

Aspecte semnificative legate de atribuții și buna funcționare a comitetelor de auditⁱ

Într-un context marcat de crize economice și financiare influențate de o varietate de factori, obiectivul crucial al unei afaceri este atingerea unei percepții adecvate, adoptarea unei abordări corespunzătoare și garantarea funcționalității eficiente a sistemelor de administrare a resurselor. Pentru a atinge acest scop, este esențial să se identifice și să se integreze cu succes factorii cheie ai guvernantei corporative.

O definiție simplă a guvernantei corporative ar fi totalitatea sistemelor și proceselor implementate pentru a conduce și a controla o companie cu scopul de a-i crește performanța și valoarea. Practic, se referă la **eficiența sistemelor de management**, insistând pe rolul consiliului de conducere, pe responsabilitatea și remunerarea membrilor, credibilitatea situațiilor financiare și eficiența *sistemelor de management al riscului*.

Guvernanța corporativă definește totalitatea principiilor, regulilor și normelor prin care se asigură administrarea și gestionarea de către manageri a entităților, în interesul investitorilor actuali și al celor potențiali. În principiu, se referă la suportul de decizie și de control dintr-o companie, obținut prin reguli și proceduri formale și informale, interne sau impuse extern de către organismele competente, implementate atât la nivel strategic cât și operațional.

În conformitate cu Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD)¹ principiile enunțate ale guvernantei corporative sunt:

(1) **Asigurarea bazei pentru un cadru eficient de guvernare corporativă** – trebuie să asigure regulile/termenii de referință printr-un regulament intern de organizare și funcționare;

(2) **Drepturile acționarilor – trebuie să protejeze drepturile acționarilor;**

(3) **Tratamentul echitabil al acționarilor** – trebuie să asigure tratamentul echitabil al tuturor acționarilor, inclusiv al celor minoritari și/sau străini;

(4) **Rolul terților cu interese în societate (stakeholders)** - trebuie să recunoască drepturile tuturor celor ce au interese legitime în societate și să încurajeze cooperarea activă dintre companie și aceste persoane și grupuri în crearea de valoare, locuri de muncă și întreprinderi viabile și competitive;

(5) **Informare și transparență** - trebuie să garanteze că toate informațiile relevante referitoare la entitate sunt făcute publice la timp și cu acuratețe, inclusiv datele privind situația financiară, performanța, structura proprietății și conducerea societății;

(6) **Responsabilitățile consiliului de administrație** - trebuie să asigure orientarea strategică a societății, monitorizarea efectivă a managementului de către consiliul de administrație și răspunderea consiliului față de societate și acționari.

Cele mai **importante beneficii ale guvernantei corporative** includ:

- diminuarea riscurilor pe care le pot comporta afacerile;
- dezvoltarea criteriilor de evaluare a performanțelor;
- creșterea transparențării și a responsabilității sociale;
- predictibilitatea evoluției investiției pentru părțile interesate (stakeholders);
- o bună reputație pentru finanțatori.

¹ Principiile de Guvernare Corporativă emise de OECD se pot consulta aici: <https://www.oecd.org/corporate/principles-corporate-governance/>

În România, **regulile privind aplicarea principiilor de governanță corporativă sunt obligatorii** în cazul următoarelor societăți care activează pe teritoriul supus legislației naționale:

✓ Companiile de stat reglementate prin *O.U.G. nr. 109/2011 privind governanța corporativă a întreprinderilor publice*, ordonanță care a fost aprobată cu modificări importante prin Legea nr. 111/2016, instituția de monitorizare fiind Ministerul Finanțelor Publice;

✓ Instituțiile de credit, în conformitate cu *Ordinul nr. 7/2015 privind modificarea și completarea Ordinului Băncii Naționale a României nr. 27/2010 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, aplicabile instituțiilor de credit, instituția de monitorizare fiind BNR;

✓ Societățile de asigurări și reasigurări și alte entități care intră sub incidența Art. 3 din *Regulamentul 2/2016 privind aplicarea principiilor de governanță corporativă de către entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de ASF*, aceasta fiind și instituția de monitorizare;

✓ Societățile cotate la BVB, în conformitate cu *Codul de governanță corporativă în vigoare și Ordinului ministrului finanțelor publice 1286/2012 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată*.

În același timp, **toate aceste entități intră și în categoria entităților de interes public**, așa cum este menționat în Art.2 pct.12 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, **ele fiind obligate să înființeze comitete de audit** în conformitate cu art. 65 din același act normativ.

