilor financiare, atunci când auditorul nu are acces la probe**



În circumstanțele date, se impune, fiind vorba de o societate de interes public, ale căror titluri sunt cotate pe o piață reglementată, inserarea, în raportul de audit, a aspectelor cheie de audit, ca responsabilitate a auditorului, izvorâtă din ISA 701.

4. Pe baza raționamentului dumneavoastră profesional, prezumând că sunteți în ipostaza de a fi auditorul responsabil de misiune, arătați care este impactul asupra opiniei și asupra raportului auditorului independent, provocat de denaturările prezentate, care sunt menținute în cadrul situațiilor financiare, în contextul refuzului conducerii de a proceda la ajustarea situațiilor financiare, totodată știind că societatea are titlurile cotate la Bursa de Valori București. Redactați paragrafele care precizează opinia, justifică emiterea opiniei

4.1. Impactul denaturărilor asupra opiniei

Constatăm că pe fondul accesului la probe de audit, adecvate și suficiente, toate cele trei denaturări privind:

- costul producției obținute și a celei scoase din gestiune
- cheltuielile și provizioanele pentru riscuri și cheltuieli
- cheltuielile și datoria privind impozitul pe profit

sunt, atât global însumate, dar și individual, mai mari decât pragul de semnificație. Așadar acestea au caracter semnificativ.

În contextul semnificației denaturărilor, pentru a aprecia caracterul lor grav se impune analiza criteriilor prin care este analizată gravitatea.

Constatăm că efectul acestor denaturări este răspândit peste tot în situațiile financiare, afectând valoarea activelor, a capitalurilor proprii, a datoriilor, cheltuielilor, veniturilor și a rezultatelor. Prin urmare, acestea au caracter **grav**.

Denaturările fiind semnificative și grave, pe fondul accesului la informații, impun formularea unei opinii contrare.

4.2. Impactul asupra conținutului raportului auditorului independent

Exprimarea unei opinii contrare, a unei opinii modificate (alta decât cea fără rezerve) atrage după sine modificarea formei raportului, față de raportul de audit standard sau nemodificat care conține o opinie fără rezerve. Astfel, va fi modificat tipul opiniei - Opinia contrară și denumirea și conținutul paragrafului Bază pentru opinie, în acest caz Bază pentru opinia contrară.

În plus, societatea fiind una de interes public, ale cărei titluri sunt tranzacționate la Bursa de Valori București, ISA 701, prevede că este responsabilitatea auditorului de a prezenta, în conținutul raportului, aspectele cheie de audit.

„RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT”

către acționarii RECORD S.A.

Opinia contrară

1. Am auditat situațiile financiare ale companiei, care cuprind bilanțul la data de 31 decembrie 2021 și contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și fluxurile de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.
2. În opinia noastră, din cauza importanței aspectului descris în secțiunea *Baza pentru opinia contrară* din raportul nostru, situațiile financiare anexate nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară la data de 31 decembrie 2021, și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu OMFP 2844/2016.

Baza pentru opinia contrară

3. La data de 31 decembrie 2021, pe baza procedurii recalculării costului producției obținute și a impozitului pe profit am identificat faptul că:
 - stocurile de produse finite au fost subevaluate cu 110.226 lei, sumă cu care au fost subevaluate veniturile recunoscute în contul de profit și pierdere, implicit rezultatul exercițiului;
 - Cheltuielile și datoriile privind impozitul pe profit, aferent exercițiului fiscal, la 31 12 2021 au fost subevaluate cu suma de 10.796 lei, sumă care afectează și rezultatul exercițiului.

Totodată am constatat că societatea nu a constituit un provizion pentru litigii, aferent unui litigiu cu un salariat, în pofida opiniei avocaților care indică că la finalul

procesului sumele care trebuie rambursate salariatului sunt de 100.800 lei. În acest fel au fost subevaluate datoriile (sub forma provizioanelor pentru litigii) și subevaluarea cheltuielilor cu provizioanele, cu aceeași sumă, afectând, de asemenea rezultatul exercițiului, în sensul supraevaluării acestuia.

În plus se va insera, în mod obligatoriu, în raport, un paragraf denumit "Aspecte cheie de audit", în conformitate cu ISA 701.

Aspecte cheie de audit sunt acele aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului, pe parcursul efectuării auditului. În baza raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare [din perioada curentă]

Redactarea acestora se va realiza astfel:

- Descrierea aspectului cheie de audit, inclusiv motivele pentru care a fost considerat "cheie";
- Descrierea modului în care aspectul a fost tratat pe parcursul auditului

Subiectul 5 REZOLVARE

1. Descrieți procedurile de fond pe care auditorul ar trebui să le efectueze pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu cheltuielile de cercetare-dezvoltare ale ALFA SA

- Obținerea și analizarea unei fișe de cont aferentă imobilizărilor necorporale, care detaliază soldurile de deschidere, sumele capitalizate în anul curent, amortizarea anuală și solduri finale, inclusive pe categorii de proiecte de cercetare;
- Verificarea soldurilor finale ale proiectelor de cercetare-dezvoltare: cele din registrul mijloacelor fixe (categoria proiecte de cercetare-dezvoltare), cu cele din balanța de verificare și cu cele din situațiile financiare preliminare;
- Discutarea cu directorul financiar despre modalitatea de stabilire duratei de viață utilă de trei ani și luarea în considerare a caracterului rezonabil al acesteia;
- Recalcularea ratei de amortizare dar și a amortizării lunare/anuale pentru un eșantion de proiecte de cercetare-dezvoltare aferente seriei noi de produse;
- Analizarea detaliilor fiecărui proiect de cercetare-dezvoltare, pe baza stadiului în care se află fiecare dintre acestea, precum și a metodei utilizate pentru capitalizarea cheltuielilor aferente proiectelor noi de cercetare;
- Analizarea cheltuielilor aferente proiectelor de cercetare-dezvoltare pe baza manierei în care au fost alocate costurile din facturile asociate sau alte documente justificative (bonuri de consum), cu privire la capitalizarea acestora sau includerea în contul de profit și pierdere;
- Analizarea cheltuielilor aferente proiectelor de cercetare-dezvoltare, cu privire la exigibilitatea acestora – dacă un anumit tip de cheltuială prezintă fezabilitate din punct de vedere etnic și poate fi asociată proiectului respectiv;
- Examinarea rapoartele de prospecțiune a pieței de profil pentru a confirma faptul că ALFA SA va putea vinde produsul nou obținut odată ce acesta este finalizat și analizarea beneficiilor economice viitoare care vor apărea;
- Revizuirea informațiilor privind imobilizările necorporale din situații financiare

preliminare pentru a verifica dacă acestea sunt în conformitate cu IAS 38 - Imobilizări necorporale.

2. Descrieți procedurile de fond pe care auditorul ar trebui să le efectueze pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu aspectele identificate cu privire la amortizarea imobilizării corporale ale ALFA SA.

- Discutarea cu conducerea despre justificarea modificărilor ratelor de amortizare a imobilizărilor corporale, a duratei de viață utile, a valorii reziduale și a metodelor de amortizare și verificarea cum s-au ajuns la aceste modificări;
- Confirmarea caracterului rezonabil al acestor modificări, prin compararea ratelor de amortizare revizuite, a duratei de viață utile și a metodelor aplicate la imobilizările corporale;
- Examinarea bugetelor privind cheltuielile de capital pentru următorii 5 ani pentru a evalua dacă durata de viață revizuită a activului corespunde cu perioada planificată până la înlocuirea categoriilor de active relevante;
- Revizuirea registrului activelor imobilizate pentru a evalua dacă au fost aplicate ratele de amortizare revizuite.
- Revizuirea și recalcularea profiturilor și pierderilor din cedarea activelor vândute în exercițiul curent, pentru a evalua caracterul rezonabil al ratele de amortizare revizuite;
- Selectarea unui eșantion de imobilizări corporale și recalcularea ratei de amortizare pentru a vă asigura că registrul activelor imobilizate este corect întocmit și să se asigure că noile rate de amortizare au fost aplicate în mod corespunzător.
- Obținerea unei defalcări a amortizării pe categorii de active, comparativ cu anul precedent unde au avut loc schimbări semnificative, discutarea cu conducerea și evaluarea dacă această modificare este rezonabilă;
- Pentru categoriile de active în care a existat un număr minim de intrări și cedări, obținerea unor probe de audit pe baza recalculării amortizării înregistrate, iar în cazul în care apar diferențe semnificative, discutarea acestora cu conducerea;
- Examinarea cheltuielilor cu amortizarea pe baza politicilor de amortizare utilizate în întocmirea situațiilor financiare preliminare și asigurarea că acestea sunt în conformitate cu IAS 16 - Imobilizări corporale.

3. Descrieți procedurile de fond pe care auditorul ar trebui să le efectueze pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu bonusurile directorilor ALFA.SA.

- Obținerea unei liste privind bonusurile acordate directorilor și care au fost plătite în luna martie 20X1 și analiza acestora pentru a se asigura corectitudinea sumelor, în conformitate cu contractual de management și pentru a le compara cu sumele prezentate în situațiile financiare;
- Examinarea datoriilor curente și confirmarea faptului că bonusurile acordate directorilor au fost recunoscute ca datorii curente la sfârșitul anului;
- Verificarea individuală a plăților bonusurilor pe baza evidențelor de la salarizare;
- Recalcularea plăților aferente bonusurilor și discutarea cu conducerea a criteriilor de calcul, inclusive a celor privind excluderea imobilizărilor necorporale, pentru a susține

documentația și procentuale calculate ale bonusurile trecute în contractile de management;

- Confirmarea valorii fiecărui bonus plătit după sfârșitul anului, conform registrul de casă și a extraselor de cont primite de la bancă;
- Verificarea modalității de acordarea a bonusurilor pentru fiecare director în parte, dar și a modalității de decontare, pe baza proceselor verbale ale Consiliului de Administrație pentru a se asigura că sumele incluse în situațiile financiare ale anului curent sunt în totalitate și exacte;
- Examinarea proceselor verbale ale Consiliului de Administrație pentru a identifica dacă s-au convenit în exercițiul current plăți suplimentare de natura bonusurilor aferente directorilor;
- Obținerea unei declarații scrise din partea conducerii care să confirme caracterul complet al remunerației directorilor, inclusiv a unor prime.
- Examinarea situațiilor privind bonusurile plătite directorilor și evaluarea dacă acestea sunt în conformitate cu prevederile legale naționale.

4. Având în vedere problema identificată cu privire la recunoașterea unuia dintre proiectele de cercetare-dezvoltare deși nu sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere în anul current, prezentați care va fi impactul asupra raportului auditorului, în cazul în care această problemă nu este remediată de către conducere.

Unul dintre noile produse aflate în stadiul de cercetare-dezvoltare ale ALFA SA nu îndeplinește în exercițiul curent criteriile de recunoaștere conform IAS 38 - Imobilizări necorporale. Astfel cheltuielile asociate au fost capitalizate, iar produsul a fost inclus în registrul imobilizărilor necorporale. Acest lucru este contrar IAS 38, așa cum dacă criteriile nu sunt îndeplinite, atunci acest proiect este o cheltuială de cercetare și ar trebui reflectat corespunzător în contul de profit și pierdere, mai degrabă decât capitalizată.

Denaturarea este semnificativă deoarece reprezintă 7,50% din profitul înainte de impozitare și 1,41% din activele nete. Prin urmare, conducerea ar trebui să ajusteze situațiile financiare prin eliminarea acestei sume din imobilizările necorporale și includerea acesteia în contul de profit și pierdere.

IAS 38 specifică faptul că până în prezent (final de 20X1) costurile asociate acestui proiect vor trebui recunoscute ca și cheltuieli, iar dacă proiectul va îndeplini criteriile de recunoaștere în 20X2, atunci numai din acel moment pot fi capitalizate orice costuri noi suportate. Orice costuri deja suportate nu pot fi recunoscute înapoi la active.

Dacă conducerea refuză să modifice această eroare, atunci opinia auditorului va trebui modificată. După cum conducerea nu a modificat cele recomandate de către auditor și nu a respectat IAS 38 și denaturarea este una semnificativă, dar nu generalizată, atunci ar fi necesară o opinie cu rezerve. O bază pentru paragraful de opinie cu rezerve ar fi necesară după paragraful de opinie și ar explica denaturarea, pornind de la tratamentul contabil incorect al cheltuielilor cu cercetarea-dezvoltarea și impactul acesteia asupra situațiilor financiare.

PLANIFICAREA ȘI DERULAREA MISIUNILOR DE AUDIT STATUTAR, RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI ÎN AUDITUL STATUTAR, PRECUM ȘI DIFERENȚELE DE RAPORTARE DINTRE AUDITUL FINANCIAR ȘI CEL STATUTAR.

Subiect 1 REZOLVARE

1. Care sunt riscurile care trebuie luate în calcul pentru stabilirea pragului de materialitate conform ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit* (ISA 320) și ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său* (ISA 315)? Identificați cel puțin 5 riscuri aplicabile în speța de mai sus?

Conform ISA 320, determinarea pragului de semnificație de către auditor reprezintă un aspect ce ține de judecata profesională, și este afectat de percepția auditorului cu privire la nevoile de informații financiare a utilizatorilor situațiilor financiare.

În planificarea auditului, auditorul exercită raționamente cu privire la denaturările care vor fi considerate semnificative. Aceste raționamente oferă o bază pentru:

- a. *Determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de evaluare a riscului;*
- b. *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă; și*
- c. *Determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente.*

Astfel, pentru identificarea riscurilor semnificative, ISA 315 prevede faptul ca auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului pentru a furniza o bază de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al afirmațiilor.

- a. *Să identifice riscurile pe tot parcursul procesului de înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv controalele relevante legate de acele riscuri, luând în considerare clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații (inclusiv aspectele cantitative sau calitative ale unor astfel de prezentări de informații) din situațiile financiare;*
- b. *Să evalueze riscurile identificate și măsura în care acestea au o legătură mai generalizată cu situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni;*
- c. *Să coreleze riscurile identificate cu ceea ce ar putea funcționa greșit la nivelul aserțiunilor, ținând cont de controalele relevante pe care auditorul intenționează să le testeze; și*
- d. *Să ia în considerare probabilitatea denaturării, inclusiv posibilitatea unor denaturări multiple, și măsura în care eventuala denaturare ar putea avea drept rezultat o denaturare semnificativă.*

Tipologia riscurilor pe care auditorul le ia în calcul în etapa de planificare:

- **riscuri inerente** (generale și specifice entității auditate) - susceptibilitatea ca o afirmație să fie denaturată în mod semnificativ, presupunând că nu existau controale interne aferente. Aceste riscuri tin fie de mediul în care activează

societatea, fie de aspecte specifice.

- **riscuri de control** - riscul ca o denaturare semnificativă să nu fie prevenită sau detectată de către controalele interne.
- **riscuri de nedetectare** - riscul ca procedurile aplicate de către auditor să nu conducă la detectarea unei denaturări semnificative existentă în situațiile financiare.

În cazul misiunii de audit la „Client de Audit IFN SA”, se identifica următoarele riscuri:

- compania „Client de Audit IFN SA” este de interes public fiind o instituție financiară nebanară aflată sub supravegherea Băncii Naționale a României;
- o rotație ridicată a auditorilor financiari;
- o rotație ridicată a personalului, inclusiv a celui aflat în pozițiile cheie ale companiei (directorul economic);
- nefinalizarea procesului de implementare a noului sistem ERP;
- neadaptarea arhitecturii procedurilor de control intern la noul soft;
- presiuni din partea persoanelor însărcinate cu guvernarea în ceea ce privește aplicarea politicilor contabile (estimarea ajustărilor pentru depreciere, estimarea provizioanelor) – demisia directorului economic este o dovadă în acest sens;
- denaturări legate de recunoașterea veniturilor din dobânzi;
- flexibilitatea politicilor contabile care a fost semnalată și de auditorul precedent;
- investigații și amenzi din partea autorităților ocazionate de aspecte operaționale specifice Societății.

2. Evaluați și argumentați nivelul riscului de audit în cadrul misiunii de audit statutar pe baza aspectelor prezentate. Arătați în ce fel influențează evaluarea riscurilor stabilirea pragului de semnificație.

Răspunsurile pot varia extrem de mult în funcție de raționamentul profesional. Un model de evaluare a riscurilor, care nu are pretenția să fie exhaustiv, este redat în continuare. Scara de evaluare folosită este de la 1 la 5, categoriile de risc fiind: foarte scăzut, scăzut, mediu, ridicat, foarte ridicat.

Dupa cuantificare, se va estima un risc inerent global în funcție de ponderea riscurilor din fiecare categorie în numărul total de riscuri identificate, pe de o parte și în funcție de relevanța acordată fiecărei clase de risc, cum ar fi, de exemplu: 10% pentru riscurile a căror incidență a fost apreciată ca fiind foarte scăzută, 15% pentru riscurile scăzute, 20% pentru riscurile medii, 25% pentru riscurile ridicate și 30% pentru riscurile apreciate ca fiind foarte ridicate.

Factor de risc	1	2	3	4	5
	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat
Elemente manageriale / Mediul contabil / Mediul operațional / Aspecte de audit					

Factor de risc	1	2	3	4	5
	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat
.....					
TOTAL (in functie de nr de riscuri enumerate și cuantificate)	1	3	5	8	10
Relevanța acordată fiecărui risc	10%	15%	20%	25%	30%
Nivelul riscului inerent pentru fiecare clasa	0%	2%	4%	7%	11%
TOTAL RISC INERENT	24%				

Riscul inerent este apreciat conform exemplului de mai sus ca fiind ridicat. Există aspecte care măresc riscul cum ar fi aspectele legate de sistemul de contabilitate și de control intern, presiunea legată de rezultate și efectuarea estimărilor, dar și aspecte care indică o structură financiară echilibrată, fără modificări ale opiniei de audit în trecut.

Analiza realizată are impact în determinarea pragului de semnificație. Astfel, un nivel ridicat al riscurilor va determina stabilirea unui prag de materialitate mai mic și invers, riscuri mici – vor determina posibilitatea alegerii unui prag de semnificație mai mare.

Nivelul ridicat al riscului inerent se corelează și cu următoarele aspecte în aplicarea raționamentului profesional:

- Este primul an în care firma de audit auditează „Client de Audit IFN SA”, dar există aspecte care conduc la suspiciuni de fraudă în raportare (prin estimarea ajustărilor și provizioanelor), fapt care conduce la aprecierea unui risc ridicat de nedetectare.
- Problemele specificate în legătură cu aspectele de control intern indică, de asemenea, un risc ridicat de control.

