

În loc de INTRODUCERE ...

Rolul standardelor internaționale de contabilitate în auditul statutar al entităților patrimoniale

Recent, legiuitorul din țara noastră a emis Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009¹ pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene. Aceste reglementări delimitează noțiunile de control intern contabil și financiar, cât și activitatea de auditare sau verificare a situațiilor financiare anuale. În acest sens, O.M.F.P. nr. 1802/2014 face următoarele precizări cu privire la controlul intern contabil și financiar, cât și la activitatea de audit statutar:

Astfel, **controlul intern** al entității vizează asigurarea:

- conformității cu legislația în vigoare;
- aplicării deciziilor luate de conducerea entității;
- buneii funcționări a activității interne a entității;
- fiabilității informațiilor financiare;
- eficacității operațiunilor entității;
- utilizării eficiente a resurselor;
- prevenirii și controlul riscurilor de a nu se atinge obiectivele fixate etc.

Ca urmare, procedurile de control intern au ca obiectiv:

- pe de o parte, urmărirea înscrierii activității entității și a comportamentului personalului în cadrul definit de legislația aplicabilă, valorile, normele și regulile interne ale entității;
- pe de altă parte, verificarea dacă informațiile contabile, financiare și de gestiune comunicate reflectă corect activitatea și situația entității.

În contextul situațiilor financiare anuale consolidate, aria controlului intern contabil și financiar se referă la societățile cuprinse în consolidare.

Controlul intern se aplică pe tot parcursul operațiunilor desfășurate de entitate, astfel:

- a) anterior realizării operațiunilor, cu ocazia elaborării bugetului, ceea ce va permite, ulterior realizării operațiunilor, controlul bugetar;
- b) în timpul operațiunilor, de exemplu, sub aspectul determinării procentului de realizare fizică a producției în curs de execuție sau a procentului de rebuturi înregistrate;

¹ Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene.

- c) după finalizarea operațiunilor, caz în care verificarea este destinată, de exemplu, să analizeze rentabilitatea operațiunilor și să constate existența conformității sau a eventualelor anomalii, care trebuie corectate.

Controlul intern cuprinde componente strâns legate, respectiv:

- o definiție clară a responsabilităților, resurse și proceduri adecvate, modalități și sisteme de informare, instrumente și practici corespunzătoare;
- difuzarea internă de informații pertinente, fiabile, a căror cunoaștere permite fiecăruia să-și exercite responsabilitățile;
- un sistem care urmărește, pe de o parte, analizarea principalelor riscuri identificabile în ceea ce privește obiectivele entității și, pe de altă parte, asigurarea existenței de proceduri de gestionare a acestor riscuri;
- activități corespunzătoare de control, pentru fiecare proces, concepute pentru a reduce riscurile susceptibile să afecteze realizarea obiectivelor entității;
- o supraveghere permanentă a dispozitivului de control intern, precum și o examinare a funcționării sale.

Scopul controlului intern este să asigure coerența obiectivelor, să identifice factorii-cheie de reușită și să comunice conducătorilor entității, în timp real, informațiile referitoare la performanțe și perspective. Indiferent de natura sau mărimea entității, eforturile depuse pentru aplicarea unui control intern satisfăcător sunt legate de aplicarea unor bune practici.

Politica de resurse umane a entității trebuie să urmărească aspecte precum recrutarea de personal calificat, gestionarea carierelor, formarea continuă, evaluări individuale, consilierea salariaților, promovări și acțiuni corectoare.

Activitățile de control fac parte integrantă din procesul de gestiune prin care entitatea urmărește atingerea obiectivelor propuse. Controlul vizează aplicarea normelor și procedurilor de control intern, la toate nivelele ierarhice și funcționale: aprobare, autorizare, verificare, evaluarea performanțelor operaționale, securizarea activelor, separarea funcțiilor.

Evaluarea controlului intern pleacă de la aspecte precum:

- existența de ghiduri și manuale de proceduri;
- garantarea evoluției sistemului de control intern;
- asigurarea posibilității accesului la sistem pentru controlul extern;
- asigurarea posibilității confruntării descrierii teoretice cu realitatea.

