



Volumul IV, Numărul 7 / 2002

ISSN 1454-9980

Delimitări conceptuale privind auditul contabil-financiar

(pag. 7-11)

Neculai TABĂRĂ

Volume IV, Issue 2 (7) / 2002

Cross-cultural
Management
Journal

DELIMITĂRI CONCEPTUALE PRIVIND AUDITUL CONTABIL-FINANCIAR

Neculai TABARĂ

A. Normalizarea în domeniul auditului contabil-financiar

Normă și normalizare

International Standards Organization (ISO) definește norma drept un document stabilit prin consens și aprobat de un organism recunoscut care furnizează, pentru folosințe comune și repetate, reguli, linii directoare sau caracteristici pentru activitățile sau rezultatele care garantează un nivel de ordine optimal într-un context dat.

Normalizarea are ca obiect să ofere documente de referință care comportă soluții la probleme tehnice și comerciale privind produsele, bunurile și serviciile care se pun în mod repetat în relațiile dintre partenerii economici, științifici, tehnici și sociali¹. Obiectivul principal al acesteia este să aducă utilizatorului un serviciu de referință obiectivă a nivelului său de calitate și a performanțelor în utilizare. În viața cotidiană pentru cumpărarea de produse sau servicii avem nevoie de puncte de reper pentru a ne forma aprecierea și a ne ajuta să luăm decizii. Norma ne ajută să obținem nivelul de siguranță prin care produsul sau serviciul corespunde așteptărilor.

Tendința predominantă pe plan mondial în domeniul auditului o reprezintă standardizarea² în vederea formulării unei teorii utile în

descrierea, explicarea și prognoza activităților practice de audit.

Concepte fundamentale caracteristice auditului sunt: **postulatele, conceptele, standardele, procedurile**. Ele sunt independente și fiecare element succesiv este logic legat și derivat din cel precedent.

- **Postulatele** sunt definite drept un ansamblu de ipoteze, premise, principii și condiții care constituie baza elaborării standardelor de audit, exprimări adevărate sau adecvate considerate astfel fără a fi demonstrate.
- **Conceptele** sunt generalizări, idei centrale, fundamentale pentru raționamentul teoretic, deduse din postulatele auditului care cuprind: probele de audit, respectarea profesiei de auditor, corectitudinea raportării, independența auditului, conduita etică.
- **Standardele** de audit sunt declarații dezvoltate la cel mai înalt nivel de conceptualizare și care stau la baza îndeplinirii unei misiuni de audit. Aceste standarde asigură criteriile pentru îndeplinirea și evaluarea activității de audit constituind fundamentul unui înalt nivel de profesionalism în practica auditării.

În domeniul auditului de atestare contabil-financiară, pe plan mondial au fost elaborate și adoptate standardele IFAC aplicate și în România în auditarea situațiilor financiare de către auditorii membri ai Camerei Auditorilor din România.

¹ Charron Cl., Pour quoi des normes d'audit?, Révue Française de Comptabilité no 322, octobre 2000, p.5.6.

² Boulescu M., Ghiță M., Mareș V., Fundamentele auditului, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2001, p.21-31.

- **Procedurile.** În timp ce standardele de audit³ sunt exprimări generalizate ale principiilor auditului, procedurile de acest gen reprezintă etape detaliate pentru aplicarea acestor principii.

În funcție de tipul auditului, în practică se întâlnesc:

- procedurile auditului financiar;
- procedurile auditului de legalitate;
- procedurile auditului performanței.

Deontologia auditului

Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit – INTOSHI urmărește armonizarea conceptelor etice: **integritatea; independența și obiectivitatea; neutralitatea politică; evitarea conflictelor de interese; confidențialitatea; competența și pregătirea profesională.** Aceste concepte constituie un adevărat cadru deontologic ce precizează termenii în care profesionistul trebuie să respecte regulile de comportament în conduita misiunilor.