Prin urmare, un nivel ridicat al riscului global, va determina luarea în considerare a unui prag scăzut de materialitate.

3. Enumerați factorii care ar putea afecta identificarea unui etalon/reper adecvat conform ISA 320. Stabiliți pragul de semnificație, dar și alte aspecte legate de materialitate conform ISA 320 pornind de la informațiile prezentate în enunț.

Conform ISA 320, *determinarea pragului de semnificație implică exercitarea raționamentului profesional. Un procent este adesea aplicat asupra unui etalon ales ca punct de plecare în determinarea pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg. Factorii care ar putea afecta identificarea unui etalon adecvat includ următoarele:*

- Elementele situațiilor financiare (de exemplu, active, datorii, capital propriu, venituri, cheltuieli);
- Existența unor elemente asupra cărora utilizatorii situațiilor financiare ale unei anumite entități tind să își concentreze atenția (de exemplu, în sensul evaluării performanței financiare, utilizatorii ar putea tinde să se concentreze pe profit, venituri sau active nete);
- Natura entității, momentul în care se regăsește entitatea în ciclul său de viață și sectorul de activitate și mediul economic în care aceasta își desfășoară activitatea;
- Structura de proprietate a entității și modul în care este finanțată (de exemplu, dacă o entitate este finanțată exclusiv prin împrumuturi mai degrabă decât prin capitaluri proprii, utilizatorii ar putea să pună un accent mai mare pe active și pe drepturile de creanță aferente acestora decât pe câștigurile entității); și
- Volatilitatea relativă a etalonului.

Pe baza factorilor de mai sus, se vor identifica exemple de repere (răspunsurile pot varia semnificativ). Exemple de repere: total active, total datorii, total capitaluri proprii, rezultatul înainte de impozitare, rezultatul net etc.

Un alt aspect care trebuie punctat este faptul că, în exercitarea raționamentului profesional privind determinarea pragului de materialitate, nu se iau în calcul doar elementele cantitative, ci și factori calitativi. O denaturare semnificativă nu trebuie calificată astfel doar prin raportarea la un indicator, ci și prin abaterea realizată de la o prezentare adecvată a managementului referitoare la anumite evenimente în notele explicative la situațiile financiare (un exemplu în acest sens, este reprezentat de anchetarea unor membrii din conducerea executivă pentru corupție, de exemplu, sumele în discuție fiind, poate, mai mici decât pragul de semnificație, dar impactul asupra activității companiei în viitor este unul extrem de important).

În privința calculului pragului de semnificație, standardul nu prevede anumite metodologii sau algoritmi de calcul, ci lasă aceste aspecte la latitudinea raționamentului profesional.

Bazându-ne pe informațiile furnizate în studiul de caz și ținând cont de specificul activității, identificăm trei repere și calculăm volatilitatea pentru fiecare în parte:

Rata de creștere / (descreștere):

Profit net = $(1 \text{ mil} - 0,5 \text{ mil}) / 0,5 \text{ mil} = 100\%$

Venituri din exploatare = $(5 \text{ mil} - 4 \text{ mil}) / 4 \text{ mil} = 25\%$

Total active = $(50 \text{ mil} - 48 \text{ mil}) / 48 \text{ mil} = 4,16\%$

Limitele luate în calcul, trebuie să aibă în vedere aspectele legate de raționamentul profesional (calitative și cantitative).

Profit net (5-10%); venituri din exploatare (0,50 – 1% sau 1-2%); total active (1-2%).

Prag de semnificație = $1\% * 50 \text{ mil} = 500.000 \text{ lei}$

Justificarea nivelului de prag de semnificație ales

Pragul de semnificație a fost calculat în funcție de total active, deoarece acesta a fost indicatorul cel mai constant în perioada 2020-2021, pe de o parte, iar specificul activității – instituție financiară nebancară – este un alt factor care argumentează reperul ales. Rezultatul net și veniturile au variat considerabil și de aceea nu au fost luate în considerare.

A fost ales nivelul minim al intervalului deoarece nivelul riscurilor identificat în etapa de analiză

a riscurilor a fost ridicat așa cum s-a arătat mai sus.

În cadrul misiunii se determină și eroarea tolerabilă conform cerințelor ISA 320 și raționamentului profesional: 5% din pragul de semnificație global (25.000 lei).

Sub acest nivel, considerăm că potențialele denaturări, chiar dacă au un efect repetitiv, nu ajung să fie clasificate în categoria denaturărilor semnificative și să afecteze deciziile utilizatorilor.

De asemenea, se punctează și aspectele legate de pragul funcțional de materialitate (argumentarea calculului în funcție de clase de tranzacții sau clase de solduri prin ponderi aplicate pragului global) sau 50% din pragul global ca ”performance materiality” (mai regăsim în practică și procentul de 75%, dar nivelul riscurilor din această misiune de audit statutar nu permite acest lucru).

4. Care sunt obiectivele auditului pentru secțiunea „N – Vânzări și venituri”?

Obiectivele auditului pentru secțiunea „N – Vânzări și venituri”, așa cum sunt prevăzute în Ghidul pentru un audit de calitate, sunt:

- Obținerea asigurării că veniturile nu sunt denaturate și sunt clasificate corect.
- Obținerea asigurării că veniturile sunt complete.
- Obținerea asigurării că toate elementele sunt procesate în perioada corectă.
- Obținerea asigurării că elementele care necesită o prezentare specifică sunt corect raportate.
- Obținerea asigurării că registrul jurnal este păstrat în mod corespunzător.

5. Care sunt aspectele pe care considerați că Firma de Audit SRL ar trebui să le cuprindă suplimentar în Raportul de audit față un raport de audit statutar emis pentru o societate care nu este de interes public, conform ISA și Regulamentului UE 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului, din 16 aprilie 2014, privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei?

Aspectele care ar trebui cuprinse suplimentar în raportul de audit ce va fi emis pentru Client de Audit IFN SA față de un raport de audit statutar emis pentru o societate care nu este de interes public:

- aspecte cheie de audit conform ISA 701;
- indicarea persoanei sau organismului care a numit auditorii statutari sau firma de audit;
- data numirii și perioada de misiune continuă, inclusiv reînnoirile și renumirile anterioare ale auditorilor statutari sau ale firmelor de audit;
- confirmă faptul că opinia de audit este conformă cu raportul suplimentar adresat comitetului de audit;
- o declarație că auditorul statutar nu a prestat servicii care nu sunt de audit interzise, menționate în Regulamentul UE 537/2014, și că auditorii statutari sau firmele de audit au rămas independente față de entitatea auditată pe durata auditului;

indică eventualele servicii, pe lângă auditul statutar, care au fost prestate de auditorul statutar sau de firma de audit sau de orice membru al rețelei din care face parte auditorul statutar sau firma de audit, în

beneficiul entității auditate, al întreprinderii sale mamă sau al întreprinderii controlate de aceasta și care nu au fost comunicate în raportul de administrare sau în declarațiile financiare.

Subiectul 2 REZOLVARE

1. Care sunt obiectivele auditului pentru secțiunea „Conturi la bancă și numerar în casierie”?

Obiectivele auditului pentru secțiunea „Conturi la bancă și numerar în casierie”, așa cum sunt ele prezentate în „Ghidul pentru un audit de calitate” sunt:

- asigurarea că depozitele, disponibilul din bancă, numerarul din casierie și descoperirile de cont sunt corect înregistrate în contabilitate în conformitate cu legislația corespunzătoare, standardele contabile aplicabile și cu acordurile de necompensare în vigoare.
- asigurarea că valoarea disponibilului la bancă și a numerarului din casierie și/sau descoperirile de cont reflectă în mod corect poziția disponibilului companiei la sfârșitul exercițiului financiar, luând în considerare toate conturile bancare ale companiei.
- asigurarea că nu a existat nici o tentativă de „cosmetizare a rezultatelor” din punct de vedere al disponibilităților bănești la sfârșitul exercițiului financiar.
- asigurarea că împrumuturile bancare garantate și descoperirile de cont sunt identificate ca atare, iar natura garanțiilor este prezentată în contabilitate.

2. Care este relația dintre riscul de audit și pragul de semnificație conform ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit (ISA 320)* și când se pune în discuție luarea în considerare a celor două noțiuni în cadrul unei misiuni de audit? Identificați cel puțin 5 riscuri inerente misiunii de audit pe baza informațiilor prezentate.

Auditorul obține o asigurare rezonabilă, prin obținerea de suficiente probe de audit adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut. Riscul de audit este riscul ca auditorul să exprime o opinie inadecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ. Riscul de audit depinde de riscul de denaturare semnificativă și de riscul de nedetectare.

Pragul de semnificație și riscul de audit sunt luate în considerare pe parcursul auditului în special atunci când:

- (a) Se identifică și se evaluează riscurile de denaturare semnificativă;
- (b) Se determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente;
- (c) Se evaluează efectul denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare și asupra formării opiniei din raportul auditorului.

În cazul misiunii de audit la „Automobile România SA”, se pot identifica următoarele riscuri inerente:

- o rotație ridicată a personalului relevant (mecanici și vopsitori), inclusiv a unuia aflat în

- pozițiile cheie ale companiei (directorul tehnic);
- o rotație mare a auditorilor financiari;
- nefinalizarea procesului de implementare a noului ERP și nerealizarea procedurilor de control intern conectate noului ERP;
- deficiențe procedural-administrative curente, cum este lipsa inventarierii stocurilor de autoturisme aflate în custodie în Zona Liberă Curtici;
- neoperaționalizarea procedurilor;
- amenzi din partea Oficiului pentru Protecția Consumatorilor ocazionate de aspecte operaționale specifice Societății;
- investigație în curs din partea producătorului.

3. Evaluați și argumentați nivelul riscului de audit în cadrul misiunii de audit financiar pe baza aspectelor prezentate. Arătați în ce fel influențează evaluarea riscurilor stabilirea pragului de semnificație.

Fără nicio îndoială, răspunsurile oferite pot fi diverse în funcție de rationamentul profesional. Recomandăm un model de evaluare a riscurilor, dar care nu are pretenția de a fi infailibil. Scara de evaluare folosită este de la 1 la 5, categoriile de risc fiind: foarte scăzut, scăzut, mediu, ridicat, foarte ridicat.

După cuantificare, se va estima un risc inerent global în funcție de ponderea riscurilor din fiecare categorie în numărul total de riscuri identificate, pe de o parte și în funcție de relevanța acordată fiecărei clase de risc, cum ar fi, de exemplu: 10% pentru riscurile a căror incidență a fost apreciată ca fiind foarte scăzută, 20% pentru riscurile scăzute, 30% pentru riscurile medii, 40% pentru riscurile ridicate și 50% pentru riscurile apreciate ca fiind foarte ridicate.

Factor de risc	1	2	3	4	5
	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat
Elemente manageriale / Mediul contabil / Mediul operațional / Aspecte de audit					
.....					
TOTAL (în funcție de numărul de riscuri enumerate și cuantificate)	1	3	5	8	10
Relevanța acordată fiecărui risc	10%	25%	20%	25%	30%
Nivelul riscului inerent pentru fiecare clasă	0%	2%	4%	10%	10%
TOTAL RISC INERENT	24%				

Exercitarea scepticismului profesional în legătură cu estimările contabile este afectată de atenția acordată de către auditor factorilor de risc inerent și importanța sa crește atunci când estimările contabile sunt expuse unui grad mai ridicat de incertitudine a estimării sau sunt afectate într-o măsură mai mare de complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent. În speța prezentată există aspecte care măresc riscul cum ar fi aspectele legate de sistemul de contabilitate și procedurile de control intern, dar și elemente care să tempereze scepticismul cum este, de exemplu, opinia fără rezerve exprimată asupra setului de situații financiare ale anului precedent.

Analiza riscurilor are influență asupra mărimii pragului de semnificație: cu cât nivelul riscurilor este mai ridicat cu atât pragul desemnificație ca fi mai mic, și invers: cu cât riscurile vor fi mai reduse cu atât se va alege la alegerea unui prag de semnificație mai mare.

Nivelul ridicat al riscului inerent se corelează și cu alte aspecte în aplicarea raționamentului profesional:

- este primul an în care Best Practice Audit Srl auditează „Automobile România SA”;
- sunt identificate aspecte procedurale neconforme cu privire la funcționare (nefuncționarea) sistemelor de contabilitate și de control intern (lipsa inventarierii stocurilor aflate la terți, decontări în numerar inadecvate etc.) aspecte ce indică, de asemenea, un risc ridicat de control.

Prin urmare, un nivel ridicat al riscului global, va determina luarea în considerare a unui prag scăzut de semnificație.

4. Stabiliți pragul de semnificație, dar și alte aspecte legate de materialitate conform ISA 320 Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit (ISA 320) pornind de la informațiile prezentate în enunț.

Pornind de la informațiile de care dispunem în studiul de caz și ținând cont de specificul activității, identificăm trei repere și calculăm volatilitatea pentru fiecare în parte:

Rata de creștere / (descreștere):

Profit net = $(4 \text{ mil} - 3 \text{ mil}) / 3 \text{ mil} = 33\%$

Venituri din vânzarea mărfurilor = $(42 \text{ mil} - 40 \text{ mil}) / 40 \text{ mil} = 5\%$

Total active = $(30 \text{ mil} - 35 \text{ mil}) / 35 \text{ mil} = -14,29\%$

Limitele luate în calcul trebuie să aibă în vedere aspectele legate de raționamentul profesional (calitative și cantitative). Profit net (5-10%); venituri din vânzarea mărfurilor (0,50 – 1% sau 1-2%); total active (1-2%).

Argumentarea modului de determinare a pragului de semnificație:

Prag de semnificație = $1\% * 42 \text{ mil} = 420.000 \text{ lei}$

Pragul de semnificație a fost calculat în funcție de veniturile din vânzarea mărfurilor, deoarece acesta a fost indicatorul cel mai constant în perioada 2020-2021, pe de o parte, iar specificul

activității, comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare, este un alt factor care argumentează reperul ales. Rezultatul net și total active au variat considerabil și de aceea nu au fost luate în considerare.

S-a ales nivelul minim al intervalului (1%) deoarece nivelul riscurilor identificat în etapa de analiză a riscurilor a fost ridicat.

În cadrul misiunii se determină și eroarea tolerabilă conform cerințelor ISA 320 și raționamentului profesional: 5% din pragul de semnificație global (21.000 lei). Sub acest nivel considerăm că potențialele denaturări, chiar dacă au un efect repetitiv, nu ajung să fie clasificate în categoria denaturărilor semnificative și să afecteze deciziile utilizatorilor rezonabili ai situațiilor financiare.

De asemenea, se punctează și aspectele legate de pragul funcțional de semnificație (argumentarea calculului în funcție de clase de tranzacții sau clase de solduri prin ponderi aplicate pragului global) sau 50% din pragul global ca „performance materiality”- prag de semnificație funcțional (mai regăsim în practică și procentul de 75%, dar nivelul riscurilor din această misiune de audit statutar nu permite acest lucru).

5. Raportat la cele sesizate și prezentate dumneavoastră de către seniorul in charge, care vor fi abordările pe care le veți avea în discuția cu persoanele responsabile cu guvernanta „Automobile România SA”?

Toate denaturările vor face obiectul comunicării cu persoanele responsabile cu guvernanta conform *ISA 260 (revizuit)*, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta (ISA 260)*, în cadrul unor discuții asupra draftului raportului și opiniei de audit și toate constatările (semnificative/nesemnificative, corectate/necorectate vor fi prezentate în scrisoarea către management, astfel:

- cu privire la suma de 87.000 euro deturnată de hackerii din Rusia prin operațiuni frauduloase de phishing, valoarea acesteia va trebui clasificată drept incertă și constituită o ajustare pentru depreciere, iar dată fiind valoarea superioară nivelului pragului de semnificație, în situația în care managementul „Automotive România SA” refuză să o recalifice, starea va face obiectul unei calificări a opiniei de audit (denaturarea este semnificativă, dar nu persistentă);
- cu privire la încasarea în numerar a unei sume de 90.000 lei de la o persoană fizică (peste 10.000 euro), operațiunea este supusă restricțiilor prevăzute de Legea nr.129/2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, auditorul va informa de îndată managementul „Automobile România SA” privind obligativitatea raportării la Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor;
- denaturarea este nesemnificativă, Societatea pentru cele 1.030.288 puncte acordate ar fi trebuit să afecteze rezultatul exercițiului cu suma de 30.740 lei și să diminueze cuantumul cifrei de afaceri din 2021 recunoscând venituri în avans, conform OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care la art. 437, alin. 1, prevede că „Unele entități pot practica programe de

fidelizare a clienților, care presupun acordarea de puncte cadou acestora. Aceste puncte cadou pot fi utilizate pentru a achiziționa bunuri sau servicii gratuite sau cu preț redus, ca parte a unei tranzacții de vânzare de bunuri sau prestări de servicii, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiții suplimentare. Entitatea contabilizează punctele cadou ca o componentă identificabilă a tranzacției în cadrul căreia acestea sunt acordate (contul 472 "Venituri înregistrate în avans"/analitic distinct). Suma corespunzătoare punctelor cadou se recunoaște drept venit în momentul în care entitatea își îndeplinește obligația de a furniza premiile sau la expirarea perioadei în cadrul căreia clienții pot utiliza punctele cadou. Dacă se estimează că nivelul cheltuielilor necesare îndeplinirii obligației de a furniza premiile depășește contravaloarea primită sau de primit pentru acestea, la data la care clientul le răscumpără, pentru diferența aferentă entitatea înregistrează în contabilitate un provizion.”

- dat fiind faptul că stocurile de autoturisme reprezintă o componentă semnificativă a activelor Societății, iar partea cea mai mare se află în custodie la terți (Zona Liberă Curtici), obținerea unei scrisori de confirmare de la custode, obținerea listelor de inventariere și a procesului verbal realizat de custode sau realizarea unui inventar și realizarea roll down pentru data de 31 decembrie 2021 pot fi soluții pentru evitarea unei calificări a opiniei de audit prin colectarea de probe de audit adecvate și eliminarea limitării ariei de aplicabilitate a procedurilor de audit.

Subiectul 3 REZOLVARE

1. Precizați care sunt obiectivele de audit pe care trebuie să le aibă în vedere auditorul la secțiunea Stocuri și producție în curs de execuție conform Ghidului privind auditul calității?

