

## EXIGENȚE PRIVIND RAPORTAREA CONTABILĂ ȘI SISTEMELE DE ASIGURARE A CREDIBILITĂȚII INFORMAȚIILOR CONTABILE ÎN ROMÂNIA

CZU: 657.37(498)

**MATAČ Liviu Marian<sup>1</sup>, DOMNIȘOR Alina<sup>2</sup>, ȚIURA Anca Irina<sup>3</sup>**<sup>1</sup>Conf. univ. dr., Academia de Studii Economice din București; <sup>2</sup>Drd., Academia de Studii Economice din București;<sup>3</sup>Drd., Universitatea BucureștiE-mail: <sup>1</sup>liviu.matac@cig.ase.ro, <sup>2</sup>adomnisor@gmail.com, <sup>3</sup>anca\_malancu@yahoo.com

**Abstract:** Studiul prezintă aspecte relevante privind raportarea financiară cu scop general, la nivel național și internațional, care este o temă actuală, importantă și utilă pentru dezvoltarea teoriei existente și aplicative.

Motivația care a determinat autorii să abordeze această temă este importanța și permanenta actualitate a politicilor contabile selectate, adecvate și consecvente. Astfel, la nivelul literaturii de specialitate s-au analizat o serie de studii în domeniu cu privire la modul în care politicile contabile elaborate și aprobate de entități, influențează calitatea informației contabile furnizată de raportările financiare. Obiectivul cercetării noastre îl constituie metodele prin care guvernanta reușește să minimizeze riscurile afacerii, prin intermediul unor politici contabile coerente.

Selectarea, consecvența și adecvarea politicilor contabile sunt obiective majore ale guvernantei pentru ca informațiile financiare să fie relevante, complete, exacte, neutre și fără erori. Conceptele de „politici selectate, adecvate și consecvente” vor fi în atenția noastră sub aspectul regulilor de definire și recunoaștere, astfel încât să ne atingem scopul.

Metodologia de cercetare este de tip descriptiv, documentar cu scopul de a arăta în detaliu impactul politicilor contabile, sub influența noilor reglementări europene asupra criteriilor de calitate ale informației financiare. Ca urmare a acestei analize, au fost puse în evidență modificări recente ale cadrului legislativ în domeniu și importanța acestora.

**Cuvinte cheie:** Raportare financiară, politici contabile, control intern, audit statutar, asigurare, utilizatorii raportărilor financiare, guvernanta corporativă.

**JEL Classification:** M41, A14, G30

### Introducere

Raportarea financiară presupune abordări clare care trebuie să aibă în vedere înțelegerea corectă a politicilor contabile consecvente și beneficiile pentru utilizatorii de informații potrivit Cadrului general conceptual de raportare financiară al Consiliului pentru Standardele Internaționale de Contabilitate (IASB). Costul generat de raportarea financiară este considerat o constrângere generală care acționează asupra informațiilor ce pot fi oferite de aceasta. Costurile respective sunt suportate de utilizatorii informațiilor financiare, tot ei suportând și auditul informațiilor din raportările financiare. Interesul major în ceea ce privește raportarea informațiilor financiare a contribuit la dezvoltarea și consolidarea, în timp, a principiilor, bazelor de evaluare, convențiilor, regulilor și practicilor contabile specifice, care trebuie aplicate corect la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Acest interes major a generat și a dezvoltat, în timp, posibilități sporite ca eventualele limite să fie detectate pe parcursul examinărilor calificate și a altor forme de asigurare a calității informațiilor furnizate, astfel încât atunci când devin publice să răspundă cerințelor utilizatorilor acestora. Menționăm în acest sens prevederile Regulamentului (UE) nr. 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, ale cărei prevederi au fost preluate în legislația națională – specifică domeniului care a intrat în vigoare în anul 2017<sup>10</sup>. Trebuie menționat și faptul că, pe

<sup>10</sup> Legea nr. 162/2017 din 6 iulie 2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative.

parcursul evoluțiilor firești ale normelor contabile la nivel internațional și național s-a conturat existența unor preocupări, tot mai sofisticate, care urmăresc dezvoltarea creativității asociate procesului de aplicare a ansamblului cadrului de reglementare și normalizare contabilă. Acesta este motivul pentru care prin acest studiu ne-am propus să punem în evidență unele aspecte semnificative care, în opinia noastră, definesc exigențele procesului de raportare contabilă, atât pentru entitățile raportoare, cât și pentru entitățile care asigură auditul statutar al acestora.

### **Metodologia cercetării**

Pentru realizarea acestui articol s-au analizat mai multe studii și cercetări în domeniu. Cercetarea noastră este de tip calitativ și vrea să arate și să dezvolte importanța politicilor contabile ca metodă științifică a contabilității. Cercetarea noastră implică observarea obiectivă, raționamentul profesional și verificarea, cu scopul de a reprezenta evenimentele într-o perioadă finită de timp prin selectarea, adecvarea și consecvența politicilor contabile. Ca tehnică indirectă de cercetare am utilizat analiza de documente fără să apelăm la cifre, ce provin de la entități individuale sau de grup, pentru a realiza o rezeecție calitativă cu privire la politicile contabile. Demersul nostru privește modul în care politicile contabile elaborate, aprobate și aplicate de entități influențează calitatea informației contabile furnizate de raportările financiare.