În luna septembrie a anului 2019, IFAC a publicat un material ilustrativ pe tema factorilor care pot afecta eficacitatea funcționării comitetului de audit², care menționează un aspect conceptual extrem de important de reținut:

„Companiile nu eșuează din cauza unor audituri de slabă calitate. Un audit este conceput pentru a spori încrederea în raportarea financiară, dar nu scutește conducerea sau persoanele responsabile cu governanța de responsabilitățile lor.

În cele din urmă, eșecurile societăților și impactul rezultat asupra situațiilor financiare sunt consecințele unei guvernante și ale unor decizii inadecvate.”

În acest sens, se consideră că *o guvernanță eficientă este susținută de un scop, o viziune, valori și etică*, care se reflectă în cultura organizațională, în *comportamentul și acțiunile consecvente ale Consiliului de Administrație și ale echipei de conducere*, care, la rândul lor, printr-o *comunicare eficientă și eficace*, trebuie să se propage în întreaga organizație/companie/entitate. De aceea, consiliul de administrație, împreună cu conducerea executivă, sunt responsabile de „*a da tonul la vârf*”, de a modela cultura organizației și de a stabili direcția strategică.

Astfel, entitățile/organizațiile/companiile trebuie să fie pro-active în ceea ce privește implementarea și îmbunătățirea guvernantei lor, să evalueze rezultatele obținute și să nu se rezume doar la respectarea cerințelor minime de conformitate.

La nivelul conducerii superioare, **consiliul de administrație este responsabil în ultimă instanță pentru integritatea și acuratețea raportării financiare a societății**, ceea ce include asigurarea implementării controalelor interne privind raportarea financiară, adoptarea unor politici contabile adecvate. Comitetul de audit, ca organ de lucru al Consiliului de Administrație, monitorizează și asigură supravegherea auditorilor externi independenți, evaluează independența acestora în raport cu entitatea auditată și eficacitatea funcției de audit intern .

Deseori, aceste responsabilități sunt delegate de către consiliul de administrație către comitetul de audit,

² <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/5-key-factors-enhance-audit-committee-effectiveness>

dar această delegare nu exonerează însă consiliul de administrație de obligațiile și de *responsabilitatea sa față de acționari și de alte părți interesate* (stakeholders).

Potrivit legislației în vigoare, pentru realizarea atribuțiilor sale, consiliul de administrație (CA) poate crea diverse comitete consultative formate din cel puțin doi membri ai CA, care să aibă sarcini/ responsabilități directe, legate de transmiterea și elaborarea unor recomandări specifice pentru CA, în domenii precum auditul (extern și intern), remunerarea administratorilor, directorilor, cenzorilor și personalului sau nominalizarea de candidați pentru diferitele posturi de conducere.

O astfel de „delegare” se regăsește în constituirea *Comitetul de audit*, care, potrivit legislației aplicabile, **trebuie să fie un comitet independent sau un comitet al consiliului de administrație sau de supraveghere al entității/organizației/companiei**. Acesta poate fi alcătuit din *membri neexecutivi* ai consiliului de administrație sau de supraveghere a entității auditate și/sau din membri desemnați de adunarea generală a acționarilor sau asociaților entității auditate ori, pentru entitățile care nu au acționari sau asociați, **de un organism echivalent**.

De ce un Comitet de audit?

Importanța sa derivă, în primul rând, din necesitatea ca prin **profesionalismul, experiența și calitatea** activității desfășurate, membrii acestei structuri **să sprijine Consiliul de Administrație** în realizarea atribuției legate de **monitorizarea credibilității și integrității informației financiare** furnizate de societate, în special prin revizuirea relevanței și a consistenței standardelor contabile aplicate de aceasta.

De aceea, fără a avea pretenția exhaustivității, considerăm oportun de a releva unele competențe și abilități de bază ale membrilor comitetului de audit, astfel cum sunt aduse în discuție de literatura de specialitate:

- **Cunoștințe economice și operaționale** despre entitatea pe care o deservesc;
- **Calități bune de comunicare și relaționare;**
- **Cunoștințe în domeniul auditului financiar și auditului intern, care să sprijine** în mod activ Consiliul de Administrație în procesul de monitorizare a acestor activități;
- **Cunoștințe de evaluare a riscului entității, identificat cu scepticism profesional**, care să îi permită să evalueze atent datele/informațiile obținute;
- **Cunoștințe de selecție a auditorului financiar și numire a auditorului intern**, precum și a prerogativelor legate de independența și confidențialitate implicate în activitatea acestora;
- **O integritate profesională** care să îi permită analiza obiectivă a deciziilor de luat/luate de către CA și să conteste/confrunte aceste decizii (după caz).