Obiectivele de audit pe care trebuie să le aibă în vedere auditorul în cazul stocurilor, sunt următoarele:

1. Să ne asigurăm că stocurile sunt prezentate fidel în situațiile financiare, în conformitate cu legislația adecvată și cu standardele contabile aplicabile.
2. Să ne asigurăm că stocurile înregistrate în situațiile financiare există în realitate și îi aparțin clientului.
3. Să ne asigurăm că toate stocurile deținute de companie au fost incluse în stocul de la sfârșitul anului.
4. Să ne asigurăm că evaluarea stocurilor este conformă cu politicile contabile ale companiei și că aceste politici sunt aplicate consecvent.
5. Să ne asigurăm că stocurile cantitative prezentate la sold la sfârșitul anului sunt corect evidențiate.
6. Să ne asigurăm că a fost efectuată o distincție corectă între materii prime, producția în curs și produsele finite și între stocuri, stocurile în curs de aprovizionare și vânzările de stocuri.
7. Să ne asigurăm că stocurile cu mișcare lentă, deteriorate și ieșite din uz au fost identificate și evaluate corespunzător.
8. Să ne asigurăm că, în scop de întocmire a situațiilor financiare, producția în curs include

toate costurile ocazionate și acestea pot fi considerate credibile.

9. Pentru contractele pe termen lung, să ne asigurăm că orice transferuri în contul de profit și pierdere au fost contabilizate pe baza unor estimări credibile ale veniturilor și costurilor până la finalizare.
10. Să ne asigurăm că alocarea costurilor indirecte, incluse în evaluarea stocurilor și a producției în curs, este rezonabilă și este realizată luând în calcul nivelul normal de activitate al companiei.
11. Să ne asigurăm că a fost constituită o ajustare adecvată pentru pierderile aferente producției în curs pe termen scurt.

2. Precizați care sunt factorii de reglementare pe care i-ați putea lua în considerare conform ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*.

Conform ISA 315, factorii de reglementare pe care auditorul i-ar putea lua în considerare sunt:

- Principiile contabile și practicile specifice sectorului de activitate.
- Cadrul de reglementare al unui sector de activitate reglementat, inclusiv dispozițiile pentru prezentarea informațiilor.
- Legislația și reglementările care afectează semnificativ operațiunile entității, inclusiv activitățile de supraveghere directă.
- Fiscalitatea (corporativă și de altă natură).
- Politicile guvernamentale care afectează în prezent derularea activității entității, precum controale monetare, inclusiv controalele schimbului valutar, stimulente fiscale, financiare (de exemplu, programe de subvenții guvernamentale) și politici de restricționare tarifare sau comerciale.
- Dispozițiile privind mediul care afectează sectorul de activitate și activitatea entității.

3. Precizați ce procedură de audit aplicați la inventarierea stocurilor la 31.12.2021. Ca urmare a participării la inventariere, precizați care sunt aspectele pe care le veți avea în vedere din perspectiva testelor de fond conform Ghidului privind auditul calității.

Procedura de audit aplicată la inventarierea stocurilor este observarea.

Ca urmare a participării la inventariere, aspectele pe care le vom avea în vedere din perspectiva testelor de fond sunt:

- (i) Atenția manifestată de personalul clientului;
- (ii) Acuratețea consemnării rezultatelor;
- (iii) Efectuarea inventarierii și a modului în care au fost respectate instrucțiunile;
- (iv) Controlul mișcării stocurilor;
- (v) Controlul asupra numărului de liste de inventar și a returnării acestora, inclusiv bararea listelor de inventar după ultimul element și anularea listelor emise, dar neutilizate;
- (vi) Înregistrarea bunurilor deteriorate, învechite sau cu mișcare lentă; și
- (vii) Controlul asupra inventarierii, pentru a ne asigura că stocul nu a fost numărat de două ori sau omis și modul în care au fost rezolvate problemele.

4. Calculați pragul de semnificație global, respectiv funcțional pentru stocuri și argumentați.

Conform ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, determinarea pragului de semnificație are la bază raționamentul profesional.

Factorii care influențează reperul(etalonul) pentru calculul pragului de semnificație al companiei audiate sunt: volatilitatea relativă a etalonului, sectorul de activitate și mediul economic în care compania activează, importanța performanței financiare pentru conducerea companiei.

În tabelul de mai jos, prezentăm reperele și volatilitatea acestora.

Reper/Etalon	2020 -lei-	2021 -lei-	Rata de creștere
Profit net	800.000	900.000	12,5%
Cifra de afaceri	7.500.000	8.000.000	6,66%
Total active	35.000.000	40.000.000	14,29%

Având în vedere factorii care influențează reperul, prezentați mai sus, echipa de auditori va opta pentru determinarea pragului de semnificație în funcție de cifra de afaceri. Pentru determinarea pragului de semnificație având ca reper cifra de afaceri, intervalul este 1%-2% . Având în vedere că echipa de audit este în primul an de misiune la compania Flowers, vom opta pentru valoarea minimă a intervalului.

Prag de semnificație global = $8.000.000 * 1\% = 80.000$ lei.

Conform ISA 320, pot fi stabilite și praguri funcționale. Ponderea valorii stocurilor în total active la 31.12.2022, este 30%. Astfel, pragul de semnificație funcțional pentru secțiunea stocuri este:

Pragul de semnificație funcțional pentru stocuri = $80.000 \text{ lei} * 30\% = 24.000$ lei

Eroarea tolerabilă = $80.000 * 5\% = 4.000$ lei

5. Precizați care este scopul calculării pragului de semnificație funcțional de către auditor în etapa de planificare conform ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*.

Conform ISA 320, auditorul trebuie să determine pragul de semnificație funcțional în scopul evaluării riscurilor de denaturare semnificativă și al determinării naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente.

6. Prezentați și argumentați pe baza raționamentului profesional, ajustările de audit pe care le veți propune pentru aspectele evidențiate în enunț, conform OMFP 1802/2014.

Ajustările propuse de către echipa de audit sunt următoarele:

1. În ceea ce privește modificarea metodei de evaluare a stocurilor de mărfuri în exercițiul financiar 2021 și neprezentarea informațiilor aferente în situațiile financiare, acest aspect contravine principiului permanenței metodelor prevăzut în OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare. Conform principiului permanenței metodelor, politicile contabile și metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

Conform OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare, în cazul modificării unei politici contabile, entitatea trebuie să menționeze în notele explicative natura modificării politicii contabile, precum și motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informații credibile și mai relevante, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității entității.

Prin urmare, ajustarea pe care echipa de auditori o propune conducerii este de a prezenta în notele explicative aferente situațiilor financiare, informațiile prevăzute în OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: natura modificării politicii contabile, motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informații credibile și mai relevante, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității entității.

2. Înregistrarea în luna ianuarie 2022 a facturii aferente reducerii comerciale în valoare de 2.000 lei acordată ulterior facturării pentru vânzarea de brazi argintii, contravine principiilor contabilității de angajamente și prudenței conform OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare. Factura aferentă reducerii comerciale trebuie recunoscută în contabilitate în luna decembrie, ajustarea propusă fiind următoarea:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>Recunoașterea facturii aferente reducerii comerciale:</i>		
D #4111Clienți	2.000	
C #709 Reduceri comerciale acordate		2.000

- 3.În ceea ce privește lipsa facturii aferentă achiziției de magnolii în valoare de 5.000 lei, în contextul existenței Notei de intrare recepție și a înregistrării în Registrul Jurnal, echipa de auditori propune conducerii companiei, solicitarea unei copii a facturii, furnizorului.

4. În cazul supraestimării cu 50.000 costului de producție al brazilor albi decontate în luna decembrie 2021, ajustarea propusă este următoarea:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>Ajustarea costului de producție:</i>		
D #345 Produse finite	-50.000	
C #711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse		-50.000

5. Recunoașterea în contabilitate la cheltuieli curente a facturii aferente cheltuielilor cu

transportul pentru achiziționarea de răsaduri de hortensii este o eroare. Conform OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare, costul de achiziție include prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție. Astfel, costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, [...]cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective. Ajustarea propusă de către echipa de audit este următoarea:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>Recunoașterea facturii aferente cheltuielilor cu transportul răsadurilor:</i>		
D #3025	4.000	
C #401 Furnizori		4.000

6. Recunoașterea în contabilitate la cheltuieli financiare a reducerii comerciale în valoare de 500 lei înscrisă pe factura de achiziție de palmieri aferentă lunii decembrie 2021 contravine tratamentului contabil prevăzut de OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare. Conform OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare, reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.

Ajustarea propusă de către echipa de audit este următoarea:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>Recunoașterea reducerii comerciale înscrisă pe factura de achiziție:</i>		
D #371 Mărfuri	-500	
C #401 Furnizori		-500

Standardul internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe

Subiectul 4 REZOLVARE

1. *Determinarea riscului inerent și a riscului de control*

În ambele cazuri are loc stabilirea nivelului celor două riscuri prin ponderarea numărului de răspunsuri de pe fiecare coloană a fiecărei foi de lucru cu relevanța acordată fiecărui tip de risc, astfel:

a. *Determinarea riscului inerent (Ri):*

Factor de risc	1	2	3	4	5	Comentarii
	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat	
Elemente manageriale	7	3	1	0	0	
Mediul contabil	7	3	1	0	0	
Mediul operațional	2	5	0	0	1	
Aspecte de audit	2	2	0	0	0	
TOTAL din care:	18	13	2	0	1	31
Relevanța acordată fiecărui tip de risc	10%	15%	20%	25%	30%	100%
Calculul nivelului general al RI:	RI=18*10%+11*15%+1*20%+0*25%+1*30%=13%					
Evaluarea generală – încercuiți după caz	Foarte scăzută (1) Scăzută (2) Medie (3) Ridicată (4) Foarte ridicată (5)					

b. *Determinarea riscului de control (Rc):*

Factor de risc	1	2	3	4	5
	FS	S	M	R	FR
Elemente					
TOTAL din care:	1	5	5	8	6
Relevanța acordată fiecărui tip de risc	10%	15%	20%	25%	30%
Calculul nivelului general:	Rc= 1*10%+5*15%+5*20%+8*25%+6*30%=22,6%				
Evaluarea generală					

2. *Determinarea riscului de nedetectare*

Conform modelului AICPA:

$$RN = RAA * 100 / (Ri * RC)$$

$$RN = 1\% / (13\% * 22,6\%) = 34\%$$

$$Unde RAA = 13\% * 22,6\% * 34\% = 1\%$$

3. *Pragul de semnificație, determinat prin aplicarea cotelor procentuale asupra bazelor de repartizare poate fi sintetizat, ca intervale astfel:*

Indicatori	2020	2021
1. Active	24.805.662,00	29.474.422,00
1%	248.056,62	294.744,22
2%	496.113,24	589.488,44
2. Cifra de afaceri	30.329.570,00	33.949.242,00
1%	303.295,70	339.492,42
2%	606.591,40	678.984,84
3. Profit înainte de impozitare	2.307.268,00	3.838.884,00
5%	115.363,40	191.944,20
10%	230.726,80	383.888,40

Cum deja cunoaștem că profitul este baza repartizării dividendelor, în contextul unui risc de audit scăzut, dată fiind relația invers proporțională dintre riscul de audit și pragul de semnificație:

- Baza de calcul pentru determinarea pragului de semnificație este aleasă, de către auditor, Profit înainte de impozitare;*
- Pragul de semnificație ales dintre cele două valori va fi 383.888,40 lei, dat fiind nivelul scăzut al riscului de audit (Riscul de audit scăzut este asociat unui prag de semnificație mare)*

4. *Misiunea este una de audit statutar dat fiind faptul că societatea, fiind cotate este de interes public.*

Pe cale de consecință, în eventualitatea exprimării unei alte opinii decât imposibilitatea exprimării opiniei, auditorul va trebui să aplice prevederile ISA 701

ISA 701 se aplică auditurilor seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate și circumstanțelor în care auditorul decide din alte motive să comunice aspectele-cheie de audit în raportul auditorului. De asemenea, prezentul ISA se aplică atunci când auditorului i se impune prin legislație sau reglementări să comunice aspectele-cheie de audit în raportul auditorului.

Astfel, în raport, în acest caz, al unei misiuni de audit statutar, va fi inserat un paragraf distinct, denumit **Aspecte cheie de audit** în imediata apropiere a opiniei auditorului.

Acest paragraf va conține:

- Aspectul cheie identificat;
- Motivul pentru care aspectul a fost considerat de o importanță deosebită pentru audit și, prin urmare, a fost determinat a fi un aspect-cheie de audit; și

(b) Modul în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului.

Subiectul 5 REZOLVARE

1. Definiți noțiunile de risc de audit, precum și componentele acestuia

Riscul de audit - riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit neadecvată în cazul în care situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ. Acesta se referă la probabilitatea ca denaturări semnificative să existe în situațiile financiare, iar auditorul să emită o opinie fără rezerve, deci o opinie eronată. Altfel spus, riscul de audit acceptabil (RAA) este o măsură a gradului în care auditorul este dispus să accepte faptul că situațiile financiare ar putea conține denaturări semnificative, deși s-a emis un raport de audit fără rezerve.

Riscul de audit cuprinde două elemente esențiale:

1. riscul ca situațiile financiare să conțină denaturări semnificative;
2. riscul ca auditorul să nu detecteze aceste denaturări.

Prima componentă este formată la rândul ei din două riscuri care depind exclusiv de entitate, adică sunt independente de audit: riscul inerent și riscul de control. A doua componentă a riscului de audit depinde de procedurile de obținere a elementelor probante puse în practică de auditor.

Riscul inerent (RI) - Susceptibilitatea unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații de a fi denaturată în mod semnificativ, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale aferente. Altfel spus, acesta reprezintă susceptibilitatea ca soldul unui cont sau o categorie de tranzacții să conțină denaturări care ar putea fi semnificative (individual sau cumulate), presupunând că **nu există controale interne**. Acesta poate fi descompus în două componente: riscul inerent general (RIG) și riscul inerent specific (RIS).

Riscul de control (RC) - Riscul ca o denaturare care ar putea apărea la nivelul unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații și care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de controlul intern al entității. Sau mai bine spus acesta se referă la probabilitatea ca denaturări semnificative a situațiilor financiare să nu poată fi prevenite sau detectate și corectate de către controlul intern din entitate.

Riscul de nedetectare (RN) - Riscul ca procedurile efectuate de auditor pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut să nu detecteze o denaturare existentă care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări.

Riscul de nedetectare (RN), fie planificat, fie final, are două componente, și anume: **riscul de nedetectare neasociat cu eșantionarea (RNNE)** și **riscul de nedetectare prin eșantionare (RNE)**. RNNE este determinat de alte cauze decât cele care sunt legate de eșantionare. Este vorba, de exemplu, despre utilizarea de către auditor a unor proceduri neadecvate, interpretarea greșită a probelor de audit și a rezultatelor obținute sau nerecunoașterea erorilor. RNE este riscul ca pe baza eșantioanelor testate să fie obținute concluzii diferite față de concluziile la care s-ar fi ajuns dacă era testată întreaga populație. Mărimea acestui risc depinde de metoda de selecție și de mărimea eșantionului.

2. Descrieți 8 riscuri de audit și explicați răspunsul auditorului la fiecare risc în planificarea auditului societății ALFA.SA.

RA 1: Capitalizarea costurilor de modernizare a site-ului:

Entitatea și-a modernizat în cursul anului site-ul web la un cost de 1,1 milioane RON. Respectiv, există riscul ca aceste costuri să fie contabilizate sub forma unor cheltuieli curente și să nu fie capitalizate.

Răspuns: În conformitate cu IAS 38 costurile de dezvoltare sunt recunoscute ca activ necorporal, dacă există certitudinea obținerii avantajelor economice viitoare și dacă sunt demonstrate anumite condiții. Respectiv, auditorul trebuie să verifice dacă cheltuielile sunt contabilizate corect, optând pentru defalcarea costurilor cu scopul de a evalua nivelul și natura acestor cheltuieli. Auditorul trebuie să stabilească dacă entitatea are intenția de utilizare sau vânzare a necorporalului; să evalueze fezabilitatea tehnică a finalizării activului necorporal modernizat, și nu în ultimul rând să stabilească modul în care activul va genera beneficii economice viitoare.

RA2: Risc asociat sistemului control:

Pe măsură ce site-ul web a fost actualizat, există posibilitatea ca noile procese și sisteme să nu poată înregistra datele în mod fiabil și cu precizie. Acest lucru poate duce la un risc asupra exhaustivității și acurateții datelor din înregistrările contabile.

Răspuns: Auditorul, de asemenea, ar trebui să-și constituie o echipă mixtă formată din auditori financiari și auditori specializați în informatică pentru a se documenta asupra sistemului revizuit și pentru a efectua teste pentru evaluarea acurateții transferului datelor de pe site către sistemul informațional financiar-contabil. Astfel, echipa de audit va putea stabili dacă există puncte slabe aferente programării sau erori de manipulare.

RA3: Riscul de supraevaluare a unui element de activ (depozitul):

Compania a încheiat o tranzacție în februarie pentru achiziția unui nou depozit, anticipându-se ca procedurile juridice să fie finalizate deja la 31 decembrie. Prin urmare, există riscul ca această achiziție să nu fie finalizată până la sfârșitul anului, iar entitatea să includă acest element patrimonial în bilanț la încheierea exercițiului financiar. Aceasta ar conduce la o supraevaluare a activului.

Răspuns: Auditorul trebuie să poarte discuții cu conducerea pentru a preciza dacă tranzacția într-adevăr a fost realizată până la finele exercițiului și trebuie să recurgă la inspecția documentară verificând titlurile de proprietate care ar atesta dreptul de proprietate asupra bunului, anterior începutului următorului an.

RA4: Riscul de supraevaluare a unui element de activ (depozitul):

Compania a încheiat o tranzacție în februarie pentru achiziția unui nou depozit, anticipându-se ca procedurile juridice să fie finalizate deja la 31 decembrie. Prin urmare, există riscul ca această achiziție să nu fie finalizată până la sfârșitul anului iar entitatea să includă acest element patrimonial în bilanț la încheierea exercițiului financiar. Aceasta ar conduce la o supraevaluare a activului

Răspuns: Auditorul trebuie să poarte discuții cu conducerea pentru a preciza dacă tranzacția într-adevăr a fost realizată până la finele exercițiului, și trebuie să recurgă la inspecția documentară, verificând titlurile de proprietate care ar atesta dreptul de proprietate asupra bunului, anterior începutului următorului an.

RA5: Risc de estimare eronată a duratei de viață utile:

Durata de viață utilă a imobilizărilor corporale și a componentelor tehnice a fost prelungită de la 3 la 4 ani, ceea ce presupune o valoare mai mică a valorii amortizabile. Există, deci, riscul ca această reducere să fi apărut cu scopul de a majora profitul.