Este evidențiat faptul că, trecerea la aplicarea IFRS a determinat la nivelul entităților românești o creștere ușoară a capitalurilor proprii și o scădere semnificativă a rezultatului din exploatare și implicit a celui net. Această schimbare a afectat valorile indicatorilor de rentabilitate (Săcărin 2014; Istrate, 2014).

### **1. Politicile contabile și cadrul de reglementare al acestora**

Pornind de la faptul că, politicile contabile aplicate de o entitate influențează major indicatorii raportați prin situațiile financiare anuale și orice modificare a unei politici contabile, de la un exercițiu financiar la altul, afectează comparabilitatea în timp a informațiilor raportate, o analiză obiectivă și o interpretare corectă a trendului evoluției situației financiare a unei entități trebuie să aibă în vedere ansamblul politicilor contabile aplicate de aceasta.

Având în vedere importanța și permanenta actualitate a temei, considerăm că este necesar să facem referire la faptul că, cerințele legislative naționale în materie de politici contabile sunt consistente și conforme cu cerințele directivelor europene și ale Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Astfel, Legea nr. 31/1990, privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede ca atribuție ce revine administratorilor „stabilirea politicilor contabile” aplicabile entității.

Reglementările contabile naționale date în aplicarea legii contabilității precizează faptul că, administratorii trebuie să aprobe politici contabile pentru operațiunile derulate, inclusiv proceduri proprii pentru situațiile prevăzute de legislație<sup>11</sup>. În cazul entităților care nu au administrator, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligația gestionării entității respective. Din aceste prevederi rezultă faptul că, toate entitățile care întocmesc, potrivit legii, situații financiare anuale individuale și situații financiare anuale consolidate au obligația să elaboreze, să aprobe și să aplice politici contabile adecvate.

La elaborarea politicilor contabile de către specialiști în domeniul economic și tehnic, cunoscători ai activității entității și ai strategiei acesteia, trebuie avut în vedere specificul activității organizației respective, contextul economic în care aceasta își desfășoară activitatea și cerințele cuprinse în legislație și/sau reglementările contabile aplicabile.

Pentru ca administratorii entităților să aprobe politici contabile adecvate este necesar ca managerii societății și toți specialiștii implicați în elaborarea lor să efectueze estimări pe perioade corespunzătoare de timp, respectiv perioade mai lungi de trei – cinci ani și să evalueze corect efectele