Pornind de la aceste abilități și luând în considerare sarcinile „consacrate” ale Comitetului de audit, în aplicarea celor mai bune practici de guvernanță corporativă, **cel puțin un membru în acest comitet trebuie să aibă calitatea de auditor financiar**.

Cât de relevantă este prezența unui auditor financiar în componența Comitetului de audit?

Fără a detalia foarte mult, cel puțin cerințele de abilități menționate mai sus sunt reprezentative pentru *calitatea de auditor financiar*, care, fără doar și poate, obiectiv privind, se află în vârful piramidei profesiei contabile, iar recunoașterea acestei calități, prin autorizare, ar trebui să asigure cea mai bună îmbinare pentru „*mixtul*” de calități mai sus menționate.

Desigur, simpla autorizare a calității de auditor financiar nu este suficientă. Cunoașterea sau dezvoltarea cunoașterii entității, a modalităților de abordare cu ceilalți membri ai comitetului de audit, comunicarea informațională (obținerea de informații) și comunicarea constructivă (obținerea de puncte de vedere și consultări), și, nu în ultimul rând, **disponibilitatea de a asigura o prezență pro-activă permanentă** în cadrul și în sprijinul comitetului de audit.

Dovada activității sale, concretizată printr-un bun rezultat al monitorizării, sau, după caz, al evaluării obiective a activității de audit financiar extern sau intern, bazată pe o bună comunicare în cadrul structurii și

în afara acesteia, poate fi considerată o contribuție eficientă și eficace.

Considerăm că **simplică prezență la întâlnirile/ședințele Comitetului de audit, fără o contribuție privind activitatea desfășurată interimar/acțiunile întreprinse, cu măsuri și recomandări pentru îmbunătățire, nu poate fi considerată drept o contribuție eficientă.**

Altfel, considerarea oricăror aspecte/recomandări comunicate de către auditorul financiar ca membru în Comitetul de audit poate contribui la eficacitatea activității, iar rezultatele monitorizării, la eficiența acesteia.

Comunicări ale Comitetului de audit în relația cu auditorul extern

În baza responsabilității ce revine Comitetului de audit privind **monitorizarea activității de audit financiar extern**, această structură a CA ar trebui să se asigure de primirea documentației privind numirea auditorului extern (contract) și obligațiile acestuia – menționate în scrisoarea de misiune.

Pe această bază, Comitetul de audit va fi informat periodic (implicit, sau la solicitare) despre stadiul realizării programului de activitate a auditorului financiar extern și, va primi din partea acestuia comunicări periodice în care vor fi descrise activitățile desfășurate, nivelul de comunicare sau, după caz, barierele în comunicarea cu conducerea executivă, aspectele constatate și, după caz, propuneri de remediere, în timp util, a unor aspecte care semnalizează disfuncționalități ale activității sau denaturări ale prezentărilor în evidența contabilă.

Dacă se au în vedere responsabilitățile Comitetului de audit, acțiunile de selectare și numire a auditorului financiar, atunci se au în vedere prevederile Regulamentului UE 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014, care menționează că **procedura de selecție trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

- ✓ **Invitarea oricărui auditor sau firmă de audit** care dorește să depună oferte pentru prestarea serviciilor de audit statutar, cu respectarea Art. 17 alin.3 din Regulamentul 537 și cu luarea în considerare a amenințărilor la adresa independenței;
- ✓ **Întocmirea de către entitatea auditată a documentației de licitație necesară, care să permită să se înțeleagă în mod clar domeniul de activitate al entității auditate și tipul de angajament cerut.** Documentația trebuie să cuprindă criteriile de selecție **nediscriminatorii și transparente;**
- ✓ Entitatea auditată să poată organiza **negocieri directe cu ofertanții interesați;**
- ✓ Dacă autoritatea competentă existentă în respectivul stat solicită auditorilor participanți la astfel de licitații să îndeplinească **criterii de calitate speciale**, aceste standarde trebuie incluse în documentația de selecție;
- ✓ Entitatea auditată evaluează ofertele și prezintă un raport Comitetului de audit. Se va ține cont și de eventualele constatări și concluzii ale rapoartelor de inspecție publicate de autoritatea competentă;
- ✓ Entitatea auditată trebuie să fie în măsură să demonstreze autorității competente, la cerere, că procedura de selecție s-a desfășurat corect.

Comitetul de audit este cel răspunzător de această procedură de selecție a auditorului financiar statutar și de stabilirea termenilor misiunii, inclusiv termenii de raportare.

În completare, comitetul de audit ar trebui să verifice dacă există indicii conform cărora *calitatea auditului poate fi compromisă prin practicarea unor tarife de audit mult diminuate, sau nejustificate*, ceea ce poate conduce la insuficiența documentării sau efectuare inadecvată.