Răspuns: Sub incidența IAS 16, durata de viață utilă trebuie revizuită periodic și modificată, dacă estimările prezente diferă semnificativ de cele anterioare. Astfel, auditorul ar trebui să ia legătura cu directorii cu privire la acest raționament pentru a stabili cauza prelungirii duratei de viață, cum ar fi îmbunătățirea activului, înlocuirea unor piese cu altele noi s.a.m.d.

RA6: Risc de neîncasare a creanței:

Întrucât unul dintre clienții en-gros ai firmei întâmpină dificultăți în a rambursa soldul restant, există riscul ca această creanță să nu poată fi recuperată și respectiv să fie supraevaluată.

Răspuns: Auditorul trebuie să verifice facturile emise către clienți și să efectueze controlul conturilor de ajustări și de provizioane. Astfel, pentru colectarea probelor de audit auditorul trebuie să recalculeze deprecierile pentru clienții incertiși provizioanele pentru eventualele litigii cu clienții sau pentru garanția serviciilor sau a bunurilor facturate clienților.

RA7: Risc Schema de acordare a bonusurilor:

În cadrul firmei a fost introdus un nou bonus bazat pe targetul de vânzări, ceea ce a condus la creșterea unui număr semnificativ de clienți, ce li s-au oferit termene de creditare favorabile. Prin urmare, există riscul ca angajații din departamentul vânzări să-și maximizeze performanțele anuale pentru a primi acest bonus, oferind termene de creditare clienților, fără a analiza în amănunt dacă aceștia au capacitate de plată. Prin urmare, apar unele îngrijorări cu privire la bonitatea unor clienți, ceea ce conduce la riscul nerecuperării anumitor creanțe. Mai mult de atât, există riscul de denaturare semnificativă ca urmare a înregistrării necorespunzătoare în timp a vânzărilor deoarece există probabilitatea livrării/returnării produselor în exercițiul următor.

Răspuns: În acest caz, auditorul trebuie să insiste pe verificarea regulamentului privind acordarea bonusurilor, a contractelor cu clienții, să testeze suplimentar vânzările și să verifice eventualele anulări/stornări realizate în exercițiul următor. Având în vedere faptul ca numărul de clienți noi a crescut considerabil, trebuie urmărită activitatea acestora deoarece, ei au tendința de a plasa comenzi în cadrul perioadei introductive de două luni, ca mai apoi să returneze bunurile după încheierea exercițiului. Asadar, auditorul ar trebui să verifice tranzacțiile ce au fost efectuate și dacă veniturile obținute au fost recunoscute în exercițiul financiar corect.

RA8: Risc de nedectare a erorilor:

Directorul financiar solicită finalizarea auditului într-un interval de timp mai scurt. Limitarea timpului de efectuare a auditului va spori riscul de nedectare și va pune presiune asupra echipei de audit. Mai mult de atât, responsabilii financiari ai firmei auditate vor avea mai puțin timp pentru prezentarea informației financiare sporind riscul de apariție a denaturărilor semnificative în situațiile financiare.

Răspuns: Echipa de audit trebuie să mențină scepticismul profesional și să fie vigilentă la riscul sporit de apariție a erorilor. De asemenea, o soluție ar fi începerea auditării mai devreme decât termenul stabilit inițial, toate acestea realizându-se în urma unui acord stabilit împreună cu directorul financiar.

RA9: Contabilizarea dividendelor:

Firma intenționează acordarea unui ultim dividend odată ce situațiile financiare sunt prezentate. Dividendele nu ar trebui incluse în situațiile financiare ale anului curent (20X2) întrucât obligația apare după anunțarea acordării dividendelor, adică după încheierea exercițiului. Dacă dividendul va fi inclus în bilanțul exercițiului curent, valoarea capitalurilor proprii stabilită în urma evaluării ar fi mai mică iar valoarea datoriilor ar fi mai mare decât cea reală, aferentă exercițiului curent.

Răspuns: Auditorul trebuie să colaboreze cu conducerea pentru a stabili dacă dividendele nu au fost incluse în datoriile entității din anul curent. De asemenea, este necesară verificarea notelor explicative, dar mai exact trebuie verificate corectitudinea și realitatea mențiunilor aferente dividendelor.

3. Identificați și explicați 5 amenințări cu privire la etica profesională care ar putea afecta independența auditorilor firmei Audit.SRL, în ceea ce privește realizarea auditului firmei ALFA.SA.

Amenințare 1: Amenințare generată de acțiuni de intimidare:

Directorul financiar dorește raportarea rezultatelor financiare mai devreme decât în mod normal și a solicitat ca auditul să fie finalizat într-un interval de timp mai scurt. Acest lucru poate manifesta o intimidare asupra echipei întrucât aceștia se pot simți sub presiune și pot lucra neatent sau superficial pentru a se încadra în termenele impuse, ceea ce ar putea compromite obiectivitatea echipei de audit și calitatea auditului efectuat.

Amenințare 2: Amenințare generată de interesul propriu:

Un director non-executiv al firmei auditate tocmai a demisionat și conducerea a întrebat dacă partenerii de audit îi pot ajuta în procesul de recrutare a noului director non-executiv. Aceasta reprezintă o amenințare privind propriul interes al auditorului, deoarece firma de audit nu poate participa la alegerea membrilor din conducerea firmei, întrucât a unui director ce va avea un rol cheie în supravegherea procesului de audit.

Amenințare 3: Amenințare generată de familiaritate:

Supervizorul controlului calității auditului a fost până anul trecut partenerul misiunii de audit, ceea ce sugerează o amenințare de familiaritate, deoarece auditorul a luat parte la misiuni de asigurare pe o perioadă de timp îndelungată și s-ar putea să nu-și păstreze scepticismul profesional și obiectivitatea.

Amenințare 4: Amenințare generată de interesul propriu și de intimidare:

Firma de audit prestează către entitatea auditată servicii fiscale și servicii de recrutare a directorului non-executiv, sugerând un interes personal sau amenințare generată de acțiuni de intimidare pentru că nivelul onorariilor pentru serviciile prestate ar avea o pondere mare în totalul veniturilor firmei de audit. Astfel, există riscul ca firma de audit să-și piardă obiectivitatea în misiunile de asigurare, pentru a nu pierde un client important.

Amenințare 5: Amenințare generată de interesul propriu (onorariile restante):

20% din onorariul de audit de anul trecut este încă restantă și trebuia să fie plătit trei luni în urmă. În acest caz poate apărea o amenințare de interes propriu deoarece echipa de audit poate simți presiunea de a accepta anumite ajustări contabile pentru a li se plăti onorariul cuvenit din

anul precedent și din anul curent.

Amenințare 6: Amenințare generată de interesul propriu (datorii contingente):

Directorul financiar a recomandat comitetului de audit al firmei supuse auditului ca onorariul de audit din acest an să se bazeze pe profitul înainte de impozitare, care constituie o datorie contingentă. Dacă onorariul este bazat pe profit, echipa de audit ar avea tendința să ignore ajustările de audit care ar reduce profitul.

4. Pentru fiecare amenințare identificată, propuneți măsuri de reducere a riscului la un nivel acceptabil

Răspuns amenințare 1:

Partenerul de audit trebuie să discute cu directorul financiar despre intervalul de timp destinate auditului pentru a stabili dacă este posibilă începerea demersului de audit mai devreme decât termenul stabilit inițial pentru a asigura echipei de audit un fond de timp adecvat pentru colectarea probelor. Dacă nu este posibil, auditorul trebuie să informeze directorul financiar că echipa va efectua auditul în conformitate cu toate standardele internaționale de audit și procedurile de control al calității și prin urmare, este puțin probabil ca auditul să fie finalizat mai devreme. Dacă intimidarea continuă, auditorul ar putea refuza misiunea de audit

Răspuns amenințare 2:

În procesul de recrutare, auditorul își poate asuma doar anumite roluri, cum ar fi revizuirea calificărilor candidaților și a eligibilității. Totuși, firma de audit nu trebuie să participe la luarea deciziilor de către conducere, și respectiv nu are dreptul să propună candidați pentru această poziție sau să facă alegerea finală.

Răspuns amenințare 3:

Codul de etică prevede rotația partenerului cheie de audit după o perioadă predeterminată, de obicei de maximum șapte ani. Prin urmare, o soluție ar fi ca supervisorul să nu mai participe la misiuni de asigurare la aceeași companie pentru o perioadă de 3 ani de la încetarea activităților de audit prestate.

Răspuns amenințare 4:

Atunci când totalul onorariilor încasate de la o entitate auditată în fiecare dintre ultimele trei exerciții financiare consecutive depășește 15 % din totalul onorariilor încasate de firma de audit, atunci firma de audit aduce faptul respectiv la cunoștința comitetului de audit și discută cu acesta din urmă despre amenințările la adresa independenței sale și despre măsurile de protecție aplicate pentru diminuarea acelor amenințări. Înainte de elaborarea raportului de audit, comitetul de audit analizează dacă este nevoie ca o altă firmă de audit să verifice sistemul de control de calitate misiunii de audit. În cazul în care onorariile continuă să depășească 15 % din totalul încasat de către o firmă de audit, comitetul de audit decide, pe baza unor criterii obiective, dacă firma de audit poate continua să efectueze auditul statutar pe o perioadă suplimentară care în niciun caz nu poate depăși doi ani. De, asemenea, dacă onorariile acordate de firma auditată depășesc pragul stabilit, trebuie informate și persoanele responsabile cu guvernanta.

Răspuns amenințare 5:

Firma de audit ar trebui să stabilească împreună cu persoanele însărcinate cu guvernanta anumite termene de plată stabilite în așa mod, încât firma de audit să-și primească onorariile înainte de a efectua obună parte a misiunii.

Răspuns amenințare 6:

Respectând Codul de Etică, firma de audit nu ar trebui să accepte plata unor onorarii contingente și ar trebui să comunice persoanelor însărcinate cu guvernanta că onorariul se bazează pe nivelul de pregătire și competență a echipei și pe perioada de timp.

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND CONTROLUL CALITĂȚII (ISQC)
1, CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ
AUDITURI ȘI REVIZUIRI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI
ALTE MISIUNI DE ASIGURARE ȘI SERVICII CONEXE**

Subiectul 1 REZOLVARE

1. Acceptați calitatea de partener însărcinat cu revizuirea controlului de calitate pentru misiunea de audit statutar de la Entitatea SA? Justificați răspunsul prin referire la cerințele *ISQC 1 Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuiți ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe („ISQC 1”)*.

Deși calificările deținute și experiența reprezintă un avantaj pentru eligibilitatea în rândul persoanelor care efectuează controlul de calitate, din cauza lipsei obiectivității (relații de prietenie) trebuie refuzată calitatea de partener însărcinat cu revizuirea controlului de calitate pentru misiunea de audit statutar de la Entitatea SA – entitate cotată.

Precizările ISQC 1 sunt foarte clare în această privință: *Politicele și procedurile firmei trebuie să prevadă înlocuirea persoanei care efectuează controlul de calitate al misiunii în cazul în care capacitatea acesteia de a efectua o revizuire obiectivă pare a fi afectată.*

În concluzie, deși termenele de raportare sunt foarte strânse, trebuie identificată o soluție de către conducerea Firmei de Audit SRL în sensul numirii altei persoane pentru efectuarea controlului de calitate.

2. Există încălcări ale Codului Etic din partea echipei de audit statutar desemnată pentru Entitatea SA?

Participarea la un eveniment organizat de Entitatea SA nu presupune o amenințare la adresa independenței dacă sunt respectate cerințele Codului Etic.

În secțiunea „Cadouri și ospitalitate” aplicabilă misiunilor de audit este prevăzut: *O firmă, o firmă din rețea sau un membru al echipei de audit nu trebuie să accepte cadouri și ospitalitate*

din partea unui client de audit, cu excepția cazului în care valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.

Clasificarea ca neînsemnată a valorii materialelor promoționale rezultă în mod clar din enunț (fiind sub pragul stabilit de Firma de Audit SRL prin politicile și procedurile interne). Alte argumente pentru care este susținută afirmația de neîncălcare a Codului Etic se referă la faptul că acest cadou este ocazional oferit (cu prilejul aniversării a 50 de ani de activitate) – deci, este un eveniment de afaceri și se presupune că toți partenerii Entitatea SA invitați au primit acele materiale promoționale care au caracter simbolic și nu au influențat în mod particular obiectivitatea echipei de audit.

3. Care sunt principiile fundamentale ale Codului Etic?

Codul Etic emis de IESBA stabilește principiile fundamentale de etică profesională, printre care se numără:

- (a) Integritatea;*
- (b) Obiectivitatea;*
- (c) Competența profesională și atenția cuvenită;*
- (d) Confidențialitatea; și*
- (e) Conduita profesională.*

4. În ce condiții poate accepta Firma de Audit SRL cele două misiuni suplimentare la Entitatea SA conform ISAE 3000?

ISQC 1 prevede în secțiunea de „Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice”:

Firma trebuie să stabilească politici și proceduri pentru acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice, cu rolul de a oferi firmei o asigurare rezonabilă că va accepta și continua doar relațiile și misiunile în care firma:

- a) Are competența, capacitatea, timpul și resursele necesare pentru a efectua misiunea;*
- b) Se poate conforma dispozițiilor de etică relevante; și*
- c) A determinat gradul de integritate al clientului și nu deține informații care ar indica lipsa de integritate a clientului.*

Astfel de politici și proceduri prevăd ca:

- a) Firma să obțină informațiile considerate necesare în circumstanțele date înainte de acceptarea unei misiuni cu un client nou atunci când decide dacă să continue o misiune existentă și atunci când analizează dacă să accepte o misiune nouă pentru un client existent.*
- b) Dacă se identifică un potențial conflict de interese cu privire la acceptarea unei misiuni cu un client nou sau cu un client existent, firma trebuie să decidă dacă este adecvat să accepte misiunea.*
- c) Dacă au fost identificate probleme și firma decide să accepte sau să continue relația cu clientul sau o misiune specifică, firma trebuie să documenteze modul în care au fost soluționate problemele respective.*

În speța dată, calitatea de auditor statutar presupune că testele privind independența echipei de audit au fost realizate și nu au fost identificate amenințări. Misiunile de asigurare conform ISAE 3000 presupun, de asemenea, respectarea cerințelor de independență ale Codului Etic. Misiunile respective nu sunt menționate ca servicii interzise, prin urmare, Firma de Audit SRL poate analiza în etapa următoare posibilitatea efectuării acestor misiuni.

Aspectele relevante de analizat în continuare se referă la competență, capacitatea, timpul și resursele necesare. În ceea ce privește misiunea de asigurare privind Raportul curent, în conformitate cu aspectele descrise în enunț, nu există motive care să ne conducă la aprecierea că Firma de Audit să nu dețină competențele necesare (nu trebuie să uităm că este vorba de o entitate cotate care are și tranzacții cu entități afiliate, iar premisa competențelor a fost inițial abordată la contractarea misiunii de audit statutar). Timpul și resursele reprezintă aspectele principale de analizat (termenul pentru emiterea unui asemenea raport fiind 31 ianuarie 2022).

În ceea ce privește oferirea unei misiuni de asigurare pe ISAE 3000 pentru Raportul de sustenabilitate, partea de independență se presupune că a fost îndeplinită ca cerință. În ceea ce privește competențele, este un domeniu nou și nu se oferă informații detaliate în enunț din care să putem aprecia dacă Firma de Audit SRL are personal angajat cu acest tip de competențe.

5. Referitor la aspectele menționate în enunț, care sunt constatările dvs. referitoare la respectarea cerințelor ISQC 1?

Conform cerințelor ISQC 1 – *Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să îi ofere o asigurare rezonabilă că deține suficient personal cu competența, capacitățile și angajamentul necesare față de principiile etice pentru:*

- a) *A efectua misiuni în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile; și*
- b) *A permite firmei sau partenerilor de misiune să emită rapoarte adecvate în circumstanțele date.*

Există o sincopă în ceea ce privește formarea profesională a personalului în perioada martie 2020 – martie 2022 în sensul suspendării cursurilor de formare profesională și neîndeplinirea cerințelor politicilor interne ale firmei. Chiar dacă au existat restricții, firma de audit ar fi trebuit să utilizeze mijloacele de comunicare on-line și să organizeze aceste cursuri. În modul de comunicare asincron, ar fi putut fi utilizate cursurile de formare profesională puse la dispoziție de Camera Auditorilor Financiari din România care a primit delegare în această privință de la ASPAAS.

Un alt aspect este legat de securitatea datelor Firmei de Audit SRL – stocarea pe un server exclusiv la sediul firmei prezintă riscuri mari de pierdere a informațiilor, fapt pentru care se impune propunerea adresată conducerii Firmei de Audit SRL de a asigura salvarea informațiilor și pe un server situat în exteriorul companiei plus alte mijloace de recuperare și salvare a datelor având în vedere simultan și problemele legate de confidențialitatea datelor.

Subiectul 2 REZOLVARE

1. Ce politici și proceduri care să faciliteze menținerea obiectivității persoanei care efectuează controlul de calitate al misiunii trebuie să stabilească Best Practice Audit SRL?

Best Practice Audit SRL trebuie să stabilească politici și proceduri care să faciliteze menținerea obiectivității persoanei care efectuează controlul de calitate al misiunii.

Prin urmare, astfel de politici și proceduri garantează faptul că persoana care efectuează controlul de calitate al misiunii:

- nu va fi selectată de către partenerul de misiune, în măsura în care acest lucru este posibil;
- nu va participa în alt mod la misiune pe parcursul perioadei de revizuire;
- nu va lua decizii în numele echipei misiunii și
- nu intră sub incidența altor considerente speciale care i-ar putea afecta obiectivitatea.

2. Acceptați calitatea de partener responsabil cu revizuirea controlului de calitate pentru misiunea de audit statutar de la Entity SA? Justificați răspunsul prin referire la cerințele ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe („ISQC 1”).

Da, din perspectiva deținerii calificărilor adecvate și experienței corespunzătoare pentru eligibilitatea în rândul persoanelor care efectuează controlul de calitate puteți accepta calitatea de partener responsabil cu revizuirea controlului de calitate. Dar în ceea ce privește revizuirea controlului de calitate aferent misiunii de audit statutar realizat la Entity SA, acest lucru nu este posibil datorită unei posibile lipse a obiectivității (în România biserica are o importanță aparte și generează relații speciale cum este cea de naș-fîn) și, prin urmare, trebuie refuzată calitatea și informat directorul Best Practice Audit SRL.