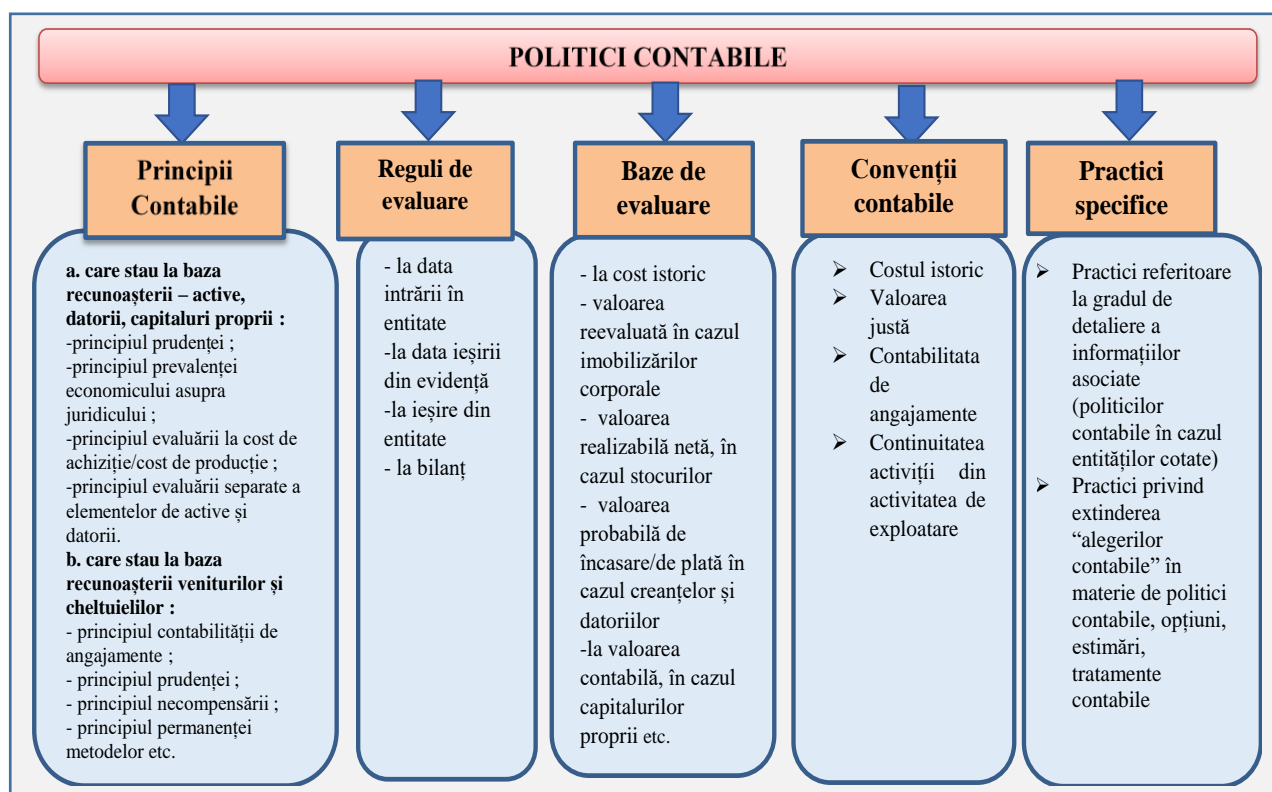
---

<sup>11</sup> Ordin nr.1802/2014 - pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

aplicării uneia sau alteia dintre politici. În situația în care, entitatea în cauză aparține unui grup de societăți, politicile contabile utilizate trebuie să fie unitare la nivelul grupului. Astfel, la întocmirea situațiilor financiare consolidate trebuie făcute ajustările necesare pentru a se asigura conformitatea cu politicile contabile ale grupului.

După cum se cunoaște, anumite categorii de entități din sfera celor de interes public au trecut și continuă să treacă, treptat, la aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) ca bază a contabilității. Aceste unități contabilizează operațiunile economico-financiare potrivit reglementărilor conforme cu IFRS și publică situații financiare cu respectarea acestor standarde, având, totodată, obligația să respecte întreaga legislație aplicabilă. Considerăm că este necesar să subliniem că reglementările respective precizează faptul că, trecerea la aplicarea IFRS ca Bază Contabilă nu este permisă prin opțiunea entității<sup>12</sup>.

În cazul entității care se află în perspectiva de aplicare a IFRS, politicile contabile adoptate trebuie să fie armonizate cu prevederile acestor standarde. În acest scop sunt importante prevederile Standardului Internațional de Contabilitate 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori” care prescriu criteriile de selecție și de modificare a politicilor contabile, împreună cu tratamentul contabil și cerințele de prezentare a informațiilor privind modificările politicilor contabile. Totodată, trebuie avute în vedere și prevederile fiecărui standard de contabilitate (IFRS și IAS) care cuprind reguli explicite cu privire la aplicarea politicilor contabile pentru tranzacțiile și evenimentele reglementate de acestea.



Făcând o paralelă între politicile contabile, așa cum sunt reglementate prin OMFP nr. 1802/2014 și prevederile Standardelor Internaționale de Contabilitate, observăm că diferența importantă este aceea că, reglementarea națională permite ca la calculul costurilor stocurilor la ieșire, să fie folosită metoda ultimul intrat – primul ieșit (LIFO), pe când IAS 2 „Stocuri ” nu permite utilizarea acestei metode de evaluare.

<sup>12</sup> Ordin nr. 2844/2016 din 12 decembrie 2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Motivul pentru care reglementarea națională prevede posibilitatea utilizării metodei LIFO de evaluare a stocurilor scoase din evidență este acela, că directivele europene la care reglementările naționale s-au aliniat, prevăd posibilitatea utilizării metodei respective. În opinia noastră este corectă această opțiune menținută de directiva europeană, dacă avem în vedere faptul că, metoda LIFO poate fi utilizată cu succes în funcție de opțiunea entității, mai ales în perioadele în care nivelul inflației este ridicat, iar informația furnizată de raportările financiare privind „costul stocurilor la ieșire” și respectiv „valoarea la cost a stocurilor existente la sfârșitul perioadei” poate fi deosebit de importantă pentru deciziile utilizatorilor de informație contabilă. Cu toate acestea, dacă entitatea se află în perspectiva aplicării IFRS ca bază contabilă, aceasta trebuie să renunțe la utilizarea metodei LIFO.

O concluzie generală referitoare la problematica reglementării, respectiv a elaborării și aplicării politicilor contabile este aceea că, din punct de vedere al reglementării acestora, gradul de conformare cu standardele internaționale în domeniu este ridicat. Apreciem însă că există și unele limite majore dacă avem în vedere faptul că, interesul persoanelor responsabile cu guvernarea corporativă în ceea ce privește elaborarea, aprobarea și aplicarea celor mai adecvate politici contabile corelate cu strategiile entităților, nu este de cele mai multe ori cel așteptat.

Ne bazăm această opinie pe cercetarea efectuată și pe abordarea cu mai mare răspundere a unor politici contabile considerate reprezentative, ca de exemplu:

- politica de recunoaștere a activelor necorporale;
- politica de recunoaștere a activelor corporale și politica de reevaluare;
- politicile de amortizare a activelor imobilizate și politica de scoatere din evidență a celor amortizate integral (termen, procedură, înregistrare în contabilitate)
- politica de constituire a provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli;
- politica de repartizare a profitului, de constituire a rezervelor și de recuperare a pierderilor din exercițiile precedente;

În acest cadru nu se face referire la societățile multinaționale unde, așa cum este cunoscut sunt elaborate de regulă la nivelul grupului, ghiduri practice și se organizează frecvent programe unitare de pregătire pentru cei implicați în astfel de activități.