Controlul de calitate

Normele de audit, definesc principiile demersului de audit pe care-l respectă un profesionist pentru a-i permite să exprime o opinie asupra prezentării sincere a informației contabile și financiare stabilite conform unui referențial identificat. Aceste standarde de audit au fost elaborate pe baza celor mai bune practici („best practices”) cunoscute la zi în materia de control al conturilor⁴, care țin seama de apariția noilor tehnologii (mediul informatic), prin adaptarea la noile tipuri de tranzacții (produse derivate, de exemplu).

Referențialul normelor și codul deontologic sunt două elemente pe care se bazează misiunile de audit. Într-un studiu elaborat de FEE (Federația Experților Contabili Europeni) remis Comisiei de la Bruxelles în aprilie 1998⁵, se

menționează că asigurarea calității auditului impune profesiei contabile să definească standarde de calitate mai ridicate în materie de formare și competență, norme de audit specifice și un demers satisfăcător față de calitatea acestor lucrări.⁶

Ce este o normă de audit?

Normele de audit dau liniile unei metodologii pentru controlul (auditul) conturilor. Norma în materie definește principiile fundamentale care trebuie respectate și precizează, modalitățile lor de aplicare⁷.

Fiecare normă se înscrie într-un ansamblu mai vast numit în general referențial normativ sau corp de norme. Profesionistul se va referi la acest ansamblu pentru a efectua misiunea și a concluziona că munca a fost făcută conform acestui referențial.

Utilizatorul conturilor auditate în acest mod, va fi atunci în măsură să cunoască realitatea și calitatea muncii de control efectuată, pe care se bazează concluziile exprimate în raportul de audit.

Normă, reglementare, recomandare

Acești termeni prezintă similitudini de conținut fiind uneori confundați. Pe plan juridic, ei nu au aceeași putere de constrângere.

Recomandarea are o putere incitativă. Norma și reglementarea sunt obligatorii pentru profesionist. Pentru terți, norma este un complement contractual al cărui înțeles juridic cere după caz, să fie precizat, mai ales pentru limita acțiunilor în responsabilitatea unui profesionist.

Evoluția recentă a normelor de audit

De-a lungul anilor a fost constituit un adevărat referențial doctrinar și la jumătatea anilor '80 în același timp cu IAPC (International Auditing Practices Committee) din cadrul IFAC, s-au elaborat recomandări care constituie un principiu de bază al modalităților de identificare și aplicare a acestora.

³ Vezi, Camera Auditorilor Financiarilor din România, Norme privind procedurile de control al calității auditului financiar, Ed. Economică, București, 2001

⁴ Vezi Oprean I., coordonator, de *Întocmirea și auditarea bilanțului contabil (Sinteza și valorificarea informației contabile)*, Editura Intelcredo, Deva, 1997.

⁵ Raport intitulat *Continuos Quality Assurance – Statutory Audit in Europe*, April 1998, FEE în Revue Française de Comptabilité nr. 329, Janvier, 2001, p.3.

⁶ Vezi Mikol, H., *Le Système Normatif ISO 9000 appliqué aux cabinets d'audit et d'expertise comptable*, Revue Française de Comptabilité, 335 Juillet – Août 2001, p. 22.

⁷ Camera Auditorilor din România, Norme minimale de audit, Editura Economică, București, 2001.

Principiile trebuie interpretate în lumina unor comentarii privind modalitățile de aplicare și împreună formează un tot indisolubil.

Modalitățile de aplicare acoperă toate situațiile întâlnite de profesionist în cadrul misiunii de audit. Scopul lor prim este aducerea unor elemente de referință suficiente pentru ca profesionistul, expertul, auditorul să poată exercita pe deplin în situația dată, aprecierea în aplicarea principiilor.

Structura normelor de audit

Pentru fiecare chestiune tratată, norma definește principiile fundamentale pe care profesionistul trebuie să le aplice și precizează condițiile acesteia cu explicații și informații utile pentru mai buna identificare.