Pe tot parcursul desfășurării angajamentului/misiunii, comitetul de audit și auditorul statutar trebuie să poarte un permanent dialog în urma căruia să rezulte cel puțin următoarele:

- ✓ **Cunoașterea tuturor cerințelor**, informațiilor suficiente și adecvate necesare auditorului statutar pentru ducerea la bun sfârșit a misiunii de audit financiar. De asemenea, auditorul trebuie să pună la dispoziție **un plan de audit**, pe care să îl discute cu Comitetul de audit și care cuprinde strategia

de audit și domeniul de aplicare. Comitetul de audit trebuie să revizuiască orice astfel de plan în ceea ce privește măsura în care auditorul intenționează să abordeze riscurile comunicate membrilor comitetului de audit;

- ✓ **Facilitarea accesului la informațiile necesare și punerea acestora la dispoziția auditorului financiar**, fapt de care trebuie să se asigure și Comitetul de audit, sub aspectul disponibilității conducerii pentru furnizarea, în timp util, a informațiilor, înregistrărilor și explicațiilor care pot fi relevante pentru raportul financiar și pentru misiunea de audit;
- ✓ Susținerea informațiilor furnizate **prin analize și documente corespunzătoare**, în special în ceea ce privește estimările și raționamentele contabile esențiale. Încurajarea conducerii și a angajaților pentru **o abordare obiectivă și utilă, sprijinind astfel procesul de audit**, dar și formularea de întrebări pentru auditori cu privire la lipsa de cooperare, ca aspect esențial. **Comitetul de audit ar trebui să ia măsuri adecvate în vederea examinării oricărui caz de lipsă de cooperare;**
- ✓ Informarea reciprocă, în timp util, **cu privire la orice risc, raționamente sau aspecte problematice legate de tratamente contabile, estimări contabile ale managementului, evidențe contabile, sistem și procese de raportare financiară** (*de exemplu, deficiențe de control intern*) și riscuri de fraudă pentru ca orice aspect de neconformitate să fie examinat și rezolvat adecvat de către auditor odată cu evaluarea riscului și a răspunsului auditorului ca parte a auditului independent;
- ✓ Comitetul de audit și conducerea **informează auditorul cu privire la înțelegerea scopului noilor tranzacții complexe care pot afecta tratamentul contabil sau estimările contabile incerte;**
- ✓ Comitetul de audit și conducerea **informează prompt auditorul cu privire la corespondența relevantă sau alte comunicări din partea autorităților de reglementare sau a operatorilor din piață.** Auditorul extern ar trebui să pună la dispoziția comitetului de audit rapoarte scrise cu privire la aspecte problematice cheie, pentru ca aceste rapoarte să fie analizate și puse în practică în mod corespunzător. Aceste rapoarte pot include aspecte problematice, cum ar fi deficiențele legate de controale și erorile identificate de auditor, precum și orice riscuri semnificative legate de tratamentele și estimările contabile. Acestea pot cuprinde și cazuri de presupuse neconformități cu legi și reglementări.

În cazul în care se solicită **ca aspectele cheie de audit** (*Key Audit Matters*), precum și aspectele critice de audit să fie prezentate în raportul de audit, (cum este cazul entităților de interes public) comitetul de audit discută cu auditorul aspectele cheie identificate și modul în care acestea afectează prezentările din rapoartele financiare, politicile contabile și sursele de incertitudine referitoare la estimări sau riscuri din analizele și concluziile conducerii.

Un aspect esențial care trebuie avut în vedere este cel legat de *evaluarea independenței auditorului financiar extern și a amenințărilor la adresa independenței sale*, inclusiv monitorizarea acesteia.

În documentația inițială, prin care se confirmă numirea auditorului financiar extern, se regăsește *Declarația de independență*.

Responsabilitatea Comitetului de audit în monitorizarea aspectelor privind independența și afectarea independenței auditorului extern

Etica profesională și respectarea acesteia reprezintă o cerință fundamentală pentru calitatea auditului financiar și, de aceea, validarea permanentă (prin propriile proceduri ale comitetului de audit) a respectării acesteia trebuie să fie un obiectiv al comitetului de audit.

Implicații ale nevalidării condițiilor de etică și independență pot fi:

- *Incertitudinea calității auditorului extern;*
- *Abordarea unor aspecte, care ignoră/ocolesc elemente obiective, prin abordare subiectivă;*

- Afectarea bugetului entității cu sume destinate unei activități care nu prezintă credibilitate;
- Lipsa de disponibilitate a membrilor comitetului de audit pentru realizarea sarcinilor ce îi revin.