În contextul general privind politicile contabile trebuie să se aibă în vedere și obiectivul auditorului, care pentru a cunoaște entitatea și mediul său<sup>13</sup> trebuie să înțeleagă modul cum au fost selectate și aplicate politicile contabile de către entitatea auditată, inclusiv motivele modificării acestora. De asemenea, auditorul trebuie să evalueze dacă politicile contabile aplicate sunt adecvate activității entității, sunt consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil și cu strategiile entității. Cu atât mai mult, în cazul auditului statutar al entităților de interes public, auditorii trebuie să înțeleagă și măsura în care obiectivele conducerii entității auditate vizează și răspunderea publică generată de prevederi legale exprese, astfel că pentru atingerea standardelor de performanță, riscul de denaturare semnificativă, inclusiv cel cauzat de fraudă, poate fi major.

## **2. Modul în care politicile contabile adoptate influențează indicatorii financiari furnizați de raportarea financiară**

Reglementările contabile naționale și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) definesc în mod unitar politicile contabile ca fiind ansamblul principiilor, bazelor, convențiilor, regulilor și practicilor contabile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale. Ca exemple de politici contabile sunt menționate: alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor, reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora, alegerea metodelor de evaluare a stocurilor și de contabilizare al acestora, etc. Pornind de la conținutul acestei definiții, se vor face exemplificări cu privire la modul în care opțiunea asupra uneia sau alteia dintre politicile contabile influențează indicatorii financiari raportați.

Așa cum am menționat anterior, în aplicarea cerinței de a elabora și aproba politici contabile adecvate trebuie să se pornească de la cunoașterea strategiei entității respective pe termen scurt, mediu și lung.

<sup>13</sup> Standardul Internațional de Audit (ISA) 315 – Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.

Astfel, dacă entitatea în cauză are ca obiectiv major al strategiei asigurarea competitivității în vederea pătrunderii pe o anumită piață concurențială, este de înțeles că aceasta trebuie să se axeze pe investiții noi și dezvoltări ale tehnologiilor de fabricație adecvate piețelor respective. În aceste situații pentru stabilirea duratelor de utilizare economică a imobilizărilor corporale și necorporale ar trebui estimate cât mai corect duratele la care se apreciază că intervin schimbări tehnologice majore, care impun de cele mai multe ori tehnologii noi (licențe de fabricație, brevete etc.), precum și utilaje, instalații, echipamente, etc. care să răspundă cerințelor de competitivitate. În aceeași măsură, metoda de amortizare pentru imobilizările corporale și necorporale, trebuie să fie adecvată scopului urmărit.

Pentru determinarea cheltuielilor cu stocurile se poate opta pentru metoda „ultimul intrat – primul ieșit” (LIFO) sau metoda „costului mediu ponderat”(CMP). În ceea ce privește cheltuielile cu dobânzile datorate pentru creditele contractate de entitatea în cauză pentru finanțarea achiziției și respectiv construcției de active pe termen lung, se poate avea în vedere includerea acestora în rezultatele perioadei. Această categorie de entități care nu urmărește profituri imediate, ci consolidări ale poziției pe piață, poate avea în vedere și alte prevederi de ordin contabil care permit opțiunea ca anumite cheltuieli să fie încadrate pe baza respectării unor criterii de recunoaștere fie la cheltuieli ale perioadei, fie să majoreze valoarea imobilizărilor corporale în cauză (exemplu: costul cu inspecțiile generale regulate pentru depistarea defecțiunilor unor imobilizări corporale; costul cu componentele unor elemente de imobilizări corporale care pot necesita înlocuirea la intervale regulate etc.).

În situația în care anumite categorii de entități urmăresc realizarea de rentabilități ridicate și a unor profituri consistente care să genereze dividende, politicile contabile adoptate, de regulă, conduc la cheltuieli cât mai mici. Exemplificăm în acest sens:

- stabilirea unor durate de utilizare economică mari pentru imobilizările corporale și prin urmare diminuarea cheltuielii cu amortizarea care este inclusă în contul de profit și pierdere. Cu același scop poate fi aleasă și metoda de amortizare care să genereze cheltuieli cât mai liniare pe toată această durată mare de utilizare economică;
- utilizarea metodei primul intrat – primul ieșit (FIFO) pentru stabilirea costului privind stocurile consumate;
- includerea în valoarea activelor cu ciclu lung de fabricație a dobânzilor datorate (capitalizarea dobânzilor aferente perioadei) pentru creditele contractate de entitatea respectivă în vederea finanțării activelor respective.