În cadrul unui mediu informatizat, controlul intern pleacă de la aspecte precum:

- existența unei strategii informatice formalizate, elaborate cu implicarea conducerii operaționale;
- implicarea conducerii și sensibilizarea sa față de riscurile crescute sau generate de informatică;
- alocarea de resurse care demonstrează capacitatea sistemului informatic de a-și atinge obiectivele;

- recrutarea de personal cu un nivel de competență adaptat tehnologiilor utilizate și existența unui plan de formare continuă care trebuie să permită o actualizare a cunoștințelor.

Elementele de risc specifice, introduse de utilizarea informaticii, se referă la evaluarea unor aspecte precum:

- nivelul de dependență a entității de sistemul său informatic, cu influență asupra continuității exploatarei, atunci când dependența este prea mare;
- nivelul de confidențialitate a informațiilor vehiculate de sistem;
- obligația de respectare a dispozițiilor în vigoare referitoare la fiscalitate, protecția persoanelor, proprietatea intelectuală sau reglementări specifice anumitor sectoare de activitate.

Controlul intern contabil și financiar al entității se aplică în vederea asigurării unei gestiuni contabile și a unei urmăriri financiare a activităților sale, pentru a răspunde obiectivelor definite.

Controlul intern contabil și financiar este un element major al controlului intern. El vizează ansamblul proceselor de obținere și comunicare a informației contabile și financiare și contribuie la realizarea unei informații fiabile și conforme exigențelor legale.

Ca și controlul intern în general, el se sprijină pe un sistem cuprinzând în special elaborarea și aplicarea politicilor și procedurilor în domeniu, inclusiv a sistemului de supraveghere și control.

Controlul intern contabil și financiar vizează asigurarea:

- conformității informațiilor contabile și financiare publicate, cu regulile aplicabile acestora;
- aplicării instrucțiunilor elaborate de conducere în legătură cu aceste informații;
- protejării activelor;
- prevenirii și detectării fraudelor și neregulilor contabile și financiare;
- fiabilității informațiilor difuzate și utilizate la nivel intern în scop de control, în măsura în care ele contribuie la elaborarea de informații contabile și financiare publicate;
- fiabilității situațiilor financiare anuale publicate și a altor informații comunicate pieței.

În domeniul organizării generale, trebuie să existe:

- o documentare referitoare la principiile de contabilizare și control al operațiunilor;
- circuite de informații vizând exhaustivitatea operațiunilor, o centralizare rapidă și o armonizare a datelor contabile, precum și controale asupra aplicării acestor circuite;
- un calendar al elaborării de informații contabile și financiare difuzate în cadrul grupului, necesare pentru situațiile financiare ale societății-mamă.

Sunt necesare, de asemenea:

- identificarea cu claritate a persoanelor responsabile cu elaborarea informațiilor contabile și financiare publicate sau care participă la elaborarea situațiilor financiare;
- accesul fiecărui colaborator implicat în procesul elaborării de informații contabile și financiare, la informațiile necesare controlului intern;
- instituirea unui mecanism prin care să se asigure efectuarea controalelor;
- proceduri prin care să se verifice dacă controalele au fost efectuate, să se identifice abaterile de la regulă și să se poată remedia, dacă este necesar;
- existența unui proces care urmărește identificarea resurselor necesare bunei funcționări a funcției contabile;
- adaptarea necesarului de personal și a competențelor acestuia la mărimea și complexitatea operațiunilor, ca și la evoluția nevoilor și constrângerilor.

Sub aspectul regulilor contabile, trebuie avute în vedere:

- existența unui manual de politici contabile;
- existența unei proceduri de aplicare a acestui manual;
- existența de controale prin care să se asigure respectarea manualului;
- cunoașterea evoluției legislației contabile și fiscale;
- efectuarea de controale specifice asupra punctelor sensibile;
- identificarea și tratarea corespunzătoare a anomaliilor;
- adaptarea programelor informatice la nevoile entității;
- conformitatea cu regulile contabile;
- asigurarea exactității și exhaustivității înregistrărilor contabile;
- respectarea caracteristicilor calitative ale informațiilor cuprinse în situațiile financiare, astfel încât să satisfacă nevoile utilizatorilor;
- pregătirea informațiilor necesare consolidării grupului;
- definirea și distribuirea procedurilor de elaborare a situațiilor financiare consolidate, către toate entitățile de consolidat.