Aplicarea uniformă și obligatorie a normelor de audit

Normele impun un ansamblu de reguli proprii care să garanteze buna exercitare a misiunii de audit. Ele nu pot aprecia oportunitatea de a se distanța de principii în anumite situații când pot îndeplini prin alte mijloace obiectivul. Conceptul de importanță relativă (materiality) este aferent aplicării principiilor menționate.

Utilitatea și limitele normelor de audit

Buna aplicare a normelor de către profesionistul contabil nu poate acoperi toate situațiile reale. Apare astfel necesitatea unei aprecieri personale a profesionistului cu o marjă de evaluare și în condițiile unor riscuri inerente.

B. Definirea principalelor tipuri de misiuni⁸

Auditul înseamnă examinarea de către un specialist independent și competent a fidelității reprezentărilor contabile și financiare. Aceasta garantează probitatea și credibilitatea tranzacțiilor economice ale întreprinderilor. Obiectivul de lucru al auditorului a evoluat treptat de la o cercetare specifică a fraudelor în documentele contabile, până la o apreciere

globală a fidelității rapoartelor emise de o agenție economică și o analiză critică a fiabilității procedurilor și structurilor acesteia. Auditul contabil-financiar este independent față de autoritatea publică și față de unitățile patrimoniale. El este privit ca un demers competent exercitat de specialiști reușiți în organizații profesionale. Misiunile de acest gen au drept obiectiv general să asigure ca situațiile financiare să exprime corect starea economică și activitatea firmei studiate⁹, în condițiile aplicării principiilor contabile fundamentale¹⁰.

Profesionistul contabil, expert contabil sau auditor, oferă servicii de diverse naturi. Acestea pot merge de la simpla misiune de compilare la cea de certificare a conturilor. Între aceste două extreme rămâne deschis un evantai larg de intervenții.

Neavând aceeași natură și finalitate misiunile trebuiesc înscrise într-un ansamblu structurat. Aici sunt definite pentru fiecare tip de misiune natura acestora, precum și nivelul de obținut prin aceste lucrări. Cadrul conceptual (general) face distincție între audit și servicii conexe. Acestea din urmă se referă la revizuirii, misiuni de compilare și agregare privind procedurile.¹¹

Scopul cadrului conceptual este de a preciza conceptele generale în care se înscriu misiunile pe care le poate efectua profesionistul.

Obiective principale ale acestui cadru sunt:

- să permită utilizatorilor informației observarea diferitelor tipuri de intervenții ținând seama de principiile fundamentale;
- să definească principalele tipuri de misiuni precizând limitele în termeni de responsabilitate;
- să asigure coerența de ansamblu a referențialului normativ, să armonizeze normele aplicabile fiecărui tip de misiune precum și concluziile care rezultă;
- să contribuie la omogenizarea comportamentului profesional în situațiile care prezintă caracteristici comune,

⁹ Grand B., Verdalle B., *Audit comptable et financier*, Economica, Paris, 1999, p.13-17.

¹⁰ Raffegau J., Dufils P., De Ménonville D., *Audit financier*, PUF, Paris, 1994, p.19.

¹¹ Vezi International Federation of Accountants – Federația Internațională a Contabililor, Camera Națională a Auditorilor, *Audit financiar 2000, Standarde. Codul privind conduita etică și profesională*, Editura Economică, București, 2000, p. 23

⁸ Vezi Munteanu V., coordonator și colectiv, "Control și audit financiar-contabil", editura SYLVI, București, 2000

precizând angajamentul luat de profesionist în materie de responsabilități.