Au fost prezentate câteva exemple de opțiuni privind politicile contabile care pot influența major rezultatul exercițiului financiar, însă este bine cunoscut faptul că nu întotdeauna rezultatul contabil prezentat prin contul de profit și pierdere, respectiv profitul raportat este și cel real. Sunt tot mai mulți specialiști care consideră că nu ar trebui să se acorde o importanță excesivă rezultatului exercițiului, întrucât factorii direct interesați, (de exemplu: managerii entității care au interese în a arăta o performanță economică aparentă) ar putea fi încurajați să facă în astfel încât să obțină performanța financiară dorită.

Deși, nu ne propunem să dezvoltăm aspectele respective în acest studiu, trebuie să menționăm că și în opinia noastră, analiza dinamicii activului net contabil poate oferi informații mult mai reale și complete cu privire la poziția și performanța unei entități.

Exemplificăm în continuare, câteva elemente care pot influența major nivelul indicatorilor raportați, unele dintre ele fiind frecvent depistate de către auditori în cadrul misiunilor privind auditul statutar al situațiilor financiare:

a) nerespectarea condițiilor prevăzute de reglementările contabile, pentru recunoașterea veniturilor după cum urmează:

- recunoașterea în rezultatele perioadei a unor venituri pentru care riscurile, respectiv beneficiile nu au fost transferate sau serviciile nu au fost prestate (venituri premature);
- recunoașterea unor venituri fictive aferente unor tranzacții inexistente;
- recunoașterea ca venituri a unor sume încasate în contul unor datorii;
- recunoașterea ca venituri a unei promisiuni de vânzare;
- denaturarea cifrei de afaceri prin includerea în aceasta a veniturilor aferente bunurilor rezultate din dezmembrarea unor imobilizări.



- venituri care în cazul unor entități pot înregistra valori însemnate etc.;
  - b) nerecunoașterea în contabilitate a probabilității ieșirii de beneficii economice și respectiv a nevoii de previzionare în contabilitate a acestor riscuri;
  - c) nerecunoașterea în contabilitate a unor ajustări pentru deprecierea activelor de natura imobilizărilor, stocurilor, creanțelor etc.;
  - d) amânarea înregistrării în contabilitate a unor minusuri constatate în gestiunea entităților;
  - e) evaluarea valorilor mobiliare pe termen scurt cotate, numai în situația creșterii valorii acestora etc.
- Riscul de a ne confrunța cu denaturări majore ale rezultatului exercițiului financiar, îl regăsim mai ales în cazul entităților care fie nu au stabilit și aprobat politici contabile adecvate și clare pentru operațiunile derulate, fie nu au dezvoltat procedurile de aplicare a politicilor contabile și ale ansamblului regulilor de recunoaștere în contabilitate a tranzacțiilor și evenimentelor specifice activității entității. Aceste entități se confruntă inevitabil și cu riscuri majore în ceea ce privește funcționarea unui control intern eficient.

### 3. Încrederea și/sau credibilitatea informării financiare prin politicile contabile

Conform Dicționarului explicativ al limbii române, credibilitatea reprezintă însușirea unui lucru de a putea fi crezut – din fr. *Crédibilité*, iar încrederea, acțiunea de a (se) încrede și rezultatul ei; sentiment de siguranță față de cinstea, buna-credință sau sinceritatea cuiva (Academia Română, 2009).

Încrederea publică în piețele financiare și de capital, în afaceri și guvern depinde nu numai de o reglementare eficientă și inteligentă, ci și de o guvernare puternică care încorporează culturile, etica și criteriile de competențe profesionale.

„La un deceniu de la declanșarea crizei financiare mondiale, reconstruirea încrederii publice în piețele financiare și de capital, în afaceri și în guvern rămâne un obiectiv vital, în pofida progreselor semnificative obținute din perspectiva reglementării. Guvernele au acționat decisiv la nivel internațional și național la începutul perioadei de după criză, dar guvernarea corporativă mai puternică și integrarea culturilor potrivite în organizații de sus în jos sunt esențiale.” (IFAC, 2016)

Teoreticienii sociologi au identificat cele mai importante componente ce conferă credibilitate informațiilor (Garfinkel 1967, McGuire 1985, Barber 1983, Lee 1986, Sheridan 1987):

- a) competența percepută (gradul de expertiză tehnică atribuit sursei);
- b) obiectivitatea;
- c) corectitudinea (recunoașterea și reprezentarea adecvată);
- d) coerența;
- e) credința (percepția „bunei voințe” în compunerea informației).

Încrederea se bazează pe toate cele cinci componente, însă lipsa de conformitate într-un atribut poate fi compensată de un excedent de atingere a unui alt atribut.

„Dacă obiectivitatea sau dezinteresul este imposibil de realizat, corectitudinea mesajului și credința în intenția bună a sursei pot servi drept înlocuitori. Competența poate fi, de asemenea, compensată prin credință și invers. Consistența nu este întotdeauna esențială pentru obținerea încrederii, dar inconsecvențele persistente distrug așteptările comune și modelele de răspunsuri comportamentale. Încrederea nu poate evolua dacă actorii sociali întâmpină răspunsuri incoerente de la alții în situații similare sau chiar identice.” (Renn, Levine, 1991).