În plus, față de un dialog constant în cursul derulării misiunii de audit, **este important și necesar - în cazul entităților de interes public - ca auditorul statutar sau firma de audit să transmită comitetului de audit un raport suplimentar mai detaliat al concluziilor auditului statutar.**

Ce reprezintă raportul suplimentar?

În esență, raportul suplimentar al auditorului financiar reprezintă o formă de comunicare către Comitetul de audit, prin care se detaliază aspectele privind derularea și realizarea misiunii. Acest raport este complementar raportului de audit și ar trebui să fie transmis către comitetul de audit anterior sau, cel mai târziu, concomitent cu transmiterea raportului de audit, iar aspectele menționate să fie discutate cu persoana responsabilă din cadrul comitetului de audit pentru eventuale clarificări.

Este de menționat faptul că acest raport **nu trebuie aprobat de către comitetul de audit, auditorul financiar fiind total independent în abordare și formulare concluzii/opinie.**

Dacă avem în vedere cerințele Art.11 din Regulamentul UE/ 537/2014, cuprinsul minimal al raportului suplimentar al auditorului extern adresat Comitetului de audit ar trebui să conțină:

1. Identificarea structurii către care se adresează acest raport ;
2. Confirmarea Anuală de Independență în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (2) din Regulamentul UE nr. 537/2014 și art. 29 din Legea nr. 162/2018;
3. Identificarea partenerului cheie și a echipei de audit statutar;
4. Planificarea misiunii de audit care va trebui să detalieze cel puțin:
 - a. Calendarul de derulare;
 - b. Sfera de aplicare;
 - c. Metodologia de abordare a misiunii de audit financiar statutar;
 - d. Pragul de materialitate utilizat și aserțiunile în ceea ce privește stabilirea acestui prag;
 - e. Aspecte cheie de audit (*Key Audit Matters*) identificate de auditul extern în planificare,
 - f. Bugetul de audit inițial agreeat.
5. Deficiențe semnificative de control intern identificate în cursul misiunii de audit financiar și/sau incertitudini semnificative care sunt necesare de semnalat Comitetului de Audit;
6. Aspecte de neconformitate identificate de auditorul financiar statutar;
7. Alte aspecte necesare de menționat (*de exemplu: ore suplimentare sau angajarea de experți suplimentari*).
8. Data și Semnătura Auditorului Financiar/Partenerului cheie.

Comunicarea cu auditorul intern

Organizarea funcției de audit intern este obligatorie pentru toate societățile care intră sub incidența auditării situațiilor financiare, indiferent dacă auditul financiar este obligatoriu, potrivit legii, sau se aplică opțional, potrivit hotărârii acționarilor, potrivit Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare ³.

Legea 162/2017 privind auditul statutar, prevede expres la Art. 65 (7): „*Entitățile ale căror situații financiare anuale sunt supuse, potrivit legii, auditului statutar sunt obligate să organizeze și să asigure exercitarea activității de audit intern, potrivit cadrului legal.*”, cu mențiunea că sancțiunile prevăzute de lege

³ Art. 160 din Legea societăților comerciale nr.31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

pentru nerespectarea cerințelor privind organizarea activității de audit intern, se aplică de către ASPAAS, conform Art. 43 și 44 din Legea 162/2017.

Forma de organizare a funcției de audit intern **nu este impusă** prin legislația în vigoare (cu excepția reglementărilor specifice BNR), dar responsabilitatea revine persoanelor din guvernanta entității, respectiv, Comitetului de audit sau Consiliului de Administrație/Consiliului de supraveghere, după caz, în funcție de sistemul de organizare a guvernantei corporative (*sistem unitar sau sistem dualist*⁴).

Trebuie menționat faptul că, indiferent de forma de organizare, funcția de audit intern trebuie să fie independentă⁵, și se conformează unei subordonări duale:

- **administrativă** - față de angajator, prin CA/Comitetul de audit care aprobă angajarea și directorul executiv/CEO care semnează documentele administrative de angajare și execută plata onorariului sau a salariului, după caz;
- **funcțională** – față de persoanele responsabile cu guvernanta, în speță, față de Comitetul de audit, pentru transmiterea rapoartelor de audit intern, dar și a comunicărilor necesare în derularea misiunilor.

Cea mai adecvată formă de organizare a auditului intern se stabilește de către persoanele responsabile cu guvernanta din cadrul entității, respectiv, de către membrii comitetului de audit, în baza atribuțiilor ce îi revin, potrivit legii⁶, ceea ce face necesar ca această structură să aibă capacitatea profesională și tehnică a membrilor săi de a lua cele mai bune decizii în sfera supravegherii și monitorizării activității de audit intern.