În acest sens sunt foarte clare prevederile ISQC 1: *Politicile și procedurile firmei trebuie să prevadă înlocuirea persoanei care efectuează controlul de calitate al misiunii în cazul în care capacitatea acesteia de a efectua o revizuire obiectivă pare a fi afectată.*

Prin urmare, trebuie identificată o soluție de către directorul Best Practice Audit SRL, în sensul numirii altei persoane pentru realizarea controlului de calitate aferent misiunii de audit statutar realizat la Entity SA.

3. Există încălcări ale Codului Etic din partea echipei de audit statutar desemnată pentru Listed SA?

Firma sau un membru al echipei de asigurare nu trebuie să accepte cadouri și ospitalitate din partea unui client de asigurare, cu excepția cazului în care valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.

În acest caz trebuie investigat, inclusiv disciplinar, raportat la înțelegerea de către membrii echipei de audit a prevederilor *Codului etic pentru profesioniștii contabili emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili („Codul IESBA”)*, modul în care s-a derulat misiunea de audit, respectiv emiterea unei opinii de audit inadecvate, deoarece acordarea/primirea de cadouri și ospitalitate este apreciată ca având intenția de a influența în

mod inadecvat comportamentul, chiar dacă valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.

Primirea de cadouri și ospitalitate reprezintă o amenințare la adresa independenței auditorului financiar.

În secțiunea „Cadouri și ospitalitate” aplicabilă misiunilor de audit este prevăzut: *O firmă, o firmă din rețea sau un membru al echipei de audit nu trebuie să accepte cadouri și ospitalitate din partea unui client de audit, cu excepția cazului în care valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.*

Prin urmare, pe lângă investigațiile interne, Best Practice Audit SRL va urmări modul în care să deconteze costurile de cazare și/sau masă, respectiv să aprecieze dacă valoarea cadourilor primite reprezintă o practică generală a Listed SA cu partenerii săi, respectiv dacă valoarea cadourilor se încadrează sub nivelul valoric al pragului stabilit prin politicile și procedurile interne.

4. Ce înțelegeți prin scepticism profesional conform cerințelor ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe („ISQC 1”)?

Auditorul trebuie să planifice și să efectueze un audit cu scepticism profesional, recunoscând faptul că pot exista circumstanțe care pot determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare.

Scepticismul profesional presupune, de exemplu, atenția față de:

- probe de audit care contrazic alte probe de audit obținute.
- informațiile care pun la îndoială credibilitatea documentelor și răspunsurile la interviuri care vor fi folosite ca probe de audit.
- condițiile care ar putea indica o posibilă fraudă.
- circumstanțele care sugerează necesitatea efectuării de proceduri de audit în plus față de cele prevăzute de ISA-uri.

Mentținerea scepticismului profesional pe parcursul auditului este necesară pentru ca auditorul să poată, de exemplu, reduce riscul privind:

- nesesizarea unor circumstanțe neobișnuite.
- generalizarea excesivă în momentul formulării concluziilor pe baza observațiilor de audit.
- folosirea unor ipoteze necorespunzătoare în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit și în evaluarea rezultatelor acestora.

Scepticismul profesional este necesar pentru evaluarea critică a probelor de audit. Scepticismul profesional include punerea la îndoială a probelor de audit contradictorii și a credibilității documentelor și răspunsurilor la interviuri și a altor informații obținute de la conducere și de la persoanele responsabile cu guvernanta. Acesta mai presupune și luarea în considerare a suficienței și gradului de adecvare ale probelor de audit obținute în circumstanțele date, de exemplu, în cazul în care au existat factori de risc de fraudă și un singur document, cu o natură susceptibilă de fraudă, este singura dovadă care stă la baza unei valori semnificative la nivelul situațiilor financiare.

Auditorul poate accepta registre și documente ca fiind autentice, cu excepția cazului în care el are motive să creadă contrariul. Cu toate acestea, auditorul trebuie să analizeze credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate ca probe de audit. În cazul în care există îndoieli cu privire la credibilitatea informațiilor sau indicii cu privire la posibile fraude (de exemplu, când condițiile identificate pe parcursul auditului îl determină pe auditor să creadă că un document ar putea să nu fie autentic sau că termenele unui document ar fi putut fi falsificate), ISA-urile impun auditorului să facă investigații suplimentare și să determine ce modificări sau completări la procedurile de audit sunt necesare pentru a rezolva acel aspect. Nu se poate aștepta ca auditorul să nu țină seama de experiența anterioară cu privire la onestitatea și integritatea conducerii entității și a persoanelor responsabile cu guvernanta. Cu toate acestea, convingerea că membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanta acționează cu onestitate și integritate nu îl exonerează pe auditor de necesitatea menținerii scepticismului profesional și nu îi permit auditorului să fie mulțumit de probe de audit mai puțin convingătoare în obținerea unei asigurări rezonabile.

5. În ce condiții poate accepta Best Practice Audit SRL să pună la dispoziția clientului documentația cu privire la modul în care a fost cuantificat provizionul privind beneficiile angajaților după pensionare în cadrul contractului colectiv de muncă?

Documentația misiunii este proprietatea firmei, exceptând cazul în care este specificat contrariul în legislație sau reglementări. Best Practice Audit SRL are posibilitatea de a pune la dispoziția clientului, din propria inițiativă, fragmente sau extrase din documentația misiunii, cu condiția ca o astfel de divulgare să nu afecteze validitatea activității desfășurate sau, în cazul misiunilor de asigurare, independența firmei sau a personalului acesteia. Calculele realizate cu privire la estimarea provizionului privind beneficiile angajaților după pensionare poate fi pus la dispoziția clientului, fiindu-i utilă, probabil, și dintr-o nouă repoziționare cu privire la constituirea unui asemenea tip de provizion pentru anul în curs.

Din perspectiva validității și probațiunii posibile, stocarea pe un server exclusiv la sediul firmei prezintă riscuri mari de pierdere a informațiilor, fapt pentru care se impune propunerea adresată directorului Best Practice SRL de sporire a siguranței datelor sub aspectul riscului de pierdere, cât și al confidențialității acestora.

Subiectul 3 REZOLVARE

1. În cadrul întâlnirii cu conducerea firmei, prezentați care sunt responsabilitățile acesteia privind calitatea în cadrul firmei și elementele unui sistem de control a calității

Responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul firmei au în vedere dezvoltarea și promovarea unei culturi interne bazate pe calitate, calitatea fiind esențială pentru efectuarea misiunilor de audit.

Promovarea unei astfel de culturi interne presupune:

- (a) Stabilirea unor politici și proceduri care să trateze evaluarea performanței, compensarea și promovarea personalului pentru a demonstra angajamentul firmei de asigurare a calității;
- (b) Desemnarea responsabilităților de conducere astfel încât considerentele comerciale să nu prevaleze în fața calității activității desfășurate;
- (c) Alocarea de resurse suficiente pentru dezvoltarea, documentarea și sprijinirea politicilor și procedurilor de control al calității.

De asemenea, promovarea unei culturi interne orientate spre calitate depinde de acțiunile și mesajele clare, frecvente și consecvente de la toate nivelurile de conducere ale firmei, care pun accentul pe politicile și procedurile de control al calității și care prevăd:

- (a) Desfășurarea activității în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile; și
- (b) Emiterea de rapoarte adecvate circumstanțelor date.

Un sistem de control al calității trebuie să cuprindă politici și proceduri care să trateze fiecare dintre următoarele elemente:

- (a) Responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul firmei.
- (b) Dispozițiile de etică relevante.
- (c) Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice.
- (d) Resursele umane.
- (e) Efectuarea misiunilor.
- (f) Monitorizarea.

2. Propuneți măsuri pentru desemnarea echipelor misiunii.

Pentru *desemnarea unui partener pentru fiecare misiune*, firma trebuie să stabilească politicile și proceduri care să prevadă ca:

- (a) Identitatea și rolul partenerului de misiune să fie comunicate membrilor-cheie din conducerea clientului și persoanelor responsabile cu guvernanta;

(b) Partenerul de misiune să dețină capacitatea, competențele și autoritatea necesare pentru a-și îndeplini rolul; și

(c) Responsabilitățile partenerului de misiune să fie clar definite și comunicate acestuia.

Politicile și procedurile privind desemnarea partenerilor de misiune pot include sisteme de monitorizare a volumului de activitate și disponibilitatea partenerilor de misiune, astfel încât aceștia să aibă suficient timp pentru a-și îndeplini responsabilitățile în mod adecvat

De semnarea, echipelor misiunii și stabilirea nivelului de monitorizare necesar presupun, de exemplu, ca firma să aibă în vedere următoarele aspecte:

- Cunoștințele și experiența practică a echipei misiunii cu privire la misiuni de natură și cu o complexitate asemănătoare dobândite prin formare și participare adecvate;
- Cunoașterea de către echipa misiunii a standardelor profesionale și a dispozițiilor legale și de reglementare;
- Cunoștințele tehnice și experiența profesională a echipei misiunii, inclusiv cunoștințele de tehnologia informațiilor relevantă;
- Cunoștințele echipei misiunii cu privire la sectoarele de activitate relevante în care operează clientul;
- Capacitatea echipei misiunii de a aplica raționamentul profesional; și
- Înțelegerea politicilor și procedurilor de control al calității din cadrul firmei.

3. Propuneți măsuri pentru continuarea relațiilor cu clienții.

Firma trebuie să stabilească politici și proceduri pentru continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice, cu rolul de a oferi firmei o asigurare rezonabilă că va accepta și continua doar relațiile și misiunile în care firma:

- (a) Are competența, capacitatea, timpul și resursele necesare pentru a efectua misiunea;
- (b) Se poate conforma dispozițiilor de etică relevante; și
- (c) A determinat gradul de integritate al clientului și nu deține informații care ar indica lipsa de integritate a clientului.

Astfel de politici și proceduri prevăd ca:

- (a) Firma să obțină informațiile considerate necesare în circumstanțele date înainte de acceptarea unei misiuni cu un client nou atunci când decide dacă să continue o

misiune existentă și atunci când analizează dacă să accepte o misiune nouă pentru un client existent.

- (b) Dacă se identifică un potențial conflict de interese cu privire la acceptarea unei misiuni cu un client existent, firma trebuie să decidă dacă este adecvat să accepte misiunea.
- (c) Dacă au fost identificate probleme și firma decide să continue relația cu clientul sau o misiune specifică, firma trebuie să documenteze modul în care au fost soluționate problemele respective.

În momentul în care firma evaluează dacă are competența, capacitatea și resursele necesare pentru a contracta o nouă misiune cu un client existent, acesta trebuie să revizuiască dispozițiile specifice ale misiunii, precum și profilul parterului existent și al membrilor personalului de la toate nivelurile relevante, inclusiv dacă:

- Personalul firmei deține informații privind sectoarele de activitate relevante sau subiecte specifice;
- Personalul firmei are experiență în ceea ce privește dispozițiile de raportare sau de reglementare relevante sau are capacitatea de a dobândi aptitudinile și cunoștințele necesare în mod eficient;
- Firma deține suficient personal cu competența și capacitatea necesare;
- Sunt disponibili experți, în caz de necesitate;
- Sunt disponibile persoane care îndeplinesc criteriile și dispozițiile de eligibilitate pentru a efectua revizuirea de control de calitate a misiunii, în caz de necesitate; și
- Firma are posibilitatea de a finaliza misiunea până la termenul de raportare stabilit.

De asemenea, pentru continuarea unei misiuni de audit și a relației cu clientul, firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să trateze circumstanțele în care firma obține informații care ar fi determinat-o să refuze misiunea dacă acele informații ar fi fost disponibile anterior. Astfel de politici și proceduri trebuie să prevadă:

- (a) Responsabilitățile legale și profesionale care se aplică în aceste circumstanțe, inclusiv existența unei dispoziții care să impună firmei să înștiințeze persoana sau persoanele care a (au) efectuat desemnarea sau, în unele cazuri, autoritățile competente; și
- (b) Posibilitatea de retragere din misiune sau atât din misiune.

Nu în ultimul rând, trebuie avute în vedere problemele semnificative apărute pe parcursul misiunii actuale sau al unor misiuni anterioare și consecințele acestora asupra continuării relației cu clientul.

4. Propuneți măsuri privind resursele umane

Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să îi ofere o asigurare rezonabilă că deține suficient personal cu competența, capacitățile și angajamentul necesare față de principiile etice pentru:

- (a) A efectua misiuni în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile; și
- (b) A permite firmei sau partenerilor de misiune să emită rapoarte adecvate în circumstanțele date.

Aspectele privind personalul, relevante pentru politicile și procedurile firmei și pentru procedurile referitoare la resursele umane includ, de exemplu:

- Recrutarea;
- Evaluarea performanței;
- Capacitățile, inclusiv timpul necesar îndeplinirii sarcinilor;
- Competența;
- Dezvoltarea profesională;
- Promovarea;
- Compensarea;
- Estimarea nevoilor de personal.

Politicile și procedurile de recrutare eficiente îi permit firmei să selecteze persoane cu integritate, care pot să își dezvolte competențele și capacitățile necesare pentru efectuarea activităților firmei și care posedă caracteristicile adecvate care să le permită să acționeze competent.

Subiect 4 REZOLVARE

1. Tipul amenințării conform Codului Etic, la adresa independenței

În acest caz există o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare. Este situația în care o rudă imediată a unui membru al echipei de audit este angajată într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra poziției financiare, performanței financiare sau fluxurilor de trezorerie ale clientului.

2. Măsurile de protecție care se impun

Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.

O persoană nu trebuie să participe în calitate de membru al echipei de audit atunci când oricare dintre rudele sale imediate:

- (a) Este un director sau un responsabil al clientului de audit;
- (b) Este un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie; sau
- (c) A ocupat o astfel de poziție în orice perioadă acoperită de misiune sau de situațiile financiare.

În acest caz, soția unui membru din echipa misiunii este în ipostaza descrisă ca fiind soție (rudă imediată) având calitatea, la societatea ACCENT S.A. de director economic, postură din care poate influența situațiile financiare asupra cărora firma de audit va exprima o opinie.

3. Responsabilitatea membrului echipei de audit

Angajații firmei trebuie să consulte politicile și procedurile firmei dacă sunt conștienți de existența unei relații personale sau de familie între un director sau un responsabil al clientului de audit sau un angajat al clientului de audit aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Asigurarea calității misiunii de audit nu se poate asigura dacă sunt întreprinse măsuri pentru asigurarea independenței chiar și de către simpli membri ai echipei misiunii.

4. Responsabilitățile partenerului de misiune, privind asigurarea calității misiunii

4.1. Privind respectarea independenței ca principiu etic fundamental

Partenerul de misiune, în circumstanțele date poate acționa în două momente

La momentul deciziei privind Acceptarea și/continuarea relațiilor cu clienții, și a misiunilor de audit

Partenerul de misiune trebuie să fie convins că au fost urmate procedurile adecvate cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit și trebuie să determine dacă concluziile în această privință sunt adecvate.

Dacă partenerul de misiune obține informații care ar fi putut determina firma să refuze misiunea de audit în cazul în care acele informații ar fi fost disponibile anterior, partenerul de misiune

trebuie să comunice cu promptitudine acele informații firmei, astfel încât firma și partenerul de misiune să poată lua măsurile adecvate.

La momentul desemnării echipelor misiunii

Partenerul de misiune trebuie să fie convins că echipa misiunii și orice experți ai auditorului care nu fac parte din echipa misiunii dispun, împreună, de competența și capacitățile corespunzătoare pentru:

- (a) A efectua misiunea de audit în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile;
- (b) A permite emiterea unui raport al auditorului adecvat circumstanțelor date.

Așadar, partenerul de misiune are două opțiuni:

- Fie de a nu accepta misiunea, sau de a nu continua colaborarea cu clientul de audit privind auditul statutar;
- Fie de a proceda la substituirea membrului echipei care, dacă ar continua să facă parte din echipă ar genera o situație de încălcare a Codului Etic și al ISQC 1

Pe parcursul derulării misiunii

Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru efectuarea revizuirilor în conformitate cu politicile și procedurile de revizuire ale firmei.

La data raportului auditorului sau anterior acesteia, partenerul de misiune trebuie să fie convins, în urma revizuirii documentației de audit și a unei discuții cu echipa misiunii, că au fost obținute suficiente probe de audit adecvate pentru a sprijini concluziile obținute și pentru ca raportul auditorului să fie emis.

De o manieră generală partenerul de misiune trebuie:

- a) Să își asume responsabilitatea de a se asigura că echipa misiunii procedează la consultările adecvate în legătură cu aspectele dificile sau controversate;
- b) Să fie convins că membrii echipei misiunii au procedat la consultările adecvate în decursul misiunii, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte persoane de la nivelul corespunzător din cadrul firmei sau din afara acesteia;
- c) Să fie convins că natura și aria de acoperire ale acestor consultări, precum și concluziile rezultate în urma acestora, sunt convenite cu partea consultată; și
- d) Să stabilească dacă au fost implementate concluziile rezultate în urma acestor consultări.

În acest caz, al societății ACCENT S.A., ***partenerul de misiune, privind revizuirea de control de calitate a misiunii, ar fi trebuit:***

- (a) Să determine dacă a fost desemnată o persoană care efectuează controlul de calitate al misiunii;

- (b) Să discute aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizuirii de control de calitate a misiunii, cu persoana care efectuează controlul de calitate al misiunii; și
- (c) Să nu dateze raportul auditorului până la finalizarea revizuirii de control de calitate a misiunii.

Emiterea raportului, indiferent de motiv, înainte de revizuirea de control de calitate, este de natură să conducă la încălcarea prevederilor ISQC1. Mai mult, nediscutarea aspectelor sensibile, interpretabile și nerealizarea controlului de calitate sunt elemente care, în plus, demonstrează încălcarea prevederilor ISQC1.

5. Responsabilitățile ale persoanei responsabile cu sistemul de asigurare a calității misiunii

Persoana care efectuează controlul de calitate al misiunii trebuie să realizeze o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului. Această evaluare trebuie să includă:

- (a) Discutarea aspectelor semnificative cu partenerul misiunii;
- (b) Revizuirea situațiilor financiare și a versiunii preliminară a raportului auditorului;
- (c) Revizuirea documentației de audit selectate referitoare la raționamentele semnificative ale echipei misiunii și la concluziile formulate de aceasta; și
- (d) Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului și analizarea măsurii în care proiectul de raport al auditorului este adecvat

Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, la efectuarea unei revizuirii de control de calitate a misiunii, persoana care realizează controlul de calitate al misiunii trebuie să analizeze, de asemenea, următoarele:

- (a) Evaluarea de către echipa misiunii a independenței firmei în legătură cu misiunea de audit;
- (b) Dacă a avut loc o consultare adecvată cu privire la aspecte care implică diferențe de opinie sau la alte aspecte dificile ori controversate, precum și concluziile rezultate în urma consultării respective; și
- (c) Dacă documentația de audit selectată pentru revizuire reflectă activitatea desfășurată pentru raționamentele semnificative și sprijină concluziile obținute.