Utilizatorii de informație financiar-contabilă, reprezentanți de investitorii actuali sau potențiali, managementul entității, personalul angajat, creditorii, furnizorii, clienții, instituțiile statului și alte autorități, precum și publicul larg se bazează pe încrederea că informațiile difuzate prin situațiile financiare corespund realității din entitățile raportoare.

### 4. Rolul controlului intern și, respectiv, auditului intern în asigurarea unei raportări contabile credibile

Scopul controlului intern<sup>14</sup> urmărește credibilitatea raportării financiare a entităților, eficiența și eficacitatea operațiunilor acestora, conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Acesta trebuie organizat și implementat în funcție de mărimea și complexitatea entității. Proiectarea, implementarea și supravegherea funcționării controlului intern se realizează de către persoanele responsabile cu guvernanta, conducerea entității și alte categorii de personal ale acesteia.

În consecință, activitățile de control intern fac parte integrantă din procesul de gestiune prin care o entitate urmărește realizarea obiectivelor propuse și presupune:

- definirea clară a responsabilităților, resurse și proceduri adecvate, sisteme de informare pe verticală și orizontală, practici corespunzătoare;
- exercitarea responsabilităților pe baza unor informații pertinente și fiabile difuzate în cadrul entității, astfel încât să se asigure o cunoaștere completă și corectă a elementelor controlate;
- identificarea principalelor riscuri privind obiectivele entității și asigurarea procedurilor corespunzătoare de gestionare a acestor riscuri (riscul de fraudă, riscul de eroare, riscul informatic etc.).
- supravegherea permanentă a dispozitivului de control intern implementat la nivelul entității și examinarea funcționării acestuia.

Controlul intern contabil și financiar<sup>15</sup> este o componentă majoră a controlului intern și vizează ansamblul proceselor de obținere și comunicare a informațiilor financiar-contabile și are un rol hotărâtor în procesul de asigurare a caracteristicilor calitative furnizate de raportările financiare, menționate în prima parte a studiului. Pentru realizarea rolului său, modul de organizare a acestui control trebuie să asigure:

- conformitatea informațiilor financiare și contabile publicate cu cadrul de raportare contabilă aplicabil entității;
- aplicarea manualelor de politici și proceduri contabile privind cadrul de raportare contabilă respectiv;
- prevenirea fraudelor și a neregulilor financiare și contabile, precum și detectarea acestora, protejarea activelor entității;
- fiabilitatea informațiilor furnizate prin raportările financiare și a ansamblului informațiilor furnizate decidenților interni și pieței.

În concluzie, controlul intern are rolul de a gestiona eficient resursele economice, financiare și umane cu privire la toate activitățile entității, inclusiv raportarea financiară. Monitorizarea controlului intern relevant pentru raportarea financiară trebuie realizată în primul rând de responsabilii cu guvernanta corporativă, iar în cazul entităților supuse auditului statutar potrivit legii, auditorii trebuie să acorde atenția cuvenită consistenței acestor activități realizate la nivelul entităților auditate, a responsabilităților funcției de audit intern (acolo unde aceasta există), a activităților efective desfășurate de auditorii interni, precum și a realizării de către Comitetele de audit a obiectivelor privind raportarea financiară, pentru a evalua corect potențialele riscuri și a concepe procedurile de audit corespunzătoare.

Cercetarea care a stat la baza acestui studiu a scos în evidență unele limite ale controlului intern aflate la entitățile cuprinse în eșantion, care în opinia noastră pornesc chiar de la minusuri în activitatea de guvernanta corporativă. Un număr important de respondenți au afirmat că sunt suficiente motive care să impună la nivelul entităților respective, urmărirea mai exigentă a definirii responsabilităților pe toate structurile entităților respectiv, creșterea preocupărilor pentru identificarea principalelor riscuri privind obiectivele entității și, nu în ultimul rând, pentru asigurarea resurselor și procedurilor adecvate unei gestionări eficiente a acestora.

Nu putem lăsa în afara studiului nostru importanța funcției de audit intern, întrucât așa cum este cunoscut, entitățile ale căror situații financiare sunt supuse potrivit legii auditului statutar, au obligația

<sup>14</sup> Standardul Internațional de Audit (ISA) 315 – Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.

<sup>15</sup> Ordin nr.1802/2014 - pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate; Cap. 11 – Controlul intern.

să organizeze și să asigure exercitarea activității de audit intern, potrivit cadrului legal. Obiectivele funcției de audit intern includ, în general activități de asigurare menite să evalueze și să îmbunătățească eficacitatea guvernantei corporative a entității, a proceselor de gestionare a riscului și de control intern al acesteia.

Având în vedere faptul că, auditorul extern este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată, acesta trebuie să-și exercite raționamentul profesional atunci când determină dacă activitatea funcției de audit intern poate fi utilizată în contextul auditului statutar, bazându-se pe politicile și procedurile relevante ale funcției de audit intern, pe competențele reale ale funcției respective și pe obiectivitatea cu care aceasta a fost exercitată.