Auditorul financiar membru în comitetul de audit trebuie să dețină rolul primordial pentru realizarea responsabilităților legate de organizarea și funcționarea activității de audit intern, prin experiența, competențele profesionale și abilitățile necesare pentru a stabili cerințele entității pentru un audit intern eficient și eficace.

Relația de comunicare între comitetul de audit și auditorul intern ar trebui să considere:

- ✓ **Stabilirea** de către comitetul de audit a **cerințelor** pentru activitatea de audit intern: riscurile generale evaluate la nivelul guvernantei corporative, inclusiv cele privind controlul intern; prioritățile în strategia entității, obiectivele primordiale și comunicarea acestora către coordonatorul activității de audit intern;
- ✓ **Configurarea unui sistem frecvent/periodic de comunicare** a comitetului de audit – prin auditorul financiar membru în comitetul de audit - cu coordonatorul auditului intern, în funcție de obiectivele, activitățile și termenele de raportare stabilite prin Planul de audit intern aprobat;
- ✓ **Asigurarea accesului permanent al auditorului intern către comitetul de audit/** auditorul financiar membru în comitetul de audit, pentru orice date sau informații necesare în derularea misiunilor;
- ✓ **Disponibilitatea permanentă a auditorului financiar** membru în comitetul de audit de a asigura comunicarea permanentă cu auditorul intern, inclusiv printr-o deschidere față de comunicările primite de la auditorul intern, analizarea obiectivă a acestora și formularea în timp util a răspunsurilor la aceste comunicări, discutarea formelor preliminare ale rapoartelor de audit intern și comunicarea acordului privind forma finală a raportului de audit intern.

O bună comunicare între comitetul de audit și auditorul intern al entității se realizează, în primul rând, prin asigurarea unei bune relații de comunicare între auditorul financiar membru în comitetul de audit și

⁴ Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare: Art. 137 și 153.

⁵ Cadru internațional de practici profesionale ale auditului intern (IPPF), *Standarde Internaționale de Audit Intern* 1100, 1110, 1120 <https://www.cafr.ro/audit-intern/>

⁶ Legea 162/2017, Art. 65.

auditorul financiar coordonator al activității de audit intern, care, fără a-și suprapune responsabilitățile, pot conlucra pentru realizarea eficienței și eficacității activității de audit intern.

Formele specifice de comunicare între Comitetul de Audit și Coordonatorul activității de audit intern se stabilesc prin *Carta auditului intern* și *Procedurile interne de efectuare a activității de audit intern*, aprobate de Consiliul de Administrație.

Menționăm faptul că, potrivit Legii (*Art. 65 din Legea 162/2017*), comitetul de audit are obligația organizării /monitorizării funcției de audit intern, inclusiv în ceea ce privește comunicarea, **iar numirea unui auditor financiar ca membru în comitetul de audit nu poate decât să faciliteze o cale de comunicare, ca un avantaj acordat realizării responsabilităților comitetului de audit, fără a acorda o răspundere exclusivă auditorului financiar, ca membru.**

Ce poate oferi un „disconfort” al comunicării la nivelul comitetului de audit?

Din punct de vedere practic, „disconfortul” comunicării poate fi generat de:

- Lipsa de interes a comitetului de audit (nu intervine cu solicitări sau nu are disponibilitatea necesară de a discuta/comunica);
- Auditorul extern/intern nu a realizat cea mai bună comunicare cu structura auditată și ignoră contactarea comitetului de audit, fie și prin auditorul financiar membru al comitetului de audit, care ar putea să remedieze acest viciu de comunicare;
- Inconveniențe de abordare între auditorul de grup și partenerul de audit ;
- Instabilitatea sau lipsa de reglementare a sistemului de control intern (proceduri, decizii pentru implementare, verificare implementare);
- Lipsa unei documentații corespunzătoare pentru misiunea de audit extern: angajament eliptic, lipsa programului de activitate cu obiective și activități prezentate în cadrul unui calendar, obiective de comunicare etc.

Considerăm că o bună comunicare către Comitetul de audit se generează printr-o disponibilitate a acestuia de a solicita informațiile necesare pentru asigurarea monitorizării.

Prin natura funcției și a scopului pentru care a fost constituit, Comitetul de audit este subordonat direct Consiliului de Administrație, ceea ce determină, implicit, ca această structură, chiar dacă are un rol consultativ, să raporteze asupra modului în care și-a desfășurat activitatea.