Principalele tipuri de misiuni definite de cadrul conceptual al IAPC

IAPC a construit un cadru conceptual în care se înscriu normele de audit pornind de la următoarele categorii de misiuni¹²:

- **Misiunea de audit**, a cărei obiectiv este expresia unei opinii pozitive conform căreia conturile prezintă sincer, în toate aspectele lor semnificative, starea financiară, rezultatul operațiunilor perioadei și fluxurile de trezorerie. Altfel spus, aceasta înseamnă că situațiile financiare sunt întocmite conform regulilor, sunt sincere, oferind o imagine fidelă, respectiv, nu comportă anomalii semnificative.
- **Misiunea de examinare limitată** permite profesionistului să nu aplice toate procedurile pentru un audit. În această situație, el trebuie să conchidă că nu a scos în evidență unele aspecte de importanță semnificativă, conducând astfel la opinia potrivit căreia conturile anuale nu prezintă sincer, toate aspectele lor esențiale starea financiară și rezultatul perioadei. Concluzia este dată atunci sub formă negativă.
- **Celelalte misiuni (numite servicii conexe)** dintre care menționăm misiunile convenite și de compilare, care nu au drept obiectiv să aducă un nivel de siguranță.

Actualmente, cadrul conceptual al IAPC rămâne restrictiv în natura acestor ultime misiuni de a răspunde cerințelor pieței. IAPC a publicat un expozeu-sondaj intitulat „Asigurare – angajamente”, care completează cadrul conceptual actual pentru recunoașterea necesității abordării altor tipuri de misiuni. Acest document precizează natura siguranței obținute în raport cu procedurile aplicate și transcrierea corectă în concluziile misiunii.

Cadrul conceptual al auditului contabil-financiar prevede în afară de misiunile de audit și de examinare limitată, alte asemenea intervenții definite prin lege sau convenție, în

limita restricțiilor specifice. Urgențele legale determină ca în anumite situații profesionistul să nu poată efectua anumite tipuri de misiuni pentru motive de independență sau incompatibilitate.

Pentru fiecare dintre tipurile de intervenții definite, cadrul conceptual precizează **finalitatea: constatarea conformității** (cu un principiu, o regulă...) **concordanța** (unei cifre sau informații cu o alta), **coerența**, **veridicitatea** și **pertinența** (în fapt aprecierea sincerității și fiabilității informației), analiza obiectivă a faptelor sau situațiilor, aprecierea unei valori, a unei proceduri sau a unei organizații prin referință la criteriile identificate.

C. Noul cadru conceptual al misiunilor normalizate ale profesionistului contabil¹³

Realizarea oricărei misiuni de audit implică existența unor reguli precis formalizate, cunoscute și acceptate de emițătorii și receptorii informației supuse auditului. Aceste reguli sunt definite la nivel general (național și internațional). Se ajunge în acest mod, la noțiunea de normă, care permite aprecierea calității unui audit în raport cu un sistem de referință¹⁴.

Obiectivul acestui cadru conceptual este:

- de a afirma semnătura profesionistului;
- de a ține seama de evoluția cererii pieței în materie de atestare a capacității financiare a întreprinderilor și constatarea concordanței conformității cu un angajament contractual;
- de adaptare a cadrului conceptual la evoluția misiunilor prevăzute de IAPC.

În raport cu vechiul corp de norme, noul cadru prezintă o serie de diferențe:

- misiunea de examinare este modificată în scopul de a fi analogă, pe plan metodologic cu misiunea de examinare limitată și a misiunii de revizuire („review”) a IAPC;

¹² Vezi Tabără N., Horomnea E., Toma C., Analiza contabil-financiară, Teorii, concepte, metode și tehnici de valorificare a informației contabil-financiare în procesul decizional, Editura Tipo Moldova, Iași, 2001, p.262-263.

¹³ Vezi Schema Cadrului conceptual al misiunilor profesionistului contabil

¹⁴ Casta J-Fr., Tabără N., Evoluția auditului contabil-financiar în Franța pe plan mondial și perspectivele acestuia în România; Revista Finanțe, Credit, Contabilitate nr.2-3/1997.