Considerăm că este necesar să facem referire în acest cadru la răspunderile exprese ale Comitetelor de audit în ceea ce privește raportarea financiară. Astfel, prevederile art. 65 din Legea 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare, obligă entitățile de interes public să aibă un comitet de audit și, cel puțin un membru al acestuia, trebuie să dețină competențe în domeniul contabilității și auditului statutar, dovedite prin calificări corespunzătoare. Atribuțiile comitetelor de audit sunt bine precizate în ceea ce privește raportarea financiară și privesc: monitorizarea procesului de raportare financiară în general, eficacitatea sistemului de control intern de calitate, a sistemului de management al riscurilor și al auditului intern al entității. Totodată, comitetul de audit monitorizează efectuarea auditului statutar al situațiilor financiare precum și independența auditorului sau a firmelor de audit și răspunde de procedura de selecție a acestora. Așa cum arată un studiu recent la nivel european, comitetele de audit joacă un rol fundamental în asigurarea gestionării eficiente a întreprinderilor, în consolidarea transparenței și integrității raportării financiare. (Martin Manuzi, 2017)

Cercetarea cu privire la realizarea în entitățile cuprinse în eșantion a atribuțiilor Comitetului de audit privind monitorizarea procesului de raportare financiară, eficacitatea sistemelor de control intern de management al riscurilor și de audit intern, a scos în evidență o cunoaștere insuficientă de către respondenți a rezultatelor activității acestor comitete, la nivelul entităților intervievate ori manifestarea unor rezerve ale acestora în răspunsurile formulate. Această situație poate reprezenta un rezumat suficient de clar pentru persoanele responsabile cu guvernanta privind necesitatea dezvoltării sistemelor de informare și comunicare pe verticală și orizontală, astfel încât exercitarea responsabilităților tuturor factorilor, în cadrul unei entități să se realizeze pe baza unor informații pertinente și fiabile, bazate pe cunoașterea corectă și completă a componentelor manageriale, gestionate, monitorizate și controlate.

Scopul unei misiuni de audit cu privire la auditul statutar al situațiilor financiare și sistemelor de asigurare a calității este acela de a asigura creșterea gradului de încredere al utilizatorilor interesați în situațiile financiare. Acest obiectiv este realizat prin exprimarea de către auditor a unei opinii cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară, aplicabil.

Pentru a face referire la elementele esențiale care dau consistența opiniei de audit, considerăm că trebuie să pornim de la condițiile preliminare pentru o misiune de audit statutar respectiv, stabilirea cadrului de raportare financiar aplicabil, obținerea acordului conducerii entității auditate de asumare a responsabilității, de întocmire a situațiilor financiare în conformitate cu acest cadru și asigurarea accesului auditorului la toate informațiile relevante pentru întocmirea situațiilor financiare.<sup>16</sup>

Conformarea auditorului cerințelor etice relevante, inclusiv celor referitoare la independența, planificarea și efectuarea auditului cu scepticism profesional și cu exercitarea raționamentului profesional, obținerea probelor de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit, precum și conformitatea cu toate Standardele Internaționale de Audit relevante pentru o misiune de audit statutar sunt cerințe a căror respectare va permite realizarea obiectivului privind obținerea asigurării rezonabile că situațiile financiare oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu cadrul de raportare aplicabil.

Menționăm aici și alte cerințe deosebit de relevante a căror respectare vine categoric în sprijinul asigurării rezonabile, cum sunt:

<sup>16</sup> ISA 210 – Convenirea asupra termenilor misiunii de audit.



- prevederile Standardului Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1 care stabilește responsabilități clare firmelor de audit de a crea și menține propriul sistem de control al calității pentru misiunile de audit și de a proiecta politici și proceduri cu scopul de a oferi o asigurare rezonabilă privind măsura în care firma și personalul acesteia respectă cerințele etice relevante, inclusiv cele care se referă la independența auditorului;

- prevederile Standardului Internațional de audit 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, stabilesc responsabilitățile specifice auditorului în ceea ce privește procedurile de control al calității pentru un audit al situațiilor financiare. Potrivit acestui standard, obiectivul auditorului este de a implementa proceduri de control al calității care să îi furnizeze auditorului asigurarea rezonabilă că: auditul se conformează standardelor profesionale, cerințelor legale, reglementărilor aplicabile și raportul emis de auditor este adecvat circumstanțelor.

- prevederile Legii nr. 162/6 iulie 2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și individuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative reglementează faptul că, toți auditorii financiari și firmele de audit fac obiectul unui sistem de asigurare a calității care trebuie să respecte criteriile clar stabilite în conținutul acesteia.

Inspecțiile pentru asigurarea calității la auditorii financiari și firmele de audit în legătură cu activitatea de audit statutar se efectuează de către Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS) care este autoritatea competentă în domeniu.

### **Concluzii:**

Aspectele rezultate din studiul nostru au pus în evidență o serie de cerințe care trebuie respectate pentru a realiza dezideratele privind calitatea raportării financiare de interes general, fără a avea ca obiectiv epuizarea aspectelor care vizează acest proces.