Frecvența raportării Comitetului de audit către Consiliul de Administrație, conținutul raportării prin prisma cel puțin a atribuțiilor stabilite prin lege, ar trebui să facă obiectul unei proceduri interne a entității, care să stabilească toate regulile de organizare, funcționare și raportare pentru comitetul de audit (generic denumit regulamentul de organizare și funcționare a Comitetului de audit).

În considerarea Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, prezentăm mai jos unele **recomandări** privind conținutul unui *Raport al Comitetului de audit către Consiliul de Administrație*, cu mențiunea că avem în vedere doar aspecte de abordare generale, orientative, care trebuie adaptate la condițiile specifice.

1- Cuprinsul minimal ar trebui să acopere următoarele secțiuni:

1. Obiectul raportului
2. Cadrul instituțional
3. Componenta comitetului de audit
4. Activitatea Comitetului de audit
5. Concluzii
6. Propuneri
7. Semnături/Data

2- Abordarea conținutului acestui raport diferă de la entitate la entitate, în funcție de condițiile specifice

de funcționare, de gradul de responsabilitate în funcționarea structurii, calificările profesionale ale fiecărui membru și, de aceea, nu se poate emite un „șablon” al formulării conținutului.

Cu toate acestea, pot fi avute în vedere câteva considerente prezentate mai jos.

1. Obiectul raportului

Această primă secțiune a raportului ar putea fi considerată o „formalitate”, care să conțină doar o trimitere la „obligația” de raportare către conducerea superioară de la nivelul guvernantei corporative.

Cu toate acestea, simpla menționare a *destinatarului* acestui document, necesită unele clarificări legate de interesul acționariatului și utilitatea informațiilor furnizate de comitetul de audit, țintele sau obiectivele preconizate și impedimente în realizarea acestora.

2. Cadrul instituțional

Este important ca această secțiune să prezinte toate detaliile privind documentul oficial care atestă constituirea, mandatul, atribuțiile și responsabilitățile comitetului de audit (de exemplu: Hotărârea adunării Generale /; Decizia Consiliului de Administrație nr...../.....)

3. Componenta Comitetului de audit

Este important să se prezinte nu numai „lista” persoanelor membre și funcția, ci și data numirii și documentul care stă la baza numirii (de exemplu, Hotărârea CA nr.../ din data de.....) mandatul, detalii de recunoaștere a calificării profesionale (de exemplu, auditor financiar autorizat ASPAAS, Nr. RPE), dar și responsabilitățile aferente.

Relevantă poate fi și prezentarea unor aspecte legate de modificări ale componenței, inclusiv motivele care au generat demiterea/retragerea/continuarea mandatului, alte aspecte privind componența Comitetului de audit.

Considerăm că, din punct de vedere al unor practici de calitate, orice informație legată de componența Comitetului de audit ar trebui să susțină eficiența și eficacitatea acestei structuri.

4. Activitatea desfășurată de membrii Comitetului de audit

[SE DETALIAZĂ CONFORM ACTIVITĂȚII PENTRU FIECARE DIN ATRIBUȚIILE PREVĂZUTE DE CADRUL LEGAL APLICABIL, DELEGATE DE CONSILIUL DE ADMINISTRAȚIE]

Conform art. 65 din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, se vor avea în vedere:

- a) informarea administratorului/administratorilor entității sau a membrilor Consiliului de Administrație/supraveghere ai entității auditate, după caz, cu privire la rezultatele auditului statutar și explicarea modului în care auditul statutar a contribuit la integritatea raportării financiare și care a fost rolul comitetului de audit în acest proces;
- b) monitorizarea procesului de raportare financiară și transmiterea de recomandări sau propuneri pentru a asigura integritatea acestuia;
- c) monitorizarea eficacității sistemelor de control intern și a sistemelor de management al riscului entității și, după caz, a auditului intern, în ceea ce privește raportarea financiară a entității auditate, în condiții de respectare a independenței Comitetului de audit;
- d) monitorizarea auditului statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, în special efectuarea acestuia, ținând cont de constatările și concluziile autorității competente, în conformitate cu art. 26 alin. (6) din Regulamentul (UE) nr. 537/2014;
- e) evaluarea și monitorizarea independenței auditorilor financiari sau a firmelor de audit în conformitate cu art. 21-25, 28 și 29 din Legea nr. 162/2017 și cu art. 6 din Regulamentul (UE) nr. 537/2014 și, în special, oportunitatea prestării unor servicii care nu sunt deaudit către entitatea auditată în conformitate cu art. 5 din respectivul regulament;
- f) răspunderea față de procedura de selecție a auditorului financiar sau a firmei de audit și

recomandări către Adunarea generală a acționarilor/membrilor organului de administrație sau supraveghere privind auditorul financiar sau firma/firmele de audit care urmează a fi desemnată/desemnate în conformitate cu art. 16 din Regulamentul (UE) nr. 537/2014, cu excepția cazului în care se aplică art. 16 alin. (8) din Regulamentul (UE) nr. 537/2014.