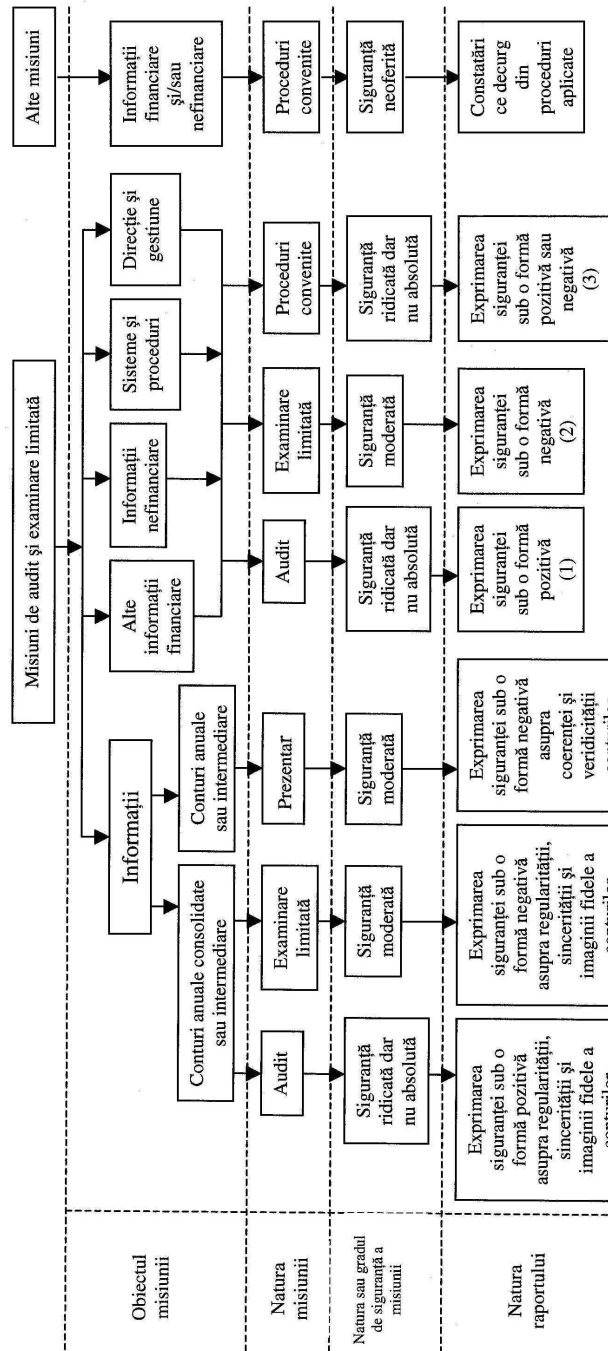
- tehnicile de audit și examinare limitată sunt aplicate misiunilor de atestare privind alte aspecte ale întreprinderii: informații financiare și nefinanciare, sisteme și proceduri, direcție și gestiune;
- misiunile realizate în cadrul procedurilor convenite comportă trei posibilități ale nivelului de siguranță: **ridicat, moderat sau misiunea nu conduce la nici un nivel siguranță.**

Trebuie notată o primă excepție privind procedurile convenite care nu duc la un nivel de

siguranță deoarece conform cadrului conceptual actual al IAPC. Misiunile de acest gen se bazează pe proceduri convenite ce conduc întotdeauna la lucrări fără nici un nivel de siguranță. Această categorie de misiuni este indispensabilă deoarece există o cerere, mai ales în sfera publică privind atestarea capacității financiare a întreprinderii, a credibilității informațiilor prin aplicarea altor prevederi decât cele privind demersul de audit sau de examinare limitată.

Cadrul conceptual al misiunilor profesionistului contabil

Sursa: Andy J. P., "Le nouveau cadre conceptuel des missions normalisées de l'expert-comptable", Revue Française de Comptabilité nr. 321, Avrii 2000, p. 3-5



1. Constatarea concordanței de conformitate și pertinente, formulată conform angajamentului contractual și normelor profesionale;
2. Constatarea absenței elementelor care pun în discuție coerența și veridicitatea informațiilor sau conceperea, organizarea și funcționarea sistemelor și procedurilor sau operațiunilor de disecție și ale gestiunii formulate conform angajamentului contractual și normelor profesionale;
3. Gradul de siguranță și natura atestării vor fi în funcție de natura procedurilor convenite.