În cazul de față, posibilele divergențe profesionale dintre partenerul misiunii și persoana responsabilă de asigurarea calității misiunii ar fi putut conduce la asigurarea unei dezbatere care să conducă la îmbunătățirea raționamentelor profesionale, la asigurarea calității și respectarea ISQC 1. Cu atât mai mult cu cât Comitetul Partenerilor, la nivelul firmei de audit, AUDITING SRL, este desemnat să tranșeze soluțiile profesionale care se impun.

Subiectul 5 REZOLVARE

- 1. Descrieți procedurile de audit de fond (PAF) pe care ar trebui să le efectuați pentru a confirma aserțiunile privind caracterul complet, apariția, valoarea și perioada corespunzătoare aferentă achizițiilor, cu impact asupra datoriilor comerciale din situațiile financiare ale ALFA SA. Pentru fiecare procedură explicați scopul acesteia**

PAF 1:

Efectuarea procedurilor analitice privind achizițiile: spre exemplu se compară anul curent cu anul precedent, lunar, raportul dintre achiziții și datorii și se analizează orice modificare semnificativă.

Scop:

Se oferă o siguranță cu privire la caracterul complet, dar și realitatea valorilor înregistrate în conturi.

PAF 2:

Pentru un eșantion de facturi plătite, să verifice dacă NIR-urile sunt atașate.

Scop:

În acest mod se confirmă faptul că factura cu NIR asociat trebuia inclusă în registrul datoriilor.

PAF 3:

Pentru un eșantion de facturi, este necesară verificarea detaliilor în registrul de plăți electronic, asigurându-se că a fost actualizat contul corect și că suma facturată este corectă.

Scop:

Confirmă caracterul complet și exactitatea înregistrării facturilor de plătit în registru.

PAF 4:

Pentru eșantionul de înregistrări din registrul de plăți, se acceptă lista de plăți electronice confirmând că numele și suma furnizorului sunt corecte.

Scop:

Se asigură că datoriile a fost achitată de către ALFA SA și că, lista de plăți este completă și exactă.

PAF 5:

Pentru eșantionul de intrări (facturi noi aflate în plată) din lista de plăți electronice, se verifică detaliile extrasului de cont primit de la bancă.

Scop:

Se asigură că plata a fost realizată efectiv către acel furnizor.

PAF 6:

Pentru un eșantion de intrări (facturi noi aflate în plată) de pe fiecare listă de plăți electronice, se verifică detaliile de pe factura de achiziție.

Scop:

Se asigură că plata a fost efectuată pentru o răspundere asumată de ALFA SA, conform NIR.

PAF 7:

Pentru un eșantion de plăți din lista de plăți electronice este necesară obținerea extraselor de cont de la bancă.

Scop:

Se confirmă că plățile efectuate se referă la ALFA SA doar către furnizorii autorizați.

PAF 8:

Pentru un eșantion de NIR-uri, se verifică dacă valorile acestora coincid cu sumele de pe facturi și sunt înregistrate în exercițiul financiar corect.

Scop:

Se asigură că sumele sunt incluse corect în perioada financiară de auditat.

PAF 9:

Verificarea NIR-urilor și a datei de recepție a mărfurilor pentru a ne asigura că bunurile primite după sfârșitul anului nu sunt incluse.

Scop:

Se asigură că sumele sunt incluse corect în perioada financiară.

PAF 10:

Pentru un eșantion de valori din registrul datoriilor, este necesară verificarea datelor din facturi și din alte documente justificative, precum NIR-urile.

Scop:

Se oferă o siguranță cu privire la confirmarea existenței/realității datelor.

PAF 11:

Verificarea comenzilor restante din fișierul „comenzi plasate” pentru orice comandă finalizată, dar nefacturată încă.

Scop:

Se asigură că sumele sunt incluse corect în perioada financiară.

2. Descrieți procedurile de audit (PA) pe care ar trebui să le efectuați cu privire la soldul datoriilor comerciale din situațiile financiare ale ALFA SA. Pentru fiecare procedură, explicați scopul acesteia

PA 1:

Obținerea listei soldurilor datoriilor comerciale din registrul de plăți la sfârșitul exercițiului.

Scop:

Se asigură că lista este completă, corectă și exactă.

PA 2:

Pentru facturile care nu sunt înregistrate în registru, este necesar să se verifice primirea mărfurilor conform NIR-ului atașat facturii.

Scop:

Se asigură că toate obligațiile au fost înregistrate la sfârșitul exercițiului, respectând caracterul complet.

PA 3:

Revizuirea registrului de plăți pentru facturi neplătite și aflarea motivul neplății acestora de la persoana autorizată cu realizarea plăților.

Scop:

Se confirmă faptul că bunurile sunt returnate, acesta fiind unul din motivul neplății.

PA 4:

Să se asigure că datoriile au fost incluse în situațiile financiare la secțiunea corespunzătoare.

Scop:

Se confirmă clasificarea corectă a datoriilor în situațiile financiare.

PA 5:

Pentru un eșantion de NIR-uri, la sfârșitul exercițiului, se vor verifica dacă sumele sunt incluse în registrul de datorii pentru bunurile primite înainte de sfârșitul exercițiului.

Scop:

Se asigură că sumele sunt incluse corect în perioada financiară corespunzătoare

3. Descrieți controalele interne care ar trebui să existe asupra datelor permanente din fișierul principal al datoriilor comerciale în sistemul informatic al ALFA SA

- a) Orice adăugare, modificare sau ștergere în registrul de plăți trebuie să fie autorizată de persoana responsabilă, autorizată.
- b) Toate modificările aduse registrului de plăți trebuie păstrate în registru și revizuite în mod regulat de către contabilul-șef pentru a se asigura că modificările survenite sunt veridice.
- c) Contabilul-șef ar trebui să revizuiască lista de furnizori în mod regulat și să-i șteargă pe cei care nu mai sunt utilizați sau autorizați.
- d) Accesul la fișier este realizat prin date de conectare și trebuie solicitate parole, acestea fiind schimbate în mod regulat.
- e) Autentificarea este revizuită în mod regulat de către departamentul IT pentru a detecta orice tentativă neautorizată pentru a accesa fișierul principal al datoriilor.
- f) Ar trebui realizată în mod regulat o comparație între lista de furnizori autorizați de pe lista electronică a furnizorilor și registrul de plăți. Orice furnizor nou de pe lista de furnizori ar trebui adăugat în registrul datoriilor în pregătirea plății.
- g) Software-ul ar trebui să respingă ștergerea unui cont de furnizor în care există un sold restant.
- h) Modificările datelor permanente pot fi făcute numai de către personalul responsabil și toate modificările trebuie să fie verificate și aprobate înainte de operare.

4. Discutați măsura în care tehnicile de audit asistate de calculator în analiza datelor pot fi utilizate în auditul dumneavoastră cu privire la achizițiile și datoriile ALFA SA.

Software-ul sau tehnicile de audit asistate de calculator de audit pot fi utilizate pentru a identifica soldurile vechi în unele dintre registrele ALFA SA; de exemplu, livrările restante și plățile care nu sunt efectuate către furnizori.

Cu toate acestea, utilitatea testării este limitată și este posibil ca sistemul informatic să ofere deja controale similare.

Datele de testare introduse de către auditor ar fi utile în verificarea sistemului de plăți online, poate prin crearea unor conturi, asigurându-se că plățile sunt trimise furnizorilor corespunzători. Alte controale asupra plăților, cum ar fi controalele accesului, pot fi testate manual de către auditor.

Utilizarea tehnicilor de audit asistate de computer poate fi limitată în cazul ALFA SA din cauza lipsei de integrare a sistemelor informatice. De exemplu, baza de date a furnizorilor nu este conectată la registrul de plăți, limitând utilizarea datelor de testare pentru verificarea tranzacțiilor pe tot parcursul sistemului de achiziții/datorii. Controalele ar trebui să fie identificate și evaluate înainte de a fi efectuate.

TEMATICA ȘI BIBLIOGRAFIA EXAMENULUI DE COMPETENȚĂ PROFESIONALĂ ORGANIZAT DE CAFR

Tematica și bibliografia pentru testul privind cunoștințele teoretice și testul de aplicare în practică a cunoștințelor teoretice

A. Domenii privind auditul financiar conform art. 9 alin (1) din Legea nr. 162/2017

A1) Audit financiar

I. Mediul de reglementare – național și internațional:

1. Cadrul legal aplicabil activității de audit financiar în România
2. Cadrul internațional de reglementare pentru servicii de audit și asigurare
3. Reglementări privind combaterea spălării banilor
4. Rolul organismului profesional. Supravegherea publică în audit

II. Etică profesională și independență:

1. Principiile fundamentale ale eticii profesionale
2. Cerințe etice cu privire la auditul statutar la entitățile de interes public
3. Cazuri de amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale și măsurile de protecție care se impun
4. Independența în cazul misiunilor de audit și revizuire
5. Independența în cazul altor misiuni de asigurare decât cele de audit și revizuire.
6. Răspunderea administrativă

III. Tipuri de misiuni:

1. Misiuni de audit al situațiilor financiare anuale
2. Misiuni de revizuire
3. Alte misiuni de asigurare decât misiunile de audit sau revizuire
4. Misiuni privind serviciile conexe

IV. Coordonate fundamentale privind misiunile de asigurare:

1. Acceptarea misiunilor
2. Numirea auditorului – obligații inițiale

3. Scrisoarea de misiune: rol, conținut
4. Planificarea unui audit al situațiilor financiare
5. Pragul de semnificație
6. Documentația de audit: definiție, rol, dosarul de audit
7. Identificarea și evaluarea riscurilor și controlului intern
8. Frauda și eroarea – responsabilitatea auditorului și responsabilitatea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta
9. Probele și procedurile de audit
10. Confirmări externe
11. Eșantionarea în audit
12. Utilizarea activității altor experți/părți
13. Declarațiile conducerii
14. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta și conducerea societății
15. Părți afiliate
16. Evenimente ulterioare
17. Continuitatea activității
18. Auditarea estimărilor
19. Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului
19. Controlul calității în auditul statutar: evaluarea și revizuirea misiunii
20. Raportul de audit: rol, structură, tipuri de opinii
21. Asigurarea unui sistem de calitate corespunzător

V. Auditarea principalelor elemente recunoscute în situațiile financiare

1. Auditul imobilizărilor necorporale
2. Auditul activelor corporale pe termen lung
3. Auditul imobilizărilor financiare și a investițiilor pe termen scurt a instrumentelor financiare, în cazul utilizării IFRS
4. Auditul stocurilor și a activelor pe termen lung deținute în vederea vânzării, în cazul utilizării IFRS
5. Auditul creanțelor
6. Auditul trezoreriei

7. Auditul datoriilor comerciale și de altă natură
8. Auditul creanțelor și datoriilor salariale
9. Auditul impozitelor și taxelor
10. Auditul capitalurilor proprii
11. Auditul împrumuturilor pe termen lung
12. Auditul provizioanelor și altor datorii
13. Auditul veniturilor și vânzărilor
14. Auditul cheltuielilor și achizițiilor
15. Auditul contului de profit și pierdere
16. Auditul fluxurilor de trezorerie

BIBLIOGRAFIE:

1. IAASB, Manual de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe – Ediția 2018, Vol. I, tradus sub supravegherea și revizuirea ASPAAS: <https://www.codetic-standardeinternationale.ro/>
2. IAASB, Manual de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe – Ediția 2018, Vol. II și III: <https://www.codetic-standardeinternationale.ro/>
2. Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, Publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 548 din 12 iulie 2017, cu modificările și completările ulterioare;
3. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.598 din 22 august 2003, cu modificările și completările ulterioare;
4. Regulamentul (UE) 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului, din 16 aprilie 2014, privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei;
5. Ghid pentru un audit de calitate, publicat de CAFR, Ediția 2019
<https://www.cafr.ro/alte-publicatii/>
6. Codul etic al profesioniștilor contabili – Ediția 2018, adoptat de către ASPAAS:
<https://www.codetic-standardeinternationale.ro/>

A2) Contabilitate financiară

1. Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară - utilizatorii de informații contabile, caracteristicile calitative ale informațiilor financiare, principiile contabile generale, reguli generale privind recunoașterea și evaluarea elementelor situațiilor financiare, bazele de întocmire a situațiilor financiare
2. Obligațiile ce revin, potrivit legii, persoanelor juridice, pe linia organizării și conducerii contabilității
3. Inventarierea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii
4. Reglementări contabile conform OMFP nr. 1802/2014:

- 4.1. Formatul și conținutul situațiilor financiare anuale pentru diferitele categorii de entități în funcție de criteriile de mărime
- 4.2. Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului
- 4.3. Contabilitatea activelor imobilizate
- 4.4. Contabilitatea activelor circulante
- 4.5. Contabilitatea datoriilor
- 4.6. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor în avans
- 4.7. Contabilitatea capitalurilor proprii
- 4.8. Contabilitatea provizioanelor
- 4.9. Contabilitatea angajamentelor și a altor elemente extrabilanțiere
- 4.10. Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor
- 4.11. Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare
- 4.12. Aprobarea, semnarea, auditarea și publicarea situațiilor financiare individuale
5. Aspecte privind aplicarea standardelor internaționale de raportare financiară
 - 5.1. Cadrul general conceptual de raportare financiară elaborat de IASB (Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate)
 - 5.2. Prezentarea situațiilor financiare. Componentele situațiilor financiare (IAS 1)
 - 5.3. Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori (IAS 8)
 - 5.4. Politici contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) privind:
 - 5.4.1. Recunoașterea/derecunoașterea, evaluarea și prezentarea în situațiile financiare a informațiilor privind activele (IAS 2, 16, 17, 36, 38, 40)
 - 5.4.2. Recunoașterea, evaluarea și prezentarea informațiilor privind provizioanele, datoriile contingente și activele contingente (IAS 37)
 - 5.4.3. Subvenții (IAS 20)
 - 5.4.4. Costul îndatorării (IAS 23)
 - 5.4.5. Agricultură (IAS 41)
 - 5.4.6. Recunoașterea/derecunoașterea, evaluarea și prezentarea în situațiile financiare a informațiilor privind instrumentele financiare (IAS 32, IAS 39, IFRS 9)
 - 5.4.7. Efectele variației cursurilor de schimb valutar (IAS 21)
 - 5.4.8. Evenimente ulterioare perioadei de raportare (IAS 10)
 - 5.4.9. Impozitul pe profit (IAS 12)
 - 5.4.10. Aplicarea pentru prima dată a IFRS (IFRS 1)
 - 5.5. Rezultatul pe acțiune (IAS 33)

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18 iunie 2008, cu modificările și completările ulterioare până la data publicării bibliografiei;
2. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
3. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în Monitorul Oficial al României, nr.704/20.10.2009 cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
4. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial al României, nr.1020/19.12.2016 cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
5. Regulamentul (CE) nr.1126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei.

A3) Analiza și evaluarea situațiilor financiare

1. Identificarea și evaluarea principalelor elemente ale poziției financiare
2. Calculul și analiza indicatorilor poziției financiare (lichiditate, solvabilitate, grad de îndatorare, rate de structură)
3. Calculul și analiza indicatorilor de rentabilitate și profitabilitate
4. Relația risc-rentabilitate (grad de îndatorare, rentabilitate economică, rentabilitate financiară)

BIBLIOGRAFIE:

1. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
2. Ghid practic de analiză economico-financiară, autori Iulia-Maria Sobolevschi-David, Vasile Robu, Monica Aureliana Petcu, Ștefania-Cristina Curea, București, 2020, Editura ASE
http://opac.biblioteca.ase.ro/opac/bibliographic_view/233595?pn=opac%2FSearch&q=Ghid+practic+de+analiza+Economico-financiara#multimediaArea

A4) Elaborarea și prezentarea situațiilor financiare consolidate în conformitate cu OMFP nr. 1802/2014 și IFRS

1. Prezentarea instrumentelor financiare deținute asupra societăților din grup în situațiile financiare individuale
2. Condiții pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate
3. Determinarea procentajelor de control, de interes și a metodei de consolidare
4. Ajustarea situațiilor financiare individuale
5. Conversia situațiilor financiare individuale ale societăților nerezidente
6. Eliminarea conturilor intragrup, a rezultatelor interne nerealizate și a dividendelor
7. Eliminarea titlurilor de participare
8. Metode de consolidare (Integrarea globală, Metoda punerii în echivalență)
9. Întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate
10. Auditarea situațiilor financiare anuale consolidate

BIBLIOGRAFIE:

1. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
2. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1020 din 19 decembrie 2016, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei.
3. Regulamentul (CE) nr.1126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;

A5) Contabilitatea costurilor și contabilitatea managerială

1. Prevederi generale privind contabilitatea managerială
2. Calculul costului (principiile calculației costurilor, clasificarea costurilor, pierderile, producția în curs de execuție, imputarea rațională a costurilor indirecte, costul de producție, costul perioadei, costurile îndatorării)
3. Metode de calculație a costurilor
4. Sisteme de organizare a contabilității de gestiune
5. Raportarea internă a informației din contabilitatea de gestiune

BIBLIOGRAFIE:

1. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003, pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 23 din 12 ianuarie 2004, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;

2. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei (Secțiunea 1.2. – pct. 6 și 7).