O privire obiectivă asupra ansamblului responsabilităților privind procesul de raportare financiară pune în evidență numeroase plusuri acumulate în timp. În primul rând, se are în vedere aplicarea de către operatorii economici a reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și respectiv cu IFRS (în cazul anumitor categorii de entități de interes public), prevederi legale clare privind necesitatea funcționării la nivelul entităților raportoare a sistemelor de control intern și, după caz, a auditului intern și respectiv, a Comitetelor de audit. De asemenea, instituirea obligației auditului statutar al situațiilor financiare pentru anumite categorii de entități, audit pentru care așa cum am văzut, cerințele Standardelor Internaționale de Audit și de asigurare a calității au fost preluate integral. Totodată, putem afirma că este resimțit efectul schimbărilor respective în procesul de adaptare la rigorile piețelor financiare dezvoltate, mai ales în ceea ce privește calitatea informației financiare. Totuși, dacă rămânem în planul obiectivității trebuie să remarcăm că mai există minusuri, să analizăm cauzele pentru care acestea persistă și să evaluăm corect pașii care ar trebui făcuți în continuare.

Considerăm că un rol hotărâtor în sensul celor prezentate, îl va avea îmbunătățirea guvernancei corporative, mai ales la nivelul entităților de interes public, evaluarea permanentă de către cei de drept a funcționării mecanismelor de control, de audit și de gestionare a riscurilor, mai multă comunicare profesională, colaborare și implicare a tuturor factorilor responsabili. Astfel, dacă există o înțelegere comună a importanței calității informației financiare, toate părțile implicate pot acționa, potrivit competențelor legale, în acest sens.

O abordare realistă ar putea fi și înțelegerea cerinței de aplicare a scepticismului profesional, nu numai în activitatea de audit ci și în orice proces care implică decizie, pornind de la importanța evaluării critice a elementelor care stau la baza deciziilor respective și a identificării circumstanțelor care pot conduce la erori.

### **Bibliografie:**

#### **A. Cărți și articole de specialitate publicate în România și în străinătate**

1. Albu, C., Albu, N. (2017), The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules – Evidence from Romania, Accounting in Europe, vol. 14, pp. 1-10, DOI 10.1080/17449480.2017.1301668

2. Burlaud, A., (2018), Can accounting standardization serve the public interest?, *Audit Financiar*, vol. XVI, no. 3(151)/2018, pp. 365-372, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/151/016
3. Burlaud, A., Colasse, B. (2010), Standardizarea internațională de contabilitate: revenirea politicii?, *Contabilitate, control, audit*, vol. 16, nr. 3, p. 168
4. Epstein, B., J., Jermakowicz, E., K., (2007), *IFRS – Interpretarea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate și Raportare Financiară*, ed. BMT Publishing House
5. Istrate, C., Impact of IFRS on the accounting numbers of Romanian listed companies. *Journal of Accounting and Management Information Systems* 2014, 13(3), 446-491
6. Manuzi, M., Director regional pentru Europa (ICAEW), *Revista “Practici de audit” nr.3/2017*
7. Renn O., Levine D. (1991) Credibility and trust in risk communication. In: Kasperson R.E., Stallen P.J.M. (eds) *Communicating Risks to the Public. Technology, Risk, and Society (An International Series in Risk Analysis)*, vol 4. Springer, Dordrecht
8. Robu, I.B., Istrate, C., Herghiligiu, I.V. (2019), The Use Of Audit Opinion in Estimating the financial Reporting Transparency Level, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 1(153)/2019, pp. 79-92, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/153/001
9. Săcărin, M., Impactul adoptării pentru prima dată a IFRS de către societățile nefinanciare cotate la Bursa de Valori București. *Audit Financiar* 2014, 12(1), 46-54

### **B. Manuale, Ghiduri**

1. Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii Asigurare și Servicii Conexe, emis de IASB, ediția 2016
2. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) emise de IASB la 1 ian 2015
3. Standardul Internațional de Audit (ISA) 315 – Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său
4. Standardul Internațional de Audit (ISA) 210 - Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit

### **B. Legislație**

- \*\*\* Legea nr. 162/2017 din 6 iulie 2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative
- \*\*\* Ordin nr.1802/2014 - pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate
- \*\*\* Ordin nr. 2844/2016 din 12 decembrie 2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară
- \*\*\* Regulamentul (UE) nr. 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

### **C. Alte surse electronice**

- <http://www.ifac.org/auditing-assurance> - Consiliul pentru Standarde de Audit și Asigurări, International Auditing and Assurance Standards Board
- <http://www.ifac.org/> - Federația Internațională a Contabililor, International Federation of Accounting
- [www.ifac.org/publications-resources/crisis-confidence-call-consistent-high-quality-global-regulation](http://www.ifac.org/publications-resources/crisis-confidence-call-consistent-high-quality-global-regulation) - IFAC, *From Crisis to Confidence: Good Regulation, Governance, and Culture*, 2016