5. Concluzii

[SE EVIDENȚIAZĂ ASPECTELE PRIVIND ÎNDEPLINIREA REALIZĂRII ATRIBUȚILOR – PRIN PUNCTE FORTE ȘI PUNCTE SLABE]

Pot fi avute în vedere:

- *Evaluarea și eficacitatea sistemului de management al riscului și de control intern:* se pot face cu referiri directe la concluziile și recomandările din rapoartele de audit intern și din raportul auditorului extern, legate de existența, funcționalitatea, eficiența și eficacitatea, implementarea sistemului de management al riscului și de control intern.

- *Raportare financiară:* aspecte privind conformarea legală și integritatea situațiilor financiare interimare și anuale, prin prisma nivelului de comunicare realizat; comunicarea cu conducerea executivă, auditorul intern și auditorul extern pentru discutarea celui mai adecvat mod de utilizare a raționamentului profesional în aplicarea principiilor contabile și a regulilor de prezentare a informației financiare; convocarea/discutarea/analiza împreună cu conducerea executivă, auditorul intern și auditorul extern, a validării principiului continuității activității etc.

- *Conformare și governanță:* ar putea conține aspecte de etică și conformitate, principii de governanță corporativă și performanțele aplicării acestora.

6. Propuneri

[SE COMPLETEAZĂ CU PROPUNERI DE ÎMBUNĂTĂȚIRE A ACTIVITĂȚII COMITETULUI]

Pot fi avute în vedere propuneri concrete de măsuri pentru: dezvoltarea susținerii rolului, a funcției și a contribuției la funcționalitatea sistemelor de referință ale entității, inclusiv la nivelul fiecărui membru al comitetului de audit; măsuri de îmbunătățire a monitorizării realizării responsabilităților specifice; autoevaluare.

7. Datarea și semnarea raportului

Deși pare un aspect indus, din punct de vedere al comunicării, secțiunea reprezintă o confirmare a cunoașterii tuturor celor menționate în raport, precum și momentul (data) când s-a confirmat conținutul.

De aceea, considerăm că această parte a raportului ar trebui să depășească aspectul pur „formal” și să reprezinte, în fapt, o recunoaștere a responsabilităților colective și individuale ale structurii, dar și un instrument de măsurare a contribuției comitetului în paralel cu evaluarea activității desfășurate de membri pe parcursul mandatelor lor.

Fără a avea pretenția unei *concluzii*, trebuie să specificăm că prin acest material dorim să supunem atenției dumneavoastră acele aspecte pe care le considerăm importante pentru a fi avute în vedere, la acest moment.

Prin grija CAFR, se vor pune la dispoziția membrilor îndrumări profesionale mai detaliate.

Bibliografie

1. Codul de Governanță Corporativă – BVB, București – 11 septembrie 2015.

2. Codul de Guvernanță Corporativă al Bursei de Valori București – 2008.
3. Cod Guvernanță Corporativă SIF Moldova, aprobat în Consiliul de Administrație în 28.02.2013.
4. Directiva 2014/56/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 aprilie 2014 de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate.
5. Directiva 2006/43/CE 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, actualizată.
6. Ghid de implementare Cod de Guvernanță Corporativă – Fundația Institutul de Guvernanță Corporativa al Bursei de Valori București – martie 2010.
7. IESBA, Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants including International Independence Standards – Edition 2018.
8. Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, actualizată.
9. Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate și de modificare a unor acte normative.
10. Norma de audit nr.13/2019 privind cadrul unitar de desfășurare a auditului statutar la entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de către Autoritatea de Supraveghere Financiară.
11. OMFP nr. 1286 din 01 octombrie 2012 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conformecum Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, publicat în MO nr.687 din 04 octombrie 2012.
12. 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.
13. Regulamentul nr.2/2016 privind aplicarea principiilor de guvernanță corporativă de către entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de Autoritatea de Supraveghere Financiară în vigoare de la 23 martie 2016, consolidată din data de 04 octombrie 2019.
14. Regulamentul BNR nr. 5/20 decembrie 2013 privind cerințele prudențiale pentru instituțiile de credit.
15. Regulamentul BNR nr.20/13 octombrie 2009 privind instituțiile financiare nebancale.

ⁱ **Articol publicat în Revista Practici de Audit nr.2/2023**