Actul normativ citat, cu privire la **auditarea sau verificarea situațiilor financiare anuale** prevede următoarele aspecte:

Situațiile financiare anuale ale entităților se auditează de către una sau mai multe persoane fizice sau juridice autorizate în condițiile legii.

Auditorii statutari își exprimă un punct de vedere referitor la gradul de conformitate a raportului administratorilor cu situațiile financiare anuale pentru același exercițiu financiar.

Raportul auditorilor statutari cuprinde:

- a) o introducere care identifică cel puțin situațiile financiare anuale care fac obiectul auditului statutar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;
- b) o descriere a ariei auditului statutar, care identifică cel puțin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul statutar;

- c) o opinie de audit care exprimă în mod clar opinia auditorilor statutari, potrivit căreia situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă conform cadrului relevant de raportare financiară și, după caz, dacă situațiile financiare anuale respectă cerințele legale; opinia de audit este fără rezerve, cu rezerve, o opinie contrară sau, dacă auditorii statutari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit, imposibilitatea exprimării unei opinii;
- d) o referire la aspectele asupra cărora auditorii statutari atrag atenția, printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;
- e) un punct de vedere privind gradul de conformitate a raportului administratorilor cu situațiile financiare anuale pentru același exercițiu financiar.

Raportul se semnează de către auditori statutari, persoane fizice, în numele acestora sau al auditorilor persoane juridice autorizate, după caz, și se datează.

Rețeaua de standarde de contabilitate și de audit financiar

Standardele de contabilitate și audit fac parte din dispozitivul de reglementări alături de cadrul general, ghidurile profesionale și sistemul normativ.

Într-o accepțiune generală, standardul contabil reprezintă o regulă sau un ansamblu de reguli care reglementează înregistrarea și evaluarea în contabilitate, elaborarea și prezentarea informației contabile în situațiile financiare.

Standardele de audit sunt reguli parțiale sau tematice delimitate ca sistem de referință pentru producerea și comunicarea informațiilor.

În funcție de sfera de cuprindere și în condițiile de armonizare a contabilității pe plan mondial, se disting standarde internaționale, europene și naționale:

Standardele Internaționale de Contabilitate sunt elaborate de Comitetul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate², pe baza acordului încheiat între organismele profesionale din Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei, Statele Unite, Canada, Mexic, Australia, Japonia, Franța, Germania și Olanda.

Calea de elaborare a unui standard de contabilitate este foarte riguroasă, tocmai datorită complexității și importanței lui. Procedura de elaborare a standardelor presupune parcurgerea următoarelor etape:

- Înființarea de către Consiliu a unui Comitet de Direcție prezidat de unul din membrii Consiliului, care are în componență reprezentanți din 3 țări diferite, ce analizează problemele contabile necesar a fi adoptate. Acest Comitet, emite un Raport Rezumativ pe care îl trimite Consiliului spre adnotare.

² I.A.S.C. - International Accounting Standards Committee - a luat ființă pe 29 iunie 1973 la Londra.

- După primirea raportului adnotat, Comitetul de Direcție întocmește Declarația Preliminară de Principii pe care o remite Consiliului spre discutare. Declarația Preliminară, după ce a fost discutată și aprobată de către Consiliu, revine la Comitetul de Direcție, care întocmește Declarația Finală de Principii, iar aceasta, dacă nu mai este modificată de către Consiliu și este aprobată urmează a fi publicată la cerere, dar nu oficial.
- Comitetul de Direcție întocmește un Proiect preliminar de Expunere ce este supus aprobării Consiliului. În urma aprobării, este publicat și sunt încurajate timp de minimum o lună și maximum trei luni comentarii și opinii pe baza lui.
- Comitetul de Direcție analizează comentariile pe marginea lui și întocmește un Standard de Contabilitate preliminar cu scopul de a fi revizuit de Consiliu.
- După dezbaterile tuturor aspectelor privitoare la eventualele corecții și modificări și aprobarea în formă finală, urmează publicarea sub forma Standardului de Contabilitate Internațional universal acceptat.
- Standardele fundamentale sunt suplimentate de Interpretări emise de Comitetul Permanent pentru Interpretarea Standardelor, creat în mod special pentru a revizui și aborda noile aspecte ce apar la aplicarea standardelor în practica fiecărei țări, concomitent cu procedurile de interpretare a standardelor internaționale de contabilitate în conformitate cu specificul economic al țării care îl aplică.