A6) Audit intern

1. Definiția, scopul și rolul auditului intern
2. Cadrul legal al activității de audit intern în România
3. Misiune, competențe și responsabilități
4. Programe de asigurare și îmbunătățire a calității: evaluări interne, evaluări externe, rapoarte, prezentarea neconformităților
5. Standarde de performanță
6. Managementul riscului, control și guvernanță în cadrul entității
7. Planificarea, obiectivele, aria de aplicabilitate și resursele alocate misiunii de audit intern
8. Realizarea misiunii: identificarea, documentarea, analiza și evaluarea informațiilor;
9. Comunicarea rezultatelor
10. Monitorizarea implementării recomandărilor

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 548 din 12 iulie 2017, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
2. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 598 din 22 august 2003 cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
3. *Ghid privind Implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern, elaborat de CAFR – Ediția a II-a, 2019*
<https://www.cafr.ro/wp-content/uploads/2019/12/Ghid-privind-implementarea-Standardelor-internationale-de-audit-intern-2019.pdf>

B. Alte domenii sau reglementări conform art. 9 alin (2) din Legea nr. 162/2017

B1) Legea societăților și reglementările privind guvernanța corporativă

1. Cadrul legislativ
2. Forme de constituire a societăților cu personalitate juridică
3. Constituirea societăților
4. Funcționarea societăților
5. Modificarea actului constitutiv

6. Excluderea și retragerea asociațiilor
7. Dizolvarea, fuziunea și divizarea societăților comerciale
8. Lichidarea societăților
9. Societatea europeană
10. Înmatricularea sau, după caz, înregistrarea în registrul comerțului
11. Efectuarea înregistrărilor în registrul comerțului
12. Regimul firmelor și emblemelor
13. Guvernanța corporativă

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea nr. 31/1990 privind societățile, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1066 din 17 noiembrie 2004, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
2. Legea nr. 26/1990, privind Registrul Comerțului, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 49 din 4 februarie 1998, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
3. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 109/2011 privind guvernanța corporativă a întreprinderilor publice, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 883 din 14 decembrie 2011, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
4. Elaborarea unui ghid privind gestionarea integrată a participanților statului în economie
<https://www.mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/guvernanta/Ghidgestionareaintegrparticipstata.pdf>
5. Regulamentul nr. 2/2016 privind aplicarea principiilor de guvernanță corporativă de către entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de Autoritatea de Supraveghere Financiară, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
https://asfromania.ro/files/reglem-com/R_2_2016_consolidat_17062020.pdf
6. Codul de Guvernanță Corporativă al Bursei de Valori București – editat de Bursa de Valori București
<https://www.bvb.ro/info/codul%20de%20guvernanta%20corporativa%20al%20bursei%20de%20valori%20bucuresti.pdf>
7. Manual privind raportarea în materie de guvernanță corporativă - editat de Bursa de Valori București, 2015
http://www.bvb.ro/info/Rapoarte/Diverse/RO_EBRD_Manual%20privind%20raportarea%20in%20materie%20de%20GC_17.09.2015.pdf
8. Compendiu de bune practici de guvernanța corporativă - editat de Bursa de Valori București, 2015
http://www.bvb.ro/info/Rapoarte/Diverse/RO_EBRD_Compendium_17.09.2015.pdf
9. Ghid privind sistemul de guvernanță - EIOPA-BoS-14/253 RO
https://www.eiopa.europa.eu/sites/default/files/publications/eiopa_guidelines/eiopa_guidelines_on_system_of_governance_ro.pdf

B2) Legea insolvenței și alte proceduri similare

1. Cadrul legislativ
2. Aspecte generale privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență

3. Proceduri de prevenire a insolvenței
4. Procedura insolvenței
5. Insolvența transfrontalieră

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea nr. 85/2014, privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 466 din 25 iunie 2014, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei.

B3) Legislația fiscală

1. Cadrul legislativ
2. Impozitul pe profit
3. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor
4. Impozitul pe venit
5. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România
6. Taxa pe valoarea adăugată
7. Accize și alte taxe speciale
8. Obligații procedurale privind înregistrarea și plata impozitelor și taxelor pentru contribuabili

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688 din 10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
2. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 547 din 23 iulie 2015, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
3. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 22 din 13 ianuarie 2016, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei.

B4) Codul civil

1. Cadrul legislativ
2. Aplicarea legii civile
3. Persoana juridică
4. Profesionistul
5. Bunurile
6. Obligațiile
7. Prescripția extinctivă, decădere și calculul termenelor

8. Drept internațional privat

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea nr. 287/2009 privind Codul civil*, republicată, în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 505 din 15.07.2011, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei:
 - 1.1. Titlul preliminar Despre legea civilă - Capitolul I Dispoziții generale, Capitolul II Aplicarea legii civile
 - 1.2. Cartea I Despre persoane - Titlul I Dispoziții generale, Titlul IV Persoana juridică.
 - 1.3. Cartea a III-a Despre bunuri
 - 1.4. Cartea a V-a Despre obligații
 - 1.5. Cartea a VI-a Despre prescripția extinctivă, decădere și calculul termenelor
 - 1.6. Cartea a VII-a Dispoziții de drept internațional privat

** Dispozițiile aplicabile persoanelor juridice și profesioniștilor*

B5) Legislația privind asigurările sociale și Codul muncii

1. Cadrul legislativ
2. Contribuții sociale obligatorii
3. Obligații procedurale privind înregistrarea și plata contribuțiilor pentru contribuabili
4. Domeniul de aplicare a Codului muncii
5. Contractul individual de muncă
6. Timpul de muncă și timpul de odihnă
7. Salarizarea
8. Contractele colective de muncă
9. Răspunderea juridică în relațiile de muncă

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688 din 10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
2. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 547 din 23 iulie 2015, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
3. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 22

din 13 ianuarie 2016, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;

4. Legea nr. 53/2003 Codul muncii, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.345 din 18 mai 2011, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei.

B6) Tehnologia informației și sistemele computerizate

1. Fundamente Excel
2. Operații de bază în foaia de calcul: foaia de calcul, manipularea foilor de calcul, referirea celulelor și a câmpurilor, editarea formulelor, copierea formulelor
3. Formatarea caracterelor: formatarea caracterelor numerice, formatarea personalizată a caracterelor; formatarea condițională
4. Funcții predefinite de calcul tabelar
 - Funcții logice (LOGICAL): IF, AND, OR
 - Funcții matematice (MATH & TRIG): SUM, SUMIF, SUMIFS, INT, TRUNC, ROUND, ROUNDUP, ROUNDDOWN, MROUND
 - Funcții statistice (STATISTICAL): COUNT, COUNTA, AVERAGE, AVERAGEIF, AVERAGEIFS, MIN, MAX, COUNTIF, COUNTIFS, FREQUENCY
 - Funcții de informare (INFORMATION): COUNTBLANK; IFERROR; ISERROR
 - Funcții de tip dată (calendaristică): DATE, TODAY, NOW, MONTH, DAY, YEAR, WEEKDAY, EOMONTH, EDATE, DATEDIF
 - Funcții de căutare și consultare (LOOKUP & REFERENCE): VLOOKUP, HLOOKUP, MATCH, INDEX
 - Funcții text sau șir de caractere (TEXT): LEFT, RIGHT, MID, UPPER, LOWER, PROPER, EXACT, SEARCH, VALUE, TEXT
 - Funcții de tip bază de date (DATABASE): DMAX, DMIN, DGET, DAVERAGE, DSUM, DCOUNT, DCOUNTA
5. Baze de date- interogarea bazelor de date Excel: utilizarea filtrului avansat în Excel, definirea câmpului de criterii, definirea câmpului de rezultate, utilizarea filtrului avansat pentru interogarea bazelor de date
6. Instrumente de asistare a deciziei: tehnica valorii scop, scenarii sau gestiunea variantelor de buget
7. Reprezentări grafice: crearea reprezentărilor grafice, tipuri de reprezentări grafice, selecția surselor de date, modificarea și mutarea graficului, sablirea elementelor de interpretare a unui grafic

BIBLIOGRAFIE:

1. Excel aprofundat, autori Bogdan Ionescu, Sînziana Rîndașu, Laura Lavinia Barna, editura ASE, 2022

B7) Finanțe publice, economie generală și de afaceri

1. Finanțe publice
2. Piețe financiare
3. Sistemul bancar

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea nr. 500/ 2002 privind finanțele publice, publicată în Monitorul Oficial nr. 597 din 13 august 2002, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
2. Legea nr. 297/2004 privind piața de capital, publicată în Monitorul Oficial nr. 571 din 29 iunie 2004, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei.

B8) Matematică și statistică

1. Calcule matematice care se efectuează la întocmirea situațiilor financiare
2. Statistică descriptivă
3. Analiză exploratorie de date
4. Metode de eșantionare
5. Metode de previziune

BIBLIOGRAFIE:

1. Orientări privind metodele de eșantionare pentru autoritățile de audit COMISIA EUROPEANĂ DIRECȚIILE GENERALE Politică Regională și Urbană Ocuparea Forței de Muncă, Afaceri Sociale și Egalitate de Șanse Afaceri Maritime http://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_sampling_method_ro.pdf
2. IAASB, Manual de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe – Ediția 2018, Vol. I tradus sub supravegherea și revizuirea ASPAAS: <https://www.codetic-standardeinternationale.ro/>
3. IAASB, Manual de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe – Ediția 2018, Vol. II și III: <https://www.codetic-standardeinternationale.ro/>
4. ISA 315 (revizuit), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său, ISA 520 Proceduri analitice, ISA 530 Eșantionarea în audit

PLAN DE CONTURI

PLAN DE CONTURI

Clasa 1 - Conturi de capitaluri, provizioane, imprumuturi si datorii asimilate

10. Capital si rezerve
101. Capital
1011. Capital subscris nevarsat
1012. Capital subscris varsat
1015. Patrimoniul regiei
1016. Patrimoniul public
1017. Patrimoniul privat
1018. Patrimoniul institutelor nationale de cercetare-dezvoltare
103. Alte elemente de capitaluri proprii
1031. Beneficii acordate angajatilor sub forma instrumentelor de capitaluri proprii
1033. Diferente de curs valutar in relatie cu investitia neta intr-o entitate straina
1038. Diferente din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile in vederea vanzarii si alte elemente de capitaluri proprii
104. Prime de capital
1041. Prime de emisiune
1042. Prime de fuziune/divizare
1043. Prime de aport
1044. Prime de conversie a obligatiunilor in actiuni
105. Rezerve din reevaluare
106. Rezerve
1061. Rezerve legale
1063. Rezerve statutare sau contractuale
1068. Alte rezerve
107. Diferente de curs valutar din conversie
108. Interese care nu controleaza
1081. Interese care nu controleaza - rezultatul exercitiului financiar
1082. Interese care nu controleaza - alte capitaluri proprii
109. Actiuni proprii
1091. Actiuni proprii detinute pe termen scurt
1092. Actiuni proprii detinute pe termen lung
1095. Actiuni proprii reprezentand titluri detinute de societatea absorbita la societatea absorbanta
11. Rezultatul reportat
117. Rezultatul reportat
1171. Rezultatul reportat reprezentand profitul nerepartizat sau pierderea neacoperita
1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima data a IAS, mai putin IAS 29
1173. Rezultatul reportat provenit din modificarile politicilor contabile
1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile
1175. Rezultatul reportat reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare
1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene
12. Rezultatul exercitiului financiar
121. Profit sau pierdere
129. Repartizarea profitului
14. Castiguri sau pierderi legate de emiterea, rascumpararea, vanzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
141. Castiguri legate de vanzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
1411. Castiguri legate de vanzarea instrumentelor de capitaluri proprii
1412. Castiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii
149. Pierderi legate de emiterea, rascumpararea, vanzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
1491. Pierderi rezultate din vanzarea instrumentelor de capitaluri proprii
1495. Pierderi rezultate din reorganizari, care sunt determinate de anularea titlurilor detinute
1498. Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii
15. Provizioane
151. Provizioane
1511. Provizioane pentru litigii
1512. Provizioane pentru garantii acordate clientilor
1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizari corporale si alte actiuni similare legate de acestea
1514. Provizioane pentru restructurare
1515. Provizioane pentru pensii si obligatii similare
1516. Provizioane pentru impozite
1517. Provizioane pentru terminarea contractului de munca
1518. Alte provizioane
16. Imprumuturi si datorii asimilate
161. Imprumuturi din emisiuni de obligatiuni
1614. Imprumuturi externe din emisiuni de obligatiuni garantate de stat
1615. Imprumuturi externe din emisiuni de obligatiuni garantate de banci
1617. Imprumuturi interne din emisiuni de obligatiuni garantate de stat
1618. Alte imprumuturi din emisiuni de obligatiuni
162. Credite bancare pe termen lung
1621. Credite bancare pe termen lung
1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenta
1623. Credite externe guvernamentale
1624. Credite bancare externe garantate de stat
1625. Credite bancare interne garantate de banci
1626. Credite de la trezoreria statului
1627. Credite bancare interne garantate de stat
166. Datorii care privesc imobilizarile financiare

1661. Datorii fata de entitatile afiliate
1663. Datorii fata de entitatile asociate si entitatile controlate in comun
167. Alte imprumuturi si datorii asimilate
168. Dobanzi aferente imprumuturilor si datoriilor asimilate
1681. Dobanzi aferente imprumuturilor din emisiuni de obligatiuni
1682. Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen lung
1685. Dobanzi aferente datoriilor fata de entitatile afiliate
1686. Dobanzi aferente datoriilor fata de entitatile asociate si entitatile controlate in comun
1687. Dobanzi aferente altor imprumuturi si datorii asimilate
169. Prime privind rambursarea obligatiunilor si a altor datorii
1691. Prime privind rambursarea obligatiunilor
1692. Prime privind rambursarea altor datorii

Clasa 2 - Conturi de imobilizari

20. IMOBILIZARI NECORPORALE
201. Cheltuieli de constituire
203. Cheltuieli de dezvoltare
205. Concesiuni, brevete, licente, marci comerciale, drepturi si active similare
206. Active necorporale de explorare si evaluare a resurselor minerale
207. Fond comercial
2071. Fond comercial pozitiv
2075. Fond comercial negativ
208. Alte imobilizari necorporale
21. Imobilizari corporale
211. Terenuri si amenajari de terenuri
2111. Terenuri
2112. Amenajari de terenuri
212. Constructii
213. Instalatii tehnice si mijloace de transport
2131. Echipamente tehnologice (masini, utilaje si instalatii de lucru)
2132. Aparate si instalatii de masurare, control si reglare
2133. Mijloace de transport
214. Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiale si alte active corporale
215. Investitii imobiliare
216. Active corporale de explorare si evaluare a resurselor minerale
217. Active biologice productive
22. Imobilizari corporale in curs de aprovizionare
223. Instalatii tehnice si mijloace de transport in curs de aprovizionare
224. Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiale si alte active corporale in curs de aprovizionare
227. Active biologice productive in curs de aprovizionare
23. Imobilizari in curs
231. Imobilizari corporale in curs de executie
235. Investitii imobiliare in curs de executie
26. Imobilizari financiare
261. Actiuni detinute la entitatile afiliate
262. Actiuni detinute la entitati asociate
263. Actiuni detinute la entitati controlate in comun
264. Titluri puse in echivalenta
265. Alte titluri imobilizate
266. Certificate verzi amanate
267. Creante imobilizate
2671. Sume de incasat de la entitatile afiliate
2672. Dobanda aferenta sumelor de incasat de la entitatile afiliate
2673. Creante fata de entitatile asociate si entitatile controlate in comun
2674. Dobanda aferenta creantelor fata de entitatile asociate si entitatile controlate in comun
2675. Imprumuturi acordate pe termen lung
2676. Dobanda aferenta imprumuturilor acordate pe termen lung
2677. Obligatiuni achizitionate cu ocazia emisiunilor efectuate de terti
2678. Alte creante imobilizate
2679. Dobanzi aferente altor creante imobilizate
269. Varsaminte de efectuat pentru imobilizari financiare
2691. Varsaminte de efectuat privind actiunile detinute la entitatile afiliate
2692. Varsaminte de efectuat privind actiunile detinute la entitati asociate
2693. Varsaminte de efectuat privind actiunile detinute la entitati controlate in comun
2695. Varsaminte de efectuat pentru alte imobilizari financiare
28. Amortizari privind imobilizarile
280. Amortizari privind imobilizarile necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licentelor, marilor comerciale, drepturilor si activelor similare
2806. Amortizarea activelor necorporale de explorare si evaluare a resurselor minerale
2807. Amortizarea fondului comercial
2808. Amortizarea altor imobilizari necorporale
281. Amortizari privind imobilizarile corporale
2811. Amortizarea amenajarilor de terenuri
2812. Amortizarea constructiilor
2813. Amortizarea instalatiilor si mijloacelor de

transport
2814. Amortizarea altor imobilizari corporale
2815. Amortizarea investitiilor imobiliare
2816. Amortizarea activelor corporale de explorare si evaluare a resurselor minerale
2817. Amortizarea activelor biologice productive
29. Ajustari pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizariilor
290. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor necorporale
2903. Ajustari pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
2905. Ajustari pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licentelor, marilor comerciale, drepturilor si activelor similare
2906. Ajustari pentru deprecierea activelor necorporale de explorare si evaluare a resurselor minerale
2908. Ajustari pentru deprecierea altor imobilizari necorporale
291. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor corporale
2911. Ajustari pentru deprecierea terenurilor si amenajarilor de terenuri
2912. Ajustari pentru deprecierea constructiilor
2913. Ajustari pentru deprecierea instalatiilor si mijloacelor de transport
2914. Ajustari pentru deprecierea altor imobilizari corporale
2915. Ajustari pentru deprecierea investitiilor imobiliare
2916. Ajustari pentru deprecierea activelor corporale de explorare si evaluare a resurselor minerale
2917. Ajustari pentru deprecierea activelor biologice productive
293. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor in curs de executie
2931. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor corporale in curs de executie
2935. Ajustari pentru deprecierea investitiilor imobiliare in curs de executie
296. Ajustari pentru pierderea de valoare a imobilizarilor financiare
2961. Ajustari pentru pierderea de valoare a actiunilor detinute la entitatile afiliate
2962. Ajustari pentru pierderea de valoare a actiunilor detinute la entitati asociate si entitati controlate in comun
2963. Ajustari pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate
2964. Ajustari pentru pierderea de valoare a sumelor de incasat de la entitatile afiliate
2965. Ajustari pentru pierderea de valoare a creantelor fata de entitatile asociate si entitatile controlate in comun
2966. Ajustari pentru pierderea de valoare a imprumuturilor acordate pe termen lung
2968. Ajustari pentru pierderea de valoare a altor creante imobilizate

Clasa 3 - Conturi de stocuri si productie in curs de executie

30. Stocuri de materii prime si materiale
301. Materii prime
302. Materiale consumabile
3021. Materiale auxiliare
3022. Combustibili
3023. Materiale pentru ambalat
3024. Piese de schimb
3025. Seminte si materiale de plantat
3026. Furaje
3028. Alte materiale consumabile
303. Materiale de natura obiectelor de inventar
308. Diferente de pret la materii prime si materiale
32. Stocuri in curs de aprovizionare
321. Materii prime in curs de aprovizionare
322. Materiale consumabile in curs de aprovizionare
323. Materiale de natura obiectelor de inventar in curs de aprovizionare
326. Active biologice de natura stocurilor in curs de aprovizionare
327. Marfuri in curs de aprovizionare
328. Ambalaje in curs de aprovizionare
33. Productie in curs de executie
331. Produse in curs de executie
332. Servicii in curs de executie
34. PRODUSE
341. Semifabricate
345. Produse finite
346. Produse reziduale
347. Produse agricole
348. Diferente de pret la produse
35. STOCURI AFLATE LA TERTI
351. Materii si materiale aflate la terti
354. Produse aflate la terti
356. Active biologice de natura stocurilor aflate la terti
357. Marfuri aflate la terti
358. Ambalaje aflate la terti
36. Active biologice de natura stocurilor
361. Active biologice de natura stocurilor
368. Diferente de pret la active biologice de natura stocurilor
37. MARFURI
371. Marfuri
378. Diferente de pret la marfuri
38. Ambalaje
381. Ambalaje
388. Diferente de pret la ambalaje

