



SUBIECTE PENTRU
VERIFICAREA
CUNOȘTINȚELOR ÎN
VEDEREA SUSȚINERII
EXAMENULUI DE
COMPETENȚĂ PROFESIONALĂ

EDITURA MIRTON
TIMIȘOARA, 2024

SUBIECTE PENTRU VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR ÎN VEDEREA SUSȚINERII EXAMENULUI DE COMPETENȚĂ PROFESIONALĂ

Camera Auditorilor Financiari din România

București, Str. Sirenelor, nr.67-69

Sector 5

Tel. 031 433 59 42

Fax 031 433 59 40

E-mail: cafr@cafr.ro

© CAFR

Toate drepturile asupra acestei publicații aparțin Camerei Auditorilor
Financiari din România (CAFR).

Reproducerea, fie și parțială și pe orice suport, este interzisă fără acordul
prealabil al CAFR, fiind supusă prevederilor legii drepturilor de autor.

ISBN

Cuprins

CUVÂNT ÎNAINTE.....	6
PROBA I - TESTUL PRIVIND CUNOȘTIINȚELE TEORETICE. ÎNTREBĂRI DE TIP GRILĂ PROPUSE.....	8
TEORIA ȘI PRINCIPIILE CONTABILITĂȚII GENERALE.....	8
CERINȚELE LEGALE ȘI STANDARDE REFERITOARE LA ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE ȘI CONSOLIDATE	28
STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE.....	41
ANALIZĂ FINANCIARĂ	61
CONTABILITATEA COSTURILOR ȘI MANAGERIALĂ.....	83
MANAGEMENTUL RISCULUI ȘI CONTROL INTERN	109
AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE	115
CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI.....	121
STANDARDE INTERNAȚIONALE DE AUDIT	129
ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ.....	135
LEGISLAȚIA PRIVIND SOCIETĂȚILE ȘI REGLEMENTĂRILE PRIVIND GUVERNANȚA CORPORATIVĂ.....	142
LEGISLAȚIE FISCALĂ	150
TEHNOLOGIA INFORMAȚIEI ȘI SISTEME COMPUTERIZATE	174
RĂSPUNSURI.....	200
TEORIA ȘI PRINCIPIILE CONTABILITĂȚII GENERALE.....	200
CERINȚELE LEGALE ȘI STANDARDE REFERITOARE LA ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE ȘI CONSOLIDATE	201
STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE.....	203
ANALIZĂ FINANCIARĂ	204
CONTABILITATEA COSTURILOR ȘI MANAGERIALĂ.....	207
MANAGEMENTUL RISCULUI ȘI CONTROLUL INTERN.....	208
AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE	209
CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI.....	209
STANDARDE INTERNAȚIONALE DE AUDIT	210
ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ.....	211
LEGISLAȚIA PRIVIND SOCIETĂȚILE ȘI REGLEMENTĂRILE PRIVIND GUVERNANȚA CORPORATIVĂ.....	211

LEGISLAȚIE FISCALĂ	212
TEHNOLOGIA INFORMAȚIEI ȘI SISTEME COMPUTERIZATE	244
PROBA I – TESTUL PRIVIND CUNOȘTINȚELE TEORETICE. SUBIECTE DESCHISE PROPUSE.	249
AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE	249
CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI.....	256
STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT	263
ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ.....	275
CERINȚE LEGALE ȘI STANDARDE REFERITOARE LA ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE ȘI CONSOLIDATE	279
RĂSPUNSURI.....	280
AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE	280
CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI.....	306
STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT	332
ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ.....	384
CERINȚE LEGALE ȘI STANDARDE REFERITOARE LA ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE ȘI CONSOLIDATE	427
PROBA II – TESTUL DE APLICARE ÎN PRACTICĂ A CUNOȘTINȚELOR TEORETICE. SUBIECTE DESCHISE PROPUSE.....	433
FORMULAREA UNEI OPINII DE AUDIT CU DESCRIEREA/ARGUMENTAREA RAȚIONAMENTULUI PROFESIONAL UTILIZAT, LUÂND ÎN CONSIDERARE UN CAZ PRACTIC REFERITOR LA UNUL SAU MAI MULTE ASPECTE LEGATE DE AUDITUL STATUTAR.....	433
PLANIFICAREA ȘI DERULAREA MISIUNILOR DE AUDIT STATUTAR, RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI ÎN AUDITUL STATUTAR, PRECUM ȘI DIFERENȚELE DE RAPORTARE DINTRE AUDITUL FINANCIAR ȘI CEL STATUTAR.....	444
STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND CONTROLUL CALITĂȚII (ISQC) 1, CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI ȘI REVIZURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE ȘI SERVICII CONEXE	460
RĂSPUNSURI.....	466
FORMULAREA UNEI OPINII DE AUDIT CU DESCRIEREA/ARGUMENTAREA RAȚIONAMENTULUI PROFESIONAL UTILIZAT, LUÂND ÎN CONSIDERARE UN CAZ PRACTIC REFERITOR LA UNUL SAU MAI MULTE ASPECTE LEGATE DE AUDITUL STATUTAR.....	466

PLANIFICAREA ȘI DERULAREA MISIUNILOR DE AUDIT STATUTAR, RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI ÎN AUDITUL STATUTAR, PRECUM ȘI DIFERENȚELE DE RAPORTARE DINTRE AUDITUL FINANCIAR ȘI CEL STATUTAR.	502
STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND CONTROLUL CALITĂȚII (ISQC) 1, CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI ȘI REVIZIURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE ȘI SERVICII CONEXE	533
TEMATICA ȘI BIBLIOGRAFIA EXAMENULUI DE COMPETENȚĂ PROFESIONALĂ ORGANIZAT DE CAFR	551
PLAN DE CONTURI	563

CUVÂNT ÎNAINTE

Dragi colegi,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

August 2024

Adrian POPESCU,
Președinte al Consiliului CAFR

Prof. univ. dr. Liliana IONESCU-FELEAGĂ,
Prim-Vicepreședinte CAFR
Coordonator proiect

Echipa de elaborare a modelelor de subiecte:

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

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

TEORIA ȘI PRINCIPIILE CONTABILITĂȚII GENERALE

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

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

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

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

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

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

3. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: pe data de 31.12.2021 a achiziționat din Marea Britanie un echipament în următoarele condiții: preț negociat cu furnizorul 825.000 lei; taxe vamale aferente importului 18.600 lei; cheltuieli de transport efectuate de furnizor 43.000 lei; instalarea

este efectuată de angajați ai cumpărătorului care au fost plătiți cu 32.400 lei. La plata furnizorului extern s-au înregistrat cheltuieli din diferențe de curs valutar de 2.700 lei. Pregătirea personalului pentru a utiliza corect echipamentul s-a realizat printr-un training al cărui cost a fost de 14.000 lei. Se consideră că metoda de amortizare adecvată este cea liniară pe o perioadă de 15 ani.

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: pe data de 31.12.200N a achiziționat o clădire și un teren (ansamblu imobiliar) la un cost total de 4.600.000 lei, valoarea aferentă terenului, conform

contractului de vânzare-cumpărare, este de 1.700.000 lei. Durata de viață utilă a fost considerată 20 de ani, iar metoda de amortizare utilizată este cea liniară.

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

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

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

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

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

La 31.12.200N, cursul unei acțiuni A este de 6,25 lei/ acț, iar al unei acțiuni B este de 19,4 lei/acț. Conform Ordinului 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate este de:

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

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

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

a)	2.500.000 lei	1513 <i>Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea</i>	=	404 <i>Furnizori de imobilizări</i>	2.500.000 lei
b)	1.680.000 lei	212 <i>Construcții</i>	=	1513 <i>Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea</i>	1.680.000 lei
c)	1.680.000 lei	6812 <i>Cheltuieli de exploatare privind provizioanele</i>	=	1513 <i>Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea</i>	1.680.000 lei
d)	2.500.000 lei	212 <i>Construcții</i>	=	1513 <i>Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea</i>	2.500.000 lei

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

13. Din bilanța de verificare a unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, s-au extras următoarele informații: clienți 3.500 lei; conturi la bănci în lei 3.100 lei; furnizori 61.300 lei (cu scadența în primele 2 luni ale exercițiului financiar următor); mijloace de transport 443.500

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

22. Sunteți contabil la societatea Epsilon SRL care, din diverse motive, printre care și pandemia de COVID 19, a fost nevoită să își schimbe o parte din furnizorii tradiționali. Ca urmare a acestui aspect, aceasta a livrat clienților câteva loturi de produse de o calitate inferioară celor

comercializate anterior. Unul din motive este faptul că, la rândul lor, furnizorii au livrat materiale cu un grad de calitate inferior.

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

La 31 decembrie 2021, avocații societății sunt de părere că societatea Epsilon SRL nu poate fi făcută responsabilă de acest aspect, existând o probabilitate ridicată ca aceasta să câștige procesul. În acest caz, în momentul întocmirii situațiilor financiare la data de 31 decembrie 2021, este necesară:

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

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

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

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

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

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

24. Dispuneți de următoarele informații extrase din documentele contabile ale unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*: pe data de 12 octombrie 200N a vândut unui client mărfuri la preț de vânzare 2.000 lei, TVA 19%, costul de achiziție al acestora fiind de 1.700 lei. Entitatea a încasat imediat în numerar 50% din valoarea creanței, restul va încasa în ianuarie 200N+1.

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

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

25. Din balanța de verificare a unei entități care aplică OMFP 1802/2014 *Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, s-au extras următoarele informații: venituri din vânzarea mărfurilor 17.000 lei; cheltuieli cu personalul 22.500 lei; venituri din chirii 11.500 lei; cheltuieli cu impozite și taxe 400 lei; venituri din vânzarea produselor finite 9.000 lei; cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor

circulante 350 lei, venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete 600 lei; cheltuieli cu primele de asigurare 1.000 lei; cheltuieli din diferențe de curs valutar 400 lei; venituri din dobânzi 800 lei.

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

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

26. Având în vedere conceptele prevăzute în *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, în care dintre următoarele situații o entitatea este îndreptățită să recunoască provizioane?

- a) pentru cuantumul reprezentând majorările de salarii care se vor acorda în anul următor;
- b) pentru plățile viitoare către furnizori, ca urmare a achizițiilor trecute;
- c) pentru plățile viitoare aferente unor litigii existente la data bilanțului, în măsura în care este probabilă ieșirea de resurse și aceasta poate fi estimată credibil (fiabil);
- d) pentru dividendele aprobate și care trebuie plătite acționarilor.

27. Așa cum precizează *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, principiul contabilității de angajamente presupune ca:

- a) efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente să fie recunoscute pe măsură ce numerarul sau echivalentul său generat de acestea este încasat sau plătit;
- b) să se recunoască în contabilitate numai tranzacțiile și evenimentele care generează sau consumă numerar sau echivalent de numerar;
- c) efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente să fie recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente;
- d) efectele tranzacțiilor și a altor evenimente să fie recunoscute doar atunci când generează cheltuieli și venituri în contul de profit și pierdere.

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

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

- 2) la data de 21.12.N, se efectuează plata furnizorului din contul de la bancă în lei;
3) la data de 27.12.N, se vând mărfuri la prețul de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA, de 171.360 lei, încasarea efectuându-se în numerar prin casă.

La data de 31.12.N, se estimează o valoare realizabilă netă a mărfurilor nevândute la sfârșitul anului de 310.000 de lei. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, valoarea stocului de marfă din bilanțul de la 31.12.N este de:

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

34. Entitatea X procedează, la data de 15.03.N, la răscumpărarea cu plata directă din contul bancar a 2.000 de obligațiuni de la bursă în vederea anulării lor. Cursul bursier la data răscumpărării este de 15 lei/obligațiune. Valoarea nominală este de 10 lei/obligațiune, iar valoarea de rambursare la care împrumutul a fost evaluat inițial este de 12 lei/obligațiune. Obligațiunile răscumpărate se anulează. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a anulării obligațiunilor proprii este:

a)

%	=	505	30.000 lei
161			24.000 lei
668			6.000 lei

b)

161	=	505	24.000 lei
-----	---	-----	------------

c)

505	=	5121	30.000 lei
-----	---	------	------------

d)

%	=	1091	30.000 lei
1012			24.000 lei
668			6.000 lei

35. La data de 01.05.N, entitatea X contractează (încasează) un credit bancar de 500.000 de lei. Durata creditului este de 5 ani, rambursarea făcându-se prin **rate anuale egale** care sunt plătite în fiecare an la data de 01.05. De asemenea, la data de 01.05, în fiecare an, se plătește și dobânda aferentă creditului. Rata anuală a dobânzii este de 12%. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările

și completările ulterioare, valoarea dobânzii aferente exercițiului N+1 (calculată în funcție de numărul de luni) este:

- a) 52.000 lei
- b) 60.000 lei
- c) 32.000 lei
- d) 20.000 lei

36. La data de 01.12.N, entitatea X deține în stoc 3.000 de bucăți din marfa M evaluate la costul de achiziție de 20 lei/bucată. În cursul lunii decembrie N au avut loc următoarele tranzacții:

- la 04.12.N se achiziționează 4.000 de bucăți la prețul de 25 de lei/bucată, rabat 10%, TVA 19% (factura);
- la 11.12.N se vând 5.200 de bucăți la prețul de vânzare de 28 lei/bucată, scont de decontare 7%, TVA 19% (factura);
- la 15.12.N se achiziționează 5.000 de bucăți la prețul de 32 de lei/bucată, scont de decontare 12%, TVA 19% (factura);
- la 27.12.N se vând 6.300 de bucăți la prețul de vânzare de 36 lei/bucată, remiză 18%, TVA 19% (factura).

Cu ocazia lucrărilor de închidere a exercițiului financiar se estimează valoarea realizabilă netă la 28 lei/bucată. Toate calculele se efectuează cu două zecimale. Pentru evaluarea ieșirilor din gestiune se utilizează metoda FIFO. Știind că entitatea X aplică *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare și utilizează, valoarea la care se va prezenta în bilanț stocul de mărfuri nevândut la 31.12.N este:

- a) 14.000 lei
- b) 16.000 lei
- c) 18.000 lei
- d) 12.000 lei

37. Entitatea X obține produse finite, utilizând metoda costului standard. La începutul lunii decembrie, situația stocurilor era: produsul X: 300 buc., evaluate la costul standard de 100 lei/buc.; produsul Y: 500 buc., evaluate la costul standard de 70 lei/buc. Diferența de preț aferentă celor două stocuri este de 12.000 lei (nefavorabilă). În cursul lunii au loc operațiile:

- se fabrică 100 buc. de produs X și 300 buc. de produs Y;
- se vând unui client 150 buc. de produs X la prețul de vânzare de 120 lei/buc., TVA 19% și 600 buc. de produs Y la prețul de vânzare de 76 lei/buc., TVA 19%;
- la sfârșitul lunii se calculează costul efectiv al produselor finite, respectiv: produs X= 110 lei/buc. și produsul Y= 65 lei/buc.

Calculul coeficientului de repartizare se efectuează cu patru zecimale. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, diferențele de preț aferente stocurilor ieșite se înregistrează astfel:

- a)
711 = 348 6.828,60 lei
- b)
348 = 711 6.828,60 lei

c)
711 = 345 15.000,00 lei

d)
711 = 348 5.031,60 lei

38. Se cunosc următoarele informații cu privire la entitatea X SA:

- în exercițiul N, a răscumpărat și anulat 500 de acțiuni la prețul de cumpărare de 4,9 lei/acțiune; valoarea nominală a unei acțiuni 5 lei;

- în exercițiul N+1, a răscumpărat și anulat 500 de acțiuni la prețul de cumpărare 5,15 lei/acțiune; valoarea nominală a unei acțiuni este de 5 lei.

În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea contabilă de anulare a acțiunilor este:

a)
% = 1091 2.575 lei
1012 2.500 lei
1498 75 lei

b)
% = 1091 2.575 lei
1012 2.500 lei
668 75 lei

c)
% = 1091 2.575 lei
1012 2.500 lei
1412 75 lei

d)
% = 1012 2.575 lei
1091 2.500 lei
1498 75 lei

39. Entitatea X deține, la data de 30.11.N, o creanță față de clientul Y de 20.000 de euro și suma de 70.000 de euro în contul la bănci în euro. La data de 15.12.N, se încasează suma de 15.000 de euro din creanța față de entitatea Y. Cursul de schimb a fost, după cum urmează: la data de 30.11.N: 4,62 lei/euro; la data de 15.12.N: 4,68 lei/euro; la data de 31.12.N: 4,58 lei/euro. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea de actualizare a contului de disponibil în euro la cursul de închidere de la 31.12.N este:

a)
6651 = 5124 4.300 lei

b)
5124 = 7651 4.300 lei

c)
6651 = 5124 200 lei

d)
5124 = 7651 200 lei

40. La 31.12.N, entitatea X deține terenuri al căror cost este de 2.000.000 de lei. La această dată se decide reevaluarea terenurilor, valoarea justă fiind estimată la 2.800.000 de lei. La data de 31.12.N+2, se face o nouă reevaluare a terenurilor, valoarea justă fiind estimată la 1.600.000 de lei. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea contabilă a reevaluării terenurilor la data de 31.12.N+2 este:

a)
% = 2111 1.200.000 lei
105 800.000 lei
655 400.000 lei

b)
2111 = % 1.200.000 lei
 105 800.000 lei
 755 400.000 lei

c)
105 = 2111 1.200.000 lei

d)
2111 = 105 1.200.000 lei

41. Entitatea X achiziționează la data de 07.03.N, un echipament tehnologic la prețul de cumpărare de 1.000.000 lei, TVA 19% (factura). Transportul și montajul este asigurat de un terț care emite, la data de 23.03.N, o factură în valoare de 20.000 lei, TVA 19%. Conducerea entității estimează o durată de utilizare economică de 8 ani și stabilește ca metoda de amortizare să fie cea degresivă. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea contabilă a valorii amortizării pentru anul N+1 este:

a)
6811 = 2813 207.187,50 lei

b)
6811 = 2813 191.250,00 lei

c)
6811 = 2131 191.250,00 lei

d)
6811 = 2813 255.000,00 lei

42. Entitatea Alfa a achiziționat, la 31.12.N-2, un echipament tehnologic la costul de 500.000 de lei. Managementul a estimat o durată de utilizare de 10 ani. Metoda de amortizare utilizată este cea liniară. Cu ocazia lucrărilor de închidere a exercițiului N, managementul reestimează durata de utilizare inițială la 5 ani. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare*

anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, valoarea contabilă a echipamentului la 31.12.N este de:

- a) 337.500 lei
- b) 360.000 lei
- c) 400.000 lei
- d) 500.000 lei

43. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, care dintre următoarele înregistrări contabile este în concordanță cu explicația dată?*

- a) Virarea la venituri a unei cote părți dintr-o subvenție guvernamentală pentru investiții în sumă de 10.000 de lei: $4751 = 7584 - 10.000$ lei
- b) Scoaterea din evidență a unui stoc de produse finite vândut, costul fiind de 10.000 de lei: $601 = 345 - 10.000$ lei
- c) Rambursarea unui credit pe termen lung primit de la bancă: $5121 = 1621 - 10.000$ lei
- d) Anularea amortizării unui echipament tehnologic în valoare de 10.000 de lei: $2813 = 6811 - 10.000$ lei

44. În luna decembrie a exercițiului N, societatea X, care aplică *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, încasează o chirie în valoare de 6.000 lei, care este aferentă lunilor decembrie N, ianuarie N+1 și februarie N+1 (2.000 lei/lună). La 31.12.N, în bilanțul societății X, se va prezenta:*

- a) un venit în avans în valoare de 4.000 lei
- b) cheltuială în valoare de 4.000 lei
- c) venit în avans în valoare de 6.000 lei
- d) un provizion în valoare de 4.000 lei

45. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, costul unei imobilizări corporale achiziționate, printre altele, nu cuprinde:*

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

46. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, care dintre următoarele înregistrări contabile este în concordanță cu explicația dată?*

- a) Anularea/diminuarea unui provizion: $151 = 7812 - 10.000$ lei

- b) Înregistrarea ajustării pentru deprecierea unei clădiri: $2912 = 6813 - 10.000$ lei
- c) Înregistrarea cheltuielilor cu salariile: $421 = 5121 - 10.000$ lei
- d) Înregistrarea trimiterii spre scontare a unui efect de comerț în valoare de 10.000 de lei: $5121 = 413 - 10.000$ lei

47. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, cu ocazia inventarierii, se face:

- a) la valoarea de inventar, stabilită de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizați
- b) la valoarea de inventar stabilită de șeful compartimentului de contabilitate
- c) la valoarea justă, indiferent dacă aceasta este mai mare sau mai mica decât costul
- d) la cost, determinat cu ocazia intrării în gestiune

48. Entitatea Alfa a cumpărat în septembrie anul N un teren, costul acestuia fiind de 50.000 lei. La o primă reevaluare a acestuia, s-a stabilit o valoare justă de 63.000 lei. La a doua reevaluare, valoarea justă a activului s-a situat la nivelul sumei de 44.000 lei. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, la a doua reevaluare au loc următoarele:

- a) o diminuare a rezervei din reevaluare cu 13.000 lei și o cheltuială de 6.000 lei
- b) o diminuarea a rezervei din reevaluare cu 19.000 lei
- c) o cheltuială de 6.000 lei
- d) o cheltuială de 19.000 lei

49. La data de 01.03.N, o entitate a achiziționat și pus în funcțiune o linie de producție la costul de 100.000 lei, subvenția guvernamentală primită fiind de 60.000 lei. Durata de viață utilă a activului este estimată la 5 ani, iar metoda de amortizare aleasă este cea liniară. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, valoarea subvenției reluată la venituri în anul N este:

- a) 20.000 lei
- b) 15.000 lei
- c) 12.000 lei
- d) 9.000 lei

50. Entitatea Alfa deține un mijloc de transport achiziționat în decembrie 2019 la un preț de achiziție de 30.000 lei, cheltuieli de transport 2.000 lei, durata de amortizare 5 ani. Entitatea utilizează metoda de amortizare accelerată pentru amortizarea mijlocului de transport. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea în anul 2021 este:

- a) 3.750 lei
- b) 6.400 lei
- c) 4.000 lei
- d) 6.000 lei

51. La 31.12.N, se cunosc următoarele informații despre un stoc de mărfuri: costul de achiziție 2.000 lei; prețul de vânzare estimat 2.100 lei; cheltuieli de vânzare estimate 150 lei. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, la 31.12.N, stocul de mărfuri este evaluat în bilanț la valoarea de:

- a) 2.000 lei
- b) 2.100 lei
- c) 2.150 lei
- d) 1.950 lei

52. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, stocurile se evaluează în bilanț la:

- a) cost
- b) valoarea realizabilă netă
- c) valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă
- d) valoarea cea mai mare dintre cost și valoarea realizabilă netă

53. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, una dintre următoarele metode nu se utilizează pentru evaluarea la ieșire a stocurilor fungibile:

- a) primul intrat-primul ieșit (FIFO)
- b) ultimul intrat-primul ieșit (LIFO)
- c) costul mediu ponderat (CMP)
- d) următorul intrat-primul ieșit (NIFO)

54. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, care dintre următoarele reduceri este de natură financiară?

- a) rabatul
- b) remiza
- c) risturnul (risturna)
- d) scontul de decontare

55. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare:

- a) reducerile comerciale înscrise în factura de achiziție se contabilizează ca un venit.
- b) reducerile comerciale înscrise în factura de achiziție ajustează, în sensul reducerii, costul de achiziție al bunurilor.
- c) reducerile comerciale înscrise în factura de achiziție se contabilizează sub forma de cheltuială.

d) reducerile financiare înscrise în factura de achiziție ajustează, în sensul reducerii, costul de achiziție al bunurilor.

56. Se cunosc următoarele informații despre un stoc de produse finite Y evaluate la costul de producție: stoc inițial 10 bucăți la costul de producție de 21 lei/bucată; se obțin din procesul de producție 10 bucăți la costul de producție de 19 lei/bucată; se vând 15 bucăți la prețul de vânzare de 25 lei/bucată (prețul de vânzare nu include taxa pe valoarea adăugată). Evaluarea la ieșire se efectuează pe baza costului mediu ponderat (CMP). În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea contabilă corectă pentru efectuarea descărcării din gestiune a produselor finite vândute este:

- a) $345 = 711 - 300$ lei
- b) $711 = 345 - 300$ lei
- c) $345 = 711 + 305$ lei
- d) $711 = 345 + 305$ lei

57. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, un stoc dobândit cu titlu oneros (cumpărat) se evaluează la data intrării în entitate la:

- a) costul de producție
- b) nu se evaluează și nu se recunoaște în situațiile financiare
- c) costul de achiziție
- d) valoarea justă

58. Entitatea X, înregistrată în scopuri de TVA, evaluează mărfurile la prețul de vânzare cu amănuntul, adaosul comercial practicat de aceasta fiind de 20%. În cursul lunii, achiziționează mărfuri conform facturii, care cuprinde: preț de cumpărare 10.000 lei, rabat 10%, TVA 19%. TVA aferentă prețului de vânzare este de 19%. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, prețul de vânzare cu amănuntul este de:

- a) 12.852 lei
- b) 10.710 lei
- c) 11.900 lei
- d) 14.280 lei

59. Se cunosc următoarele informații despre un stoc de mărfuri Y evaluat la costul de achiziție: stoc inițial 15 bucăți la costul de achiziție de 14 lei/bucată; se cumpăra 10 bucăți la costul de achiziție de 15 lei /bucată; se vând 20 de bucăți la prețul de vânzare de 17 lei/bucată (prețul de vânzare nu include taxa pe valoarea adăugată). Evaluarea stocurilor la ieșire se efectuează pe baza metodei primul intrat-primul ieșit (FIFO). În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, rezultatul brut generat de vânzarea mărfurilor este:

- a) 60 lei
- b) 55 lei
- c) 40 lei
- d) 50 lei

60. Entitatea Alfa ține evidența stocurilor de produse finite la cost standard de 20 lei/bucată. La începutul perioadei de gestiune, nu există produse în stoc. În cursul perioadei au loc următoarele evenimente: obținere de produse finite 5.000 bucăți; vânzare de produse finite 3.000 bucăți. La sfârșitul perioadei de gestiune se determină costul efectiv de 15 de lei/bucată. În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, diferența (abaterea) de cost aferentă ieșirii din stoc se înregistrează astfel:

- a) 711=348 15.000 lei
- b) 348=711 15.000 lei
- c) 711=345 25.000 lei
- d) 345=711 15.000 lei

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

1. Pentru amortizarea unei categorii de utilaje, filiala F utilizează metoda de amortizare degresivă, în timp ce politica grupului este de a amortiza aceste bunuri în mod linear. Filiala achiziționase astfel de utilaje la 31.12.N-1 la un cost de achiziție de 200.000 um. Conducerea filialei estimase o valoare reziduală nulă și o durată de utilitate de 5 ani (cota de amortizare liniară 20%, cota de amortizare degresivă 30%). Retratarea de omogenizare privind metoda de amortizare, realizată în vederea întocmirii situațiile financiare consolidate la 31.12.N este:

- a) Amortizări privind imobilizările corporale = Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor 40.000 um
- b) Amortizări privind imobilizările corporale = Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor 20.000 um
- c) Amortizări privind imobilizările corporale = Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor 60.000 um
- d) Amortizări privind imobilizările corporale = Rezultatul reportat 20.000 um

2. Care dintre următoarele afirmații sunt adevărate în cazul aplicării metodei punerii în echivalență:

- a) activele și datoriile entității puse în echivalență sunt preluate în suportul de consolidare 100%, indiferent de procentajul de interes deținut în aceasta
- b) activele și datoriile entității puse în echivalență sunt preluate în suportul de consolidare la nivelul procentajului de interes deținut în aceasta
- c) activele și datoriile entității puse în echivalență sunt preluate în suportul de consolidare la nivelul procentajului de control deținut în aceasta
- d) activele și datoriile entității puse în echivalență nu sunt preluate în suportul de consolidare

3. Care dintre următoarele prelucrări nu sunt aplicate în cazul utilizării metodei integrării globale:

- a) retratările de omogenizare
- b) preluarea și cumularea elementelor din situațiile financiare individuale ale societății-mamă (la nivel de 100%) și ale filialelor (la nivelul procentajului de interes deținut de societatea-mamă în acestea)
- c) eliminarea conturilor reciproce și a rezultatelor interne
- d) repartizarea capitalurilor proprii ale filialei între societatea-mamă și acționarii minoritari (interesele care nu controlează)

4. Se prezintă următoarea structura de grup: societatea SM deține 75% din drepturile de vot și din capitalul societății A; societatea SM deține 35% din drepturile de vot și din capitalul societății B; societatea B deține 25% din drepturile de vot și din capitalul societății A. Care din următoarele afirmații nu este adevărată?

- a) societatea A va fi consolidată de către societatea SM prin metoda integrării globale
- b) societatea B va fi consolidată de către societatea SM prin metoda punerii în echivalență
- c) procentajul de control pe care-l deține societatea SM la societatea A este de 75%
- d) societatea A va consolida societatea B prin metoda punerii în echivalență

5. La 31.12.N, se cunosc următoarele informații despre societățile SM și A: procentajul de control pe care-l deține societatea SM în societatea A este de 30%; procentajul de interes pe care-l deține societatea SM în societatea A este de 40%; acțiunile emise de societatea A și deținute de societatea SM au fost achiziționate în momentul constituirii societății A; capitalurile proprii ale celor două societăți: capitaluri proprii entitatea SM: capital social 600 um, rezerve 100 um, rezultatul exercițiului 40 um; capitaluri proprii entitatea A: capital social 200 um, rezerve 100 um, rezultatul exercițiului 100 um. Mărimea capitalurilor proprii în situațiile financiare consolidate ale grupului format din societățile SM și A este:

- a) 740 um
- b) 1.140 um
- c) 820 um
- d) 880 um

6. În conformitate cu prevederile *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin OMFP nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, din situațiile financiare anuale consolidate nu se elimină următoarele:

- a) datoriile și creanțele rezultate din tranzacții cu entități ce nu sunt incluse în consolidare
- b) datoriile și creanțele dintre entitățile incluse în consolidare, inclusiv dividendele interne
- c) veniturile și cheltuielile aferente tranzacțiilor dintre entitățile incluse în consolidare
- d) profiturile și pierderile rezultate din operațiunii efectuate între entități incluse în consolidare și care sunt incluse în valoarea contabilă a activelor

7. Potrivit prevederilor *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin OMFP nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, interesele care nu controlează (interesele minoritare) trebuie prezentate în bilanțul consolidat ca element:

- a) de capitaluri proprii, separat de capitalurile proprii ale acționarilor societății-mamă
- b) de datorii pe termen lung
- c) de datorii pe termen scurt
- d) component al activelor financiare

8. Potrivit *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin OMFP nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, dacă o entitate inclusă în consolidare are entități asociate sau entități controlate în comun, în situațiile financiare consolidate, respectivele entități sunt prezentate ca element separat în bilanțul consolidat, la rubrica:

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

9. Potrivit prevederilor *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin OMFP nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, pentru pregătirea situațiilor financiare consolidate, o entitate cumulează

situațiile financiare ale societății-mamă și cele ale filialelor acesteia element cu element, prin însumarea:

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

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

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

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

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

12. În contextul întocmirii situațiilor financiare consolidate, conceptul de control presupune:

- a) capacitatea de controla politicile financiare și operaționale ale unei entități
- b) dobândirea unor capacități de producție
- c) deținerea unui număr de salariați mai mare decât societatea controlată
- d) posibilitatea de a fi cotate la bursa de valori

13. Elementul *Interese care nu controlează* din bilanțul consolidat întocmit prin metoda integrării globale reprezintă cota parte din:

- a) datoriile și rezultatele filialei care revine societății-mamă
- b) capitalurile proprii ale filialei care revine acționarilor minoritari (alți acționari decât acționarul societate-mamă)
- c) capitalurile proprii ale filialei care revine societății mamă
- d) datoriile și rezultatele filialei care revine acționarilor minoritari (alți acționari decât acționarul societate-mamă)

14. Situațiile financiare individuale ale societății-mamă M și ale filialei F, în care societatea M deține acțiuni și drepturi de vot reprezentând 60% din capitalul social de la momentul constituirii acesteia (toate acțiunile societății F sunt ordinare), se prezintă astfel: societatea M – immobilizări corporale 20.000 um, immobilizări financiare (acțiuni emise de societatea F) 1.200 um, active circulante 18.700 um, datorii furnizori 21.500 um, capital social 12.000 um, rezerve 4.400 um, rezultatul exercițiului 2.000 um; societatea F – immobilizări corporale 2.800 um, active circulante 5.200 um, datorii furnizori 5.200 um, capital social 2.000 um, rezerve 200 um, rezultatul exercițiului 600 um. Valoarea corectă a elementului *interese care nu controlează* din bilanțul consolidat al grupului format din societățile M și F este:

- a) 1.120 um
- b) 3.200 um
- c) 1.680 um
- d) 4.800 um

15. Care dintre următoarele situații nu reprezintă o formă de manifestare a influenței semnificative, în conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin OMFP nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare?

- a) Prezența în consiliul de administrație sau în organismul de conducere echivalent
- b) Participarea în procesul de adoptare al deciziilor
- c) Absența unor tranzacții semnificative cu entitatea influențată notabil sau semnificativ
- d) Furnizarea de informații tehnice importante

16. Filiala F evaluează stocurile de mărfuri prin utilizarea metodei cost mediu ponderat, în timp ce la nivelul situațiilor financiare consolidate este utilizată metoda primul intrat-primul ieșit. Pentru efectuarea omogenizărilor de evaluare se cunosc următoarele informații privind valoarea stocului final: situațiile financiare individuale ale filialei F 500 um; situațiile financiare de grup 420 um. În condițiile utilizării metodei integrării globale pentru întocmirea situațiilor financiare de grup, înregistrarea privind omogenizarea metodei de evaluare a stocurilor la ieșire este:

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

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

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

18. La data de 31.12.N, societatea F filială are un stoc de mărfuri în valoare de 60.000 um achiziționat de la societatea-mamă SM. Societatea SM cumpărase stocul respectiv la o valoare de 50.000 um. În condițiile utilizării metodei integrării globale pentru întocmirea situațiilor financiare

consolidate ale grupului format din SM și F, eliminarea profitului intern sau nerealizat generează următoarele ajustări:

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

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

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

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

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

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

- a) Activele și datoriile filialelor incluse în consolidare se încorporează la nivelul procentajului de control în bilanțul consolidat

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) contul de profit și pierdere consolidat, la elementul *Profitul sau pierderea exercițiului financiar aferent(ă) entităților asociate și entităților controlate în comun*
- b) bilanțul consolidat, la elementul *Interese care nu controlează*

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

26. Entitatea SM deține 70% din acțiunile și drepturile de vot ale entității F, achiziționate la data constituirii acesteia (01.01.N-1). Costul de achiziții al acțiunilor este de 4.200 um. La 31.12.N, capitalurile proprii ale entității F sunt următoarele: capital social 6.000 um; rezerve 4.000 um; rezultatul exercițiului 2.000 um. La 31.12.N, entitatea SM întocmește pentru prima dată situații financiare consolidate. Valoarea intereselor care nu controlează din situațiile financiare consolidate la 31.12.N ale grupului format din entitățile SM și F este:

- a) 3.600 um
- b) 1.800 um
- c) 8.400 um
- d) 3.000 um

27. Entitatea X deține 30% din acțiunile și drepturile de vot ale entității F, controlată în comun împreună cu un alt asociat Y. Acțiunile au fost achiziționate de entitatea X în momentul înființării entității F, costul de achiziție al acestora fiind de 150.000 um. La 31.12.N, entitatea X întocmește situații financiare consolidate, iar entitatea F este inclusă în perimetrul de consolidare. Capitalurile proprii la 31.12.N ale entității F au următoarele valori: capital social 500.000 um, rezerve 200.000 um, rezultatul exercițiului 50.000 um. Valoarea elementului *Titluri puse în echivalență* din situațiile financiare consolidate la 31.12.N este:

- a) 225.000 um
- b) 150.000 um
- c) 750.000 um
- d) 15.000 um

28. Entitatea A deține 40% din acțiunile și drepturile de vot entității B, achiziționate în momentul înființării entității B, la costul de achiziție de 40.000 um. Entitatea A exercită o influență semnificativă asupra entității B. Entitatea A întocmește la 31.12.N situații financiare consolidate, iar entitatea B este inclusă în perimetrul de consolidare. La 31.12.N, capitalurile proprii ale entității B sunt următoarele: capital social 50.000 um, rezerve 30.000 um, rezultatul exercițiului 7.500 um. Valoarea elementului *Profitul exercițiului financiar aferent entităților asociate* din contul de profit și pierdere consolidat la 31.12.N este:

- a) 35.000 um
- b) 3.000 um
- c) 4.500 um
- d) 20.000 um

29. Entitatea SM deține 70% din acțiunile și drepturile de vot ale entității F, achiziționate la data constituirii acesteia (01.01.N-1). Costul de achiziții al acțiunilor este de 4.200 um. La 31.12.N, capitalurile proprii ale entității SM sunt: capital social 10.000 um; rezerve 8.000 um; rezultatul exercițiului 3.000 um, iar pentru entitatea F sunt: capital social 6.000 um; rezerve 4.000 um; rezultatul exercițiului 2.000 um. La 31.12.N, entitatea SM întocmește pentru prima dată situații

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

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

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

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

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

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

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

- a) 30,00%
- b) 85,00%
- c) 38,50%
- d) 68,50%

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

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

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

- a) 40,00%
- b) 55,00%
- c) 10,50%
- d) 50,50%

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

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

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

- a) 35,00%
- b) 65,00%
- c) 22,05%
- d) 44,00%

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

- a) societatea A deține un procentaj de control de 35% în societatea D
- b) societatea A deține un procentaj de interes de 27,50% în societatea F

- c) societatea A deține un procentaj de control de 22,05% în societatea D
- d) societatea A deține un procentaj de control de 55% în societatea C

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

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

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

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

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

- a) Venituri din vânzarea mărfurilor = Cheltuieli privind mărfurile 600 um
- b) Venituri din vânzarea mărfurilor = Cheltuieli privind mărfurile 500 um
- c) Venituri din vânzarea mărfurilor = % 600 um
Cheltuieli privind mărfurile 500 um
Mărfuri 100 um

d) Nu se va elimina profitul din vânzarea mărfurilor, deoarece acesta este considerat realizat

41. Societatea M deține 40% din capitalul și drepturile de vot ale societății A, pe care o controlează în comun împreună cu asociatul X. În cursul exercițiului N, societatea M a acordat societății A un împrumut în valoare de 70.000 um., rambursabil în exercițiul N+2. În vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la 31.12.N, operația de eliminare a creanțelor și datoriilor generate de acordarea/primirea împrumutului se realizează astfel:

- a) Datorii financiare = Creanțe imobilizate 70.000 um

- b) Nu se înregistrează operația de eliminare, deoarece, prin aplicarea metodei punerii în echivalență, activele și datoriile societății A nu sunt preluate în procesul de întocmire a situațiilor financiare consolidate
- c) Datorii financiare = Creanțe immobilizate 28.000 um
- d) Creanțe immobilizate = Datorii financiare 28.000 um

42. În cursul exercițiului N, societatea-mamă M a vândut filialei X un teren în următoarele condiții: preț de vânzare 50.000 um, valoare de înregistrare în contabilitate 42.000 um. Tranzacția a fost decontată în cursul exercițiului N. La sfârșitul exercițiului N, terenul se află în proprietatea societății X. Operația de eliminare a conturilor reciproce și/sau a rezultatelor interne, în procesul de întocmire a situațiilor financiare consolidate aferente exercițiului N este:

- a) Venituri din cedarea activelor = Cheltuieli privind activele cedate 42.000 um
- b) Venituri din cedarea activelor = Cheltuieli privind activele cedate 50.000 um
- c) Venituri din cedarea activelor = % 50.000 um

Cheltuieli privind activele cedate	42.000 um
Terenuri	8.000 um
- d) Nu se va elimina profitul din vânzarea terenului, deoarece acesta este considerat realizat.

43. Societatea M deține 40% din capitalul și drepturile de vot ale societății A, pe care o controlează în comun împreună cu asociatul X. La închiderea exercițiului N, societatea M are o creanță asupra societății A în valoare de 20.000 um provenită din vânzarea unei immobilizări corporale. În vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate la închiderea exercițiului N, operația de eliminare a creanțelor și datoriilor generate de vânzarea immobilizării între societatea M și societatea A se realizează astfel:

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

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

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

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

- a) exprimarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere la cursul de închidere

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

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

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

47. Societatea M a achiziționat 45% din acțiunile și drepturile de vot ale societății A, în momentul constituirii acesteia (01.01.N), la un cost de 45.000 um. Societatea M a semnat un acord cu un alt asociat al societății A, care deține tot 45% din acțiuni și drepturi de vot, prin care decid împreună în legătură cu activitățile relevante ale societății A. La 31.12.N, capitalurile proprii ale societății A se prezintă astfel: capital social 100.000 um., rezultat 20.000 um. Care dintre următoarele afirmații este falsă:

- a) Societatea M exercită o influență semnificativă asupra societății A
- b) Valoarea titlurilor puse în echivalență la 31.12.N este 54.000 um
- c) Cota parte în rezultatul societăților puse în echivalență este 9.000 um
- d) Societatea M consolidează societatea A prin metoda integrării globale

48. Societatea M a achiziționat 75% din acțiunile și drepturile de vot ale societății A, în momentul constituirii acesteia, la un cost de 150.000 um. La 31.12.N, capitalurile proprii ale societății A se prezintă astfel: capital social 200.000 um, rezerve 40.000 um și rezultat 20.000 um. Care dintre următoarele afirmații este falsă:

- a) Societatea M exercită un control asupra societății A
- b) Valoarea titlurilor puse în echivalență la 31.12.N este 195.000 um
- c) Partea care revine intereselor care nu controlează în capitalurile proprii ale societății A este 65.000 um
- d) Societatea M consolidează societatea A prin metoda integrării globale

49. Societatea M a achiziționat 60% din acțiunile și drepturile de vot ale societății F, în momentul constituirii acesteia, la un cost de 120.000 um. La 31.12.N, capitalurile proprii ale societății F se prezintă astfel: capital social 200.000 um, rezerve 40.000 u. și rezultat 20.000 um. Care dintre următoarele afirmații este falsă:

- a) Societatea M exercită o influență semnificativă asupra societății F
- b) Interesul minoritar în rezultat este 8.000 um
- c) Partea ce revine intereselor care nu controlează în capitalurile proprii ale societății F este 104.000 um
- d) Societatea M consolidează societatea A prin metoda integrării globale

50. Metodele de consolidare reglementate de referențialul contabil internațional sunt:

- a) metoda integrării globale și metoda punerii în echivalență
- b) metoda integrării globale, metoda integrării proporționale și metoda punerii în echivalență
- c) metoda integrării globale și metoda integrării proporționale
- d) metoda integrării globale și metoda evaluării la valoare justă

STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9. Se cunosc următoarele informații la închiderea exercițiului financiar (31.12.2021) al entității Nord SA care aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS (în lei):

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

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

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

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

- creanțe - clienți 140.000;

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

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

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

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

10. Se cunosc următoarele informații la închiderea exercițiului financiar (31.12.2021) al entității Nord SA care aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS (în lei):

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

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

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

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

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

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

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

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

- (1). rezultatul exercițiului înainte de impozitare 25.000 lei - pierdere;
- (2). cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale 18.000 lei;
- (3). venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante 4.000 lei;

- (4). cheltuieli cu dobânzile 8.000 lei;
- (5). câștiguri (venituri) din cedarea imobilizărilor corporale 16.000 lei;
- (6). creanțe clienți: soldul la 01.01.2021: 2.200 lei, soldul la 31.12.2021: 3.800 lei;
- (7). stocuri: soldul la 01.01.2021: 1.700 lei, soldul la 31.12.2021 este 800 lei;
- (8). datorii față de furnizori: soldul la 01.01.2021: 4.700 lei, soldul la 31.12.2021: 5.300 lei.

Conform IAS 7 *Situația fluxurilor de trezorerie*, fluxul de trezorerie din activitatea de exploatare este:

- a) -19.100 lei (negativ);
- b) -23.000 lei (negativ);
- c) -17.700 lei (negativ);
- d) -9.700 lei (negativ).

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

- (i) rezultatul brut al exercițiului 29.500 lei, profit;
- (ii) plata ratei aferente unui contract de leasing financiar 5.000 lei;
- (iii) dividende plătite 2.000 lei;
- (iv) cheltuieli cu dobânzile 700 lei, dobânzi plătite 200 lei;
- (v) venituri din dobânzi 100 lei, dobânzi încasate 100 lei;
- (vi) plăți privind achiziția mijloacelor de transport 81.200 lei;
- (vii) variația creanțelor comerciale: creștere cu 14.600 lei;
- (viii) variația datoriilor comerciale: creștere cu 61.400 lei;
- (ix) impozit pe profit plătit 3.300 lei.

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

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

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

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

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

- a) -138.000 lei (negativ);

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) cheltuielile de publicitate și de cercetare pot fi recunoscute ca active de companiile din industria IT și transporturi aeriene;
- b) un activ necorporal este măsurat inițial la cost;
- c) un activ provenit din etapa de cercetare este capitalizat, conform raționamentului profesional;

d) costurile de constituire, cum ar fi: costuri de înființare, de secretariat, taxe juridice sunt recunoscute ca active.

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

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

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

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

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

Activ	A	B	C
Valoare contabilă netă	9.100	3.350	5.400
Valoare justă minus cheltuieli de vânzare	8.800	6.338	5.370
Valoare de utilizare	9.200	3.370	5.300

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

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

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

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

În exercițiul 2021	113.000
În exercițiul 2022	23.000
În exercițiul 2023	13.000

Compania Santé Intl a constatat că dacă ar vinde activul ar putea obține 185.000 lei. Costul mediu al capitalului pentru compania Santé Intl este 8%.

Factorul de actualizare 8% pe o perioadă de 3 ani este:

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

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

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

- a) 190.329 lei;
- b) 134.671 lei;
- c) 185.000 lei;
- d) 165.000 lei.

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

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

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

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

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

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

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

33. O entitate care aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS, deține un activ (instalație tehnică) care a fost achiziționat la începutul anului 2017 la costul de 320.000 lei. Durata de viață utilă a activului este de 10 ani, iar valoarea reziduală este estimată la valoarea de 20.000 lei. La 31 decembrie 2019, activul a fost reevaluat la valoarea de piață de 370.000 lei. Entitatea utilizează metoda eliminării amortizării pentru contabilizarea reevaluării. La data de 31 decembrie 2021, datorită schimbărilor economice și scăderii puterii de cumpărare a clienților, se estimează că entitatea va intra în restructurare, iar acest activ valorează acum pe piață doar 188.000

lei. Valoarea de utilizare poate fi considerată ca fiind aceeași cu valoarea justă minus costurile legate de vânzare (prețul net de vânzare).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Entitatea aplică standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS.

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

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

38. Entitatea Blue Sky Corporation deține mai multe terenuri pentru care aplică modelul de reevaluare. La data de 31.12.2021, valoarea justă a terenurilor era de 1.200.000 lei, iar valoarea

contabilă de 800.000 lei. Din punct de vedere fiscal, reevaluarea nu este recunoscută, prin urmare, se vor recunoaște impozite amânate. Cota de impozit pe profit este de 30%.

Blue Sky Corporation aplică standardele internaționale de raportare financiară.

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

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

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

International Speed Corporation aplică standardele internaționale de raportare financiară.

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

- impozit amânat – activ în valoare de 100.000 lei;
- impozit amânat – activ în valoare de 400.000 lei;
- impozit amânat – datorie în valoare de 100.000 lei;
- impozit amânat – datorie în valoare de 400.000 lei.

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

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

Cota de impozit pe profit este de 25%.

Code Star SA aplică standardele internaționale de raportare financiară.

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

- impozit amânat – activ în valoare de 43.500 lei și impozit amânat – datorie în valoare de 0 lei (nu sunt impozite amânate de datorie);
- impozit amânat – activ în valoare de 0 lei (nu sunt impozite amânate activ) și impozit amânat – datorie în valoare de 43.500 lei;
- impozit amânat – activ în valoare de 2.500 lei și impozit amânat – datorie în valoare de 41.000 lei;
- impozit amânat – activ în valoare de 43.500 lei și impozit amânat – datorie în valoare de 2.500 lei.

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

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

Cota de impozit pe profit este de 16%.

Julie Wood SA aplică standardele internaționale de raportare financiară.

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

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

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

Rio Sport SA aplică standardele internaționale de raportare financiară.

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

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

43. Entitatea Astral Ltd are ca obiect de activitate fabricarea mașinilor și utilajelor pentru agricultură și exploatarea forestieră. La data de 28 martie 2015, a primit o subvenție guvernamentală în valoare de 3.600.000 lei în vederea construirii unei fabrici într-o zonă defavorizată. Clădirea (fabrica), a cărei cost este de 4.500.000 lei, a fost dată în folosință la 25 iunie 2020, durata de viață utilă fiind estimată la 30 ani, iar metoda de amortizare este cea liniară.

Astral Ltd aplică standardele internaționale de raportare financiară.

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

- a) 150.000 lei;
- b) 120.000 lei;
- c) 30.000 lei;
- d) 60.000 lei.

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

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

Situațiile financiare se întocmesc la 31.12.

Stejarul SA aplică standardele internaționale de raportare financiară.

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

a) la data 31.12.2022, valoarea netă contabilă a activului este de 480.000 lei;

b) până la data rambursării a 70% din subvenție, veniturile din subvenții recunoscute în situațiile financiare au fost de 48.000 lei;

c) pierderea (cheltuiala) din rambursarea subvenției este de 64.000 lei;

d) până la data rambursării a 70% din subvenție, veniturile din subvenții recunoscute în situațiile financiare au fost de 144.000 lei.

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

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

Build for Life International aplică standardele internaționale de raportare financiară.

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

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

a) 1.250.000 lei;

b) 1.462.500 lei;

c) 1.475.000 lei;

d) 1.487.500 lei.

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

115.000.0000 lei, rata dobânzii 4% / an;

160.000.0000 lei, rata dobânzii 5% / an.

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

Dynamic Corp aplică standardele internaționale de raportare financiară.

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

a) 12.600.000 lei;

b) 5.000.000 lei;

- c) 7.600.000 lei;
- d) 229.090 lei.

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

Delta SA aplică standardele internaționale de raportare financiară.

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

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

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

Factorul de actualizare 5,5% este:

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

Worldwide SA aplică standardele internaționale de raportare financiară.

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

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

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

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

Pacific Ltd aplică standardele internaționale de raportare financiară.

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

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

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

- durata contractului = 5 ani;
- data începerii contractului 1.01.2021;
- plățile anuale (anuitate) = 450.000 lei/an;
- rata de actualizare relevantă (specifică) contractului = 4%;
- plățile se efectuează la fiecare 31.12.

International Transportation Co aplică standardele internaționale de raportare financiară.

Factorul de actualizare 4% este:

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

4	4%	0,855
5	4%	0,822

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

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

51. Entitatea ABC Ltd. a început un proces de modernizare și înlocuire a tehnologiei de producție. În anul curent, vinde un echipament de producție la prețul de vânzare de 3.000 lei. Echipamentul a fost achiziționat la un cost de 725.000 lei și amortizat pentru 710.000 lei.

Conform IAS 16 *Imobilizări corporale*, câștigul / pierderea din cedarea activului este de:

- a) 3.000 lei, câștig;
- b) 3.000 lei, pierdere;
- c) 12.000 lei, câștig;
- d) 12.000 lei, pierdere.

52. Se cunosc următoarele informații:

- Sold inițial numerar 100 lei
- Sold inițial depozite la vedere 2.100 lei
- Sold inițial echivalente de numerar 200 lei
- Flux de trezorerie din activitatea de exploatare 500 lei (negativ)
- Flux de trezorerie din activitatea de investiție 600 lei (pozitiv)
- Flux de trezorerie din activitatea de finanțare 700 lei (pozitiv)

Conform IAS 7 *Situația fluxurilor de trezorerie*, fluxul net de trezorerie (variația netă a trezoreriei) este de:

- a) 800 lei, pozitiv;
- b) 1.300 lei, pozitiv;
- c) 3.200 lei, pozitiv;
- d) 1.100 pozitiv.

53. Se cunosc următoarele informații:

- încasarea unui împrumut bancar cu scadența 10 ani 8.500 lei
- plata ratei aferentă unui contract de leasing (financiar) 900 lei
- plăți pentru achiziția unei clădiri 14.000 lei
- dividende plătite 100 lei, din care 50% sunt de exploatare
- încasări din vânzarea unui teren 12.400 lei
- plăți privind achizițiile de stocuri de materii prime 9.900 lei.

Conform IAS 7 *Situația fluxurilor de trezorerie*, fluxul net de trezorerie din activitatea de investiție este:

- a) -1.650 lei (negativ);
- b) -2.550 lei (negativ);

- c) -2.500 lei (negativ);
- d) - 1.600 lei (negativ).

54. Care din următoarele încasări și plăți se regăsește în fluxul de trezorerie aferent activității de exploatare:

- a) încasări din vânzarea unei imobilizări necorporale;
- b) plata furnizorilor de servicii de consultanță financiară;
- c) încasarea unui credit bancar pe termen lung;
- d) plata ratei aferentă unui contract de leasing (financiar).

55. În situația fluxurilor de trezorerie, încasările și plățile sunt clasificate astfel:

- a) încasări și plăți de exploatare și încasări și plăți financiare;
- b) încasări și plăți de curente și încasări și plăți necurente;
- c) încasări și plăți de exploatare, încasări și plăți aferente activității de investiție și încasări și plăți aferente activității de finanțare;
- d) încasări și plăți de directe și încasări și plăți indirecte.

56. La data de 31.12.N, Best Company SA deține un stoc de mărfuri format din 500 buc la un cost de 150 lei/buc. Valoarea realizabilă netă este estimată la 130 lei/buc. Conform IAS 2 *Stocuri*, la data raportării (31.12.N), Best Company SA:

- a) va prezenta stocul de mărfuri la valoarea de 75.000 lei;
- b) va prezenta stocul de mărfuri la valoarea de 65.000 lei;
- c) va prezenta stocul de mărfuri la valoarea de 10.000 lei;
- d) va prezenta stocul de mărfuri la valoarea de 500 lei.

57. La data de 01.01.N, Alpha Co a achiziționat un echipament la costul de 200.000 lei. Compania estimează o durată utilă de viață de 4 ani și aplică metoda liniară de amortizare. La data achiziției se estimează o valoare reziduală de 20.000 lei. La data de 31.12.N, managementul consideră că activul este depreciat și efectuează testul de depreciere. Cu această ocazie, se estimează o valoare de utilizare de 80.000 lei și o valoare justă minus costurile legate de vânzare de 50.000 lei.

Conform IAS 36 *Deprecierea activelor*, deprecierea echipamentului este de:

- a) 75.000 lei;
- b) 70.000 lei;
- c) 105.000 lei;
- d) 100.000 lei.

58. La data de 15.10.2012, entitatea Rainbow SA a achiziționat un teren la prețul de achiziție de 36.000 lei; taxele notariale și cadastrale sunt de 4.000 lei. Datorită fluctuațiilor de pe piața imobiliară, Rainbow SA a decis să aplice politica de reevaluare pentru terenuri. La data de 31.12.2020, Dl Ionescu, evaluatorul angajat de entitate, a stabilit o valoare justă a terenului de 54.000 lei.

În urma reevaluării, conform IAS 16 *Imobilizări corporale*, rezerva din reevaluare este de:

- a) 18.000 lei;
- b) 14.000 lei;
- c) 54.000 lei;
- d) 40.000 lei.

59. Pe data de 31.12.N, Delta Trading SA a achiziționat un activ imobilizat la prețul de achiziție de 850.000 lei, taxe notariale 50.000 lei. Managementul estimează o durată de utilizare de 15 ani, iar metoda de amortizare selectată este cea liniară.

Conform IAS 16 *Imobilizări corporale*, la data de 31.12.N+5, amortizarea cumulată și valoarea netă contabilă prezentată în Situația poziției financiare sunt:

- a) 300.000 lei și 550.000 lei;
- b) 300.000 lei și 600.000 lei;
- c) 283.333 lei și 616.666 lei;
- d) 283.333 lei și 566.666 lei.

60. O entitate aplică politica de reevaluare a imobilizărilor. Pe data de 01.01.20N8 a achiziționat un activ imobilizat la costul de 5.000.000 lei pentru care a estimat o durată de utilizare de 5 ani și metoda de amortizare liniară. La data de 31.12.20N8, valoarea recuperabilă a activului este de 3.800.000 lei. La data raportării, 31.12.20N8, scăderea valorii activului se va prezenta:

- a) ca o cheltuială cu amortizarea în sumă de 1.000.000 lei și ca o reducere a rezervei din reevaluare în sumă de 200.000 lei;
- b) ca o cheltuială cu amortizarea în sumă de 1.200.000 lei;
- c) ca o cheltuială cu amortizarea în sumă de 1.000.000 lei și ca o cheltuială cu deprecierea în sumă de 200.000 lei;
- d) ca o cheltuială cu amortizarea în sumă de 1.000.000 lei, iar suma de 200.000 lei se va ignora, fiind nesemnificativă.

ANALIZĂ FINANCIARĂ

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

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

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

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

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

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

- c. profitul net și capitalul propriu;
 - d. profitul aferent cifrei de afaceri și cifra de afaceri.
40. Rata rentabilității financiare se calculează ca raport procentual între:
- a. profitul aferent cifrei de afaceri și cheltuielile aferente cifrei de afaceri;
 - b. profitul brut și active totale;
 - c. profitul net și capitalul permanent;
 - d. profitul aferent cifrei de afaceri și cifra de afaceri.
41. Creșterea în anul N comparativ cu anul N-1 a activelor totale cu 7% și a profitului brut cu 10% semnifică:
- a. Creșterea ratei rentabilității financiare;
 - b. Creșterea ratei rentabilității economice;
 - c. Creșterea ratei rentabilității comerciale;
 - d. Creșterea ratei rentabilității resurselor consumate.
42. Creșterea în anul N comparativ cu anul N-1 a capitalurilor permanente cu 7% și a profitului net cu 10% semnifică:
- a. Creșterea ratei rentabilității financiare;
 - b. Creșterea ratei rentabilității economice;
 - c. Creșterea ratei rentabilității comerciale;
 - d. Creșterea ratei rentabilității resurselor consumate.
43. Perioada critică, ce exprimă numărul mediu de zile necesare atingerii pragului de rentabilitate, presupune:
- a. raportarea cifrei de afaceri la cifra de afaceri medie zilnică;
 - b. raportarea cifrei de afaceri critică la cifra de afaceri medie zilnică;
 - c. raportarea profitului aferent cifrei de afaceri la cifra de afaceri medie zilnică;
 - d. raportarea profitului brut la cheltuielile totale.
44. Gradul de utilizare a capacității de producție corespunzător pragului de rentabilitate se calculează prin raportarea:
- a. cifrei de afaceri corespunzătoare pragului de rentabilitate la cifra de afaceri maxim realizabilă;
 - b. cifrei de afaceri corespunzătoare pragului de rentabilitate la cifra de afaceri medie zilnică;
 - c. cifrei de afaceri la cifra de afaceri medie zilnică;
 - d. profitului aferent cifrei de afaceri la cifra de afaceri medie zilnică.
45. Creșterea ratei rentabilității comerciale este generată de:
- a. Creșterea capitalului social prin noi aporturi în natură ale asociaților;
 - b. Creșterea cotei de impozitare a profitului brut;
 - c. Creșterea valorii activelor circulante;
 - d. Creșterea ponderii vânzărilor cu o marjă de profitabilitate individuală mai mare.

46. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL la 31 decembrie 2023 s-au extras următoarele informații: cifra de afaceri – 1.000.000 lei, cheltuieli aferente cifrei de afaceri – 800.000 lei, capital propriu – 100.000 lei, active totale – 2.000.000 lei. Rata rentabilității comerciale este de:
- 25%;
 - 20%;
 - 10%;
 - 200%.
47. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL la 31 decembrie 2023 s-au extras următoarele informații: cifra de afaceri – 1.000.000 lei, cheltuieli aferente cifrei de afaceri – 800.