Din cele expuse mai sus se poate observa că Standardele Internaționale de Audit se regăsesc lângă Standardele Internaționale de Contabilitate.

Standardele Internaționale de Contabilitate reprezintă un reper documentar pentru elaborarea de standarde naționale pentru țările care nu fac parte din Uniunea Europeană. **Directivile contabile europene** reprezintă standardele contabile europene care au statutul de reglementări pentru țările membre ale Uniunii Europene.

Directiva a IV-a privește conturile anuale ale anumitor tipuri de întreprinderi și deschide calea implementării auditului financiar prin instituirea obligației ca toate entitățile economice, care intră sub incidența ei, să aibă conturile anuale auditate de un profesionist calificat.

Aceasta conține prevederi referitoare la forma și conținutul informațiilor, ce sunt prezentate în conturile anuale, regulile generale de evaluare, precum și obligația publicării documentelor de sinteză amintite. Prin intermediul ei, întreprinderile mici și mijlocii nu au obligația de a solicita auditarea conturilor și realizează o delimitare a acestora pe două categorii și anume: întreprinderi mici și întreprinderi mijlocii, în funcție de criterii privind totalul activelor, cifra de afaceri netă și numărul mediu de angajați.

Directiva a VII-a realizează extinderea cerințelor referitoare la obligativitatea auditului financiar și pentru acele entități ce întocmesc conturi consolidate. Ea cuprinde și o serie de cerințe privind tehnicile de consolidare utilizate, precum și forma standard în care urmează a fi prezentate conturile consolidate. Prezenta directivă acordă o serie de concesiuni sub aspectul cerințelor de consolidare aferente întreprinderilor mici și mijlocii

Directiva a VIII-a constituie cel mai important act legislativ în domeniul auditului financiar, care pune în aplicare ansamblul de norme și proceduri ce reglementează accesul la profesia de auditor financiar. Studiind resursele bibliografice am constatat că între directivele contabile europene și Standardele Internaționale de Contabilitate au existat o serie de contradicții. Inițial, s-a propus eliminarea directivelor în favoarea standardelor, dar forurile europene nu au renunțat la directive și în consecință s-a trecut la armonizarea acestora cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

Standardele naționale sau locale sunt creații proprii sau adaptări ale standardelor internaționale de contabilitate. Ele pot fi recunoscute în reglementările legale prin acte normative și pot fi create pe următoarele căi: prin adoptarea standardelor internaționale în forma lor originală; prin elaborarea în conformitate cu prevederile standardelor internaționale; prin crearea standardelor naționale specifice pentru domenii pentru care nu au acoperire directivele europene sau standardele internaționale; prin adoptarea de standarde naționale cu tentă de interpretări a standardelor internaționale sau europene. La noi în țară, standardele naționale astfel create, devin obligatorii odată cu publicarea în Monitorul Oficial a actului normativ care le reglementează. Datorită faptului că economia românească a fost până nu demult structurată pe alte principii decât cea europeană, specialiștii români au privit cu scepticism posibilitatea aplicării standardelor internaționale în domeniul auditului și al contabilității. Considerăm că standardele internaționale, atât de contabilitate cât și de audit financiar, au fost preluate de către reglementările românești, la început în fază „pilot”, apoi, datorită actualizării practicilor au putut fi implementate în mod definitiv prin acte normative naționale.

Sfera entităților patrimoniale ce au obligația efectuării auditului financiar în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate s-a lărgit extinzându-se de la entitățile patrimoniale cotate la bursă și la societățile cu răspundere limitată, ce respectă anumite criterii, la băncile și la societățile de asigurare.