39. Ajustari pentru deprecierea stocurilor si productiei in curs de executie
391. Ajustari pentru deprecierea materiilor prime
392. Ajustari pentru deprecierea materialelor
3921. Ajustari pentru deprecierea materialelor consumabile
3922. Ajustari pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
393. Ajustari pentru deprecierea productiei in curs de executie
394. Ajustari pentru deprecierea produselor
3941. Ajustari pentru deprecierea semifabricatelor
3945. Ajustari pentru deprecierea produselor finite
3946. Ajustari pentru deprecierea produselor reziduale
3947. Ajustari pentru deprecierea produselor agricole
395. Ajustari pentru deprecierea stocurilor aflate la terti
3951. Ajustari pentru deprecierea materiilor si materialelor aflate la terti
3952. Ajustari pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terti
3953. Ajustari pentru deprecierea produselor finite aflate la terti
3954. Ajustari pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terti
3955. Ajustari pentru deprecierea produselor agricole aflate la terti
3956. Ajustari pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terti
3957. Ajustari pentru deprecierea marfurilor aflate la terti
3958. Ajustari pentru deprecierea ambalajelor aflate la terti
396. Ajustari pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor
397. Ajustari pentru deprecierea marfurilor
398. Ajustari pentru deprecierea ambalajelor

Clasa 4 - Conturi de terti

40. Furnizori si conturi asimilate
401. Furnizori
403. Efecte de platit
404. Furnizori de imobilizari
405. Efecte de platit pentru imobilizari
408. Furnizori - facturi nesosite
409. Furnizori - debitori
4091. Furnizori - debitori pentru cumparari de bunuri de natura stocurilor
4092. Furnizori - debitori pentru prestari de servicii
4093. Avansuri acordate pentru imobilizari corporale
4094. Avansuri acordate pentru imobilizari necorporale
41. Clienti si conturi asimilate
411. Clienti
4111. Clienti
4118. Clienti incerti sau in litigiu
413. Efecte de primit de la clienti
418. Clienti - facturi de intocmit
419. Clienti - creditori
42. Personal si conturi asimilate
421. Personal - salarii datorate
423. Personal - ajutoare materiale datorate
424. Prime reprezentand participarea personalului la profit
425. Avansuri acordate personalului
426. Drepturi de personal neridicate
427. Retineri din salarii datorate tertilor
428. Alte datorii si creante in legatura cu personalul
4281. Alte datorii in legatura cu personalul
4282. Alte creante in legatura cu personalul
43. Asigurari sociale, protectia sociala si conturi asimilate
431. Asigurari sociale
4311. Contributia unitatii la asigurarile sociale
4312. Contributia personalului la asigurarile sociale
4313. Contributia angajatorului pentru asigurarile sociale de sanatate
4314. Contributia angajatilor pentru asigurarile sociale de sanatate
4315. Contributia de asigurari sociale
4316. Contributia de asigurari sociale de sanatate
4318. Alte contributii pentru asigurarile sociale de sanatate
436. Contributia asiguratorie pentru munca
437. Ajutor de somaj
4371. Contributia unitatii la fondul de somaj
4372. Contributia personalului la fondul de somaj
438. Alte datorii si creante sociale
4381. Alte datorii sociale
4382. Alte creante sociale
44. Bugetul statului, fonduri speciale si conturi asimilate
441. Impozitul pe profit si alte impozite
4411. Impozitul pe profit
4415. Impozitul specific unor activitati
4418. Impozitul pe venit
442. Taxa pe valoarea adaugata
4423. TVA de plata
4424. TVA de recuperat
4426. TVA deductibila
4427. TVA colectata
4428. TVA neexigibila
444. Impozitul pe venituri de natura salariilor
445. Subventii
4451. Subventii guvernamentale
4452. Imprumuturi nerambursabile cu caracter de

subventii
4458. Alte sume primite cu caracter de subventii
446. Alte impozite, taxe si varsaminte asimilate
447. Fonduri speciale - taxe si varsaminte asimilate
448. Alte datorii si creante cu bugetul statului
4481. Alte datorii fata de bugetul statului
4482. Alte creante privind bugetul statului
45. Grup si actionari/asociati
451. Decontari intre entitatile afiliate
4511. Decontari intre entitatile afiliate
4518. Dobanzi aferente decontarilor intre entitatile afiliate
453. Decontari cu entitatile asociate si entitatile controlate in comun
4531. Decontari cu entitatile asociate si entitatile controlate
4538. Dobanzi aferente decontarilor cu entitatile asociate si entitatile controlate in comun
455. Sume datorate actionarilor/asociatilor
4551. Actionari/Asociati - conturi curente
4558. Actionari/Asociati - dobanzi la conturi curente
456. Decontari cu actionarii/asociatii privind capitalul
457. Dividende de plata
458. Decontari din operatiuni in participatie
4581. Decontari din operatiuni in participatie - pasiv
4582. Decontari din operatiuni in participatie - activ
46. Debitori si creditori diversi
461. Debitori diversi
462. Creditori diversi
463. Creante reprezentand dividende repartizate in cursul exercitiului financiar
466. Decontari din operatiuni de fiducie
4661. Datorii din operatiuni de fiducie
4662. Creante din operatiuni de fiducie
47. Conturi de subventii, regularizare si asimilate
471. Cheltuieli inregistrate in avans
472. Venituri inregistrate in avans
473. Decontari din operatiuni in curs de clarificare
475. Subventii pentru investitii
4751. Subventii guvernamentale pentru investitii
4752. Imprumuturi nerambursabile cu caracter de subventii pentru investitii
4753. Donatii pentru investitii
4754. Plurisi de inventar de natura imobilizarilor
4758. Alte sume primite cu caracter de subventii pentru investitii
478. Venituri in avans aferente activelor primite prin transfer de la clienti
48. Decontari in cadrul unitatii
481. Decontari intre unitate si subunitati
482. Decontari intre subunitati
49. Ajustari pentru deprecierea creantelor
491. Ajustari pentru deprecierea creantelor - clienti
495. Ajustari pentru deprecierea creantelor - decontari in cadrul grupului si cu actionarii/asociatii
496. Ajustari pentru deprecierea creantelor - debitori diversi

Clasa 5 - Conturi de trezorerie

50. Investitii pe termen scurt
501. Actiuni detinute la entitatile afiliate
505. Obligatiuni emise si rascumparate
506. Obligatiuni
507. Certificate verzi primite
508. Alte investitii pe termen scurt si creante asimilate
5081. Alte titluri de plasament
5088. Dobanzi la obligatiuni si titluri de plasament
509. Varsaminte de efectuat pentru investitiile pe termen scurt
5091. Varsaminte de efectuat pentru actiunile detinute la entitatile afiliate
5092. Varsaminte de efectuat pentru alte investitii pe termen scurt
51. Conturi la banci
511. Valori de incasat
5112. Cecuri de incasat
5113. Efecte de incasat
5114. Efecte remise spre scontare
512. Conturi curente la banci
5121. Conturi la banci in lei
5124. Conturi la banci in valuta
5125. Sume in curs de decontare
5126. Conturi la banci in lei - TVA defalcat
5127. Conturi la banci in valuta - TVA defalcat
518. Dobanzi
5186. Dobanzi de platit
5187. Dobanzi de incasat
519. Credite bancare pe termen scurt
5191. Credite bancare pe termen scurt
5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenta
5193. Credite externe guvernamentale
5194. Credite externe garantate de stat
5195. Credite externe garantate de banci
5196. Credite de la Trezoreria Statului
5197. Credite interne garantate de stat
5198. Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
53. Casa
531. Casa
5311. Casa in lei
5314. Casa in valuta
532. Alte valori
5321. Timbre fiscale si postale
5322. Bilete de tratament si odihna
5323. Tichete si bilete de calatorie
5328. Alte valori

54. Acreditive
541. Acreditive
5411. Acreditive in lei
5414. Acreditive in valuta
542. Avansuri de trezorerie
58. Viramente interne
581. Viramente interne
59. Ajustari pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie
591. Ajustari pentru pierderea de valoare a actiunilor detinute la entitatile afiliate
595. Ajustari pentru pierderea de valoare a obligatiunilor emise si rascumparate
596. Ajustari pentru pierderea de valoare a obligatiunilor
598. Ajustari pentru pierderea de valoare a altor investitii pe termen scurt si creante asimilate

Clasa 6 - Conturi de cheltuieli

60. Cheltuieli privind stocurile
601. Cheltuieli cu materiile prime
602. Cheltuieli cu materialele consumabile
6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022. Cheltuieli privind combustibilii
6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
6025. Cheltuieli privind semintele si materialele de plantat
6026. Cheltuieli privind furajele
6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604. Cheltuieli privind materialele nestocate
605. Cheltuieli privind energia si apa
606. Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor
607. Cheltuieli privind marfurile
608. Cheltuieli privind ambalajele
609. Reduceri comerciale primite
61. Cheltuieli cu serviciile executate de terti
611. Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile
612. Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile
613. Cheltuieli cu primele de asigurare
614. Cheltuieli cu studiile si cercetarile
615. Cheltuieli cu pregatirea personalului
62. Cheltuieli cu alte servicii executate de terti
621. Cheltuieli cu colaboratorii
622. Cheltuieli privind comisiunile si onorariile
623. Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate
6231. Cheltuieli de protocol
6232. Cheltuieli de reclama si publicitate
624. Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal
625. Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari
626. Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii
627. Cheltuieli cu serviciile bancare si asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti
63. Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate
635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate
64. Cheltuieli cu personalul
641. Cheltuieli cu salariile personalului
642. Cheltuieli cu avantajele in natura si tichetele acordate salariatilor
6421. Cheltuieli cu avantajele in natura acordate salariatilor
6422. Cheltuieli cu tichetele acordate salariatilor
643. Cheltuieli cu remunerarea in instrumente de capitaluri proprii
644. Cheltuieli cu primele reprezentand participarea personalului la profit
645. Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala
6451. Cheltuieli privind contributia unitatii la asigurarile sociale
6452. Cheltuieli privind contributia unitatii pentru ajutorul de somaj
6453. Cheltuieli privind contributia angajatorului pentru asigurarile sociale de sanatate
6455. Cheltuieli privind contributia unitatii la asigurarile de viata
6456. Cheltuieli privind contributia unitatii la fondurile de pensii facultative
6457. Cheltuieli privind contributia unitatii la primele de asigurare voluntara de sanatate
6458. Alte cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala
646. Cheltuieli privind contributia asiguratorie pentru munca
65. Alte cheltuieli de exploatare
651. Cheltuieli din operatiuni de fiducie
6511. Cheltuieli ocazionate de constituirea fiduciei
6512. Cheltuieli din derularea operatiunilor de fiducie
6513. Cheltuieli din lichidarea operatiunilor de fiducie
652. Cheltuieli cu protectia mediului inconjurator
654. Pierderi din creante si debitori diversi
655. Cheltuieli din reevaluarea imobilizarilor corporale
658. Alte cheltuieli de exploatare
6581. Despagubiri, amenzi si penalitati
6582. Donatii acordate
6583. Cheltuieli privind activele cedate si alte operatiuni de capital
6584. Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizari

6586. Cheltuieli reprezentand transferuri si contributii datorate in baza unor acte normative speciale
6587. Cheltuieli privind calamitatile si alte evenimente similare
6588. Alte cheltuieli de exploatare
66. Cheltuieli financiare
663. Pierderi din creante legate de participatii
664. Cheltuieli privind investitiile financiare cedate
6641. Cheltuieli privind imobilizarile financiare cedate
6642. Pierderi din investitiile pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferente de curs valutar
6651. Diferente nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate in valuta
6652. Diferente nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investitia neta intr-o entitate straina
666. Cheltuieli privind dobanzile
667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare
68. Cheltuieli cu amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru depreciere sau pierdere de valoare
681. Cheltuieli de exploatare privind amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru depreciere
6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizarilor
6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea imobilizarilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea activelor circulante
6817. Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea fondului comercial
686. Cheltuieli financiare privind amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru pierdere de valoare
6861. Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor
6863. Cheltuieli financiare privind ajustarile pentru pierderea de valoare a imobilizarilor financiare
6864. Cheltuieli financiare privind ajustarile pentru pierderea de valoare a activelor circulante
6865. Cheltuieli financiare privind amortizarea diferentelor aferente titlurilor de stat
6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligatiunilor si a altor datorii
69. Cheltuieli cu impozitul pe profit si alte impozite
691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
695. Cheltuieli cu impozitul specific unor activitati
698. Cheltuieli cu impozitul pe venit si cu alte impozite care nu apar in elementele de mai sus

Clasa 7 - Conturi de venituri

70. Cifra de afaceri neta
701. Venituri din vanzarea produselor finite, produselor agricole si a activelor biologice de natura stocurilor
7015. Venituri din vanzarea produselor finite
7017. Venituri din vanzarea produselor agricole
7018. Venituri din vanzarea activelor biologice de natura stocurilor
702. Venituri din vanzarea semifabricatelor
703. Venituri din vanzarea produselor reziduale
704. Venituri din servicii prestate
705. Venituri din studii si cercetari
706. Venituri din redevente, locatii de gestiune si chirii
707. Venituri din vanzarea marfurilor
708. Venituri din activitati diverse
709. Reduceri comerciale acordate
71. Venituri aferente costului productiei in curs de executie
711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
712. Venituri aferente costurilor serviciilor in curs de executie
72. Venituri din productia de imobilizari
721. Venituri din productia de imobilizari necorporale
722. Venituri din productia de imobilizari corporale
725. Venituri din productia de investitii imobiliare
74. Venituri din subventii de exploatare
741. Venituri din subventii de exploatare
7411. Venituri din subventii de exploatare aferente cifrei de afaceri
7412. Venituri din subventii de exploatare pentru materii prime si materiale
7413. Venituri din subventii de exploatare pentru alte cheltuieli externe
7414. Venituri din subventii de exploatare pentru plata personalului
7415. Venituri din subventii de exploatare pentru asigurarile si protectie sociala
7416. Venituri din subventii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417. Venituri din subventii de exploatare in caz de calamitati si alte evenimente similare
7418. Venituri din subventii de exploatare pentru dobanda datorata
7419. Venituri din subventii de exploatare aferente altor venituri
75. Alte venituri din exploatare
751. Venituri din operatiuni de fiducie
7511. Venituri ocazionate de constituirea fiduciei
7512. Venituri din derularea operatiunilor de fiducie
7513. Venituri din lichidarea operatiunilor de fiducie
754. Venituri din creante reactivate si debitori diversi

755. Venituri din reevaluarea imobilizarilor corporale
758. Alte venituri din exploatare
7581. Venituri din despagubiri, amenzi si penalitati
7582. Venituri din donatii primite
7583. Venituri din vanzarea activelor si alte operatiuni de capital
7584. Venituri din subventii pentru investitii
7586. Venituri reprezentand transferuri cuvenite in baza unor acte normative speciale
7588. Alte venituri din exploatare
76. Venituri financiare
761. Venituri din imobilizari financiare
7611. Venituri din actiuni detinute la entitatile afiliate
7612. Venituri din actiuni detinute la entitati asociate
7613. Venituri din actiuni detinute la entitati controlate in comun
7615. Venituri din alte imobilizari financiare
762. Venituri din investitii financiare pe termen scurt
764. Venituri din investitii financiare cedate
7641. Venituri din imobilizari financiare cedate
7642. Castiguri din investitii pe termen scurt cedate
765. Venituri din diferente de curs valutar
7651. Diferente favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate in valuta
7652. Diferente favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investitia neta intr-o entitate straina
766. Venituri din dobanzi
767. Venituri din sconturi obtinute
768. Alte venituri financiare
78. Venituri din provizioane, amortizari si ajustari pentru depreciere sau pierdere de valoare
781. Venituri din provizioane si ajustari pentru depreciere privind activitatea de exploatare
7812. Venituri din provizioane
7813. Venituri din ajustari pentru deprecierea imobilizarilor
7814. Venituri din ajustari pentru deprecierea activelor circulante
7815. Venituri din fondul comercial negativ
786. Venituri financiare din amortizari si ajustari pentru pierdere de valoare
7863. Venituri financiare din ajustari pentru pierderea de valoare a imobilizarilor financiare
7864. Venituri financiare din ajustari pentru pierderea de valoare a activelor circulante
7865. Venituri financiare din amortizarea diferentelor aferente titlurilor de stat

Clasa 8 - Conturi speciale

80. Conturi in afara bilantului
801. Angajamente acordate
8011. Giruri si garantii acordate
8018. Alte angajamente acordate
802. Angajamente primite
8021. Giruri si garantii primite
8028. Alte angajamente primite
803. Alte conturi in afara bilantului
8031. Imobilizari corporale primite cu chirie sau in baza altor contracte similare
8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033. Valori materiale primite in pastrare sau custodie
8034. Debitori scosi din activ, urmariti in continuare
8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date in folosinta
8036. Redevente, locatii de gestiune, chirii si alte datorii asimilate
8037. Efecte scontate neajunse la scadenta
8038. Bunuri primite in administrare, concesiune, cu chirie si alte bunuri similare
8039. Alte valori in afara bilantului
804. Certificate verzi
805. Dobanzi aferente contractelor de leasing si altor contracte asimilate, neajunse la scadenta
8051. Dobanzi de platit
8052. Dobanzi de incasat
806. Certificate de emisii de gaze cu efect de sera
807. Active contingente
808. Datorii contingente
809. Creante preluate prin cesionare
89. Bilant
891. Bilant de deschidere
892. Bilant de inchidere

Clasa 9 - Conturi de gestiune

90. Decontari interne
901. Decontari interne privind cheltuielile
902. Decontari interne privind productia obtinuta
903. Decontari interne privind diferentele de pret
92. Conturi de calculatie
921. Cheltuielile activitatii de baza
922. Cheltuielile activitatilor auxiliare
923. Cheltuieli indirecte de productie
924. Cheltuieli generale de administratie
925. Cheltuieli de desfacere
93. Costul productiei
931. Costul productiei obtinute
933. Costul productiei in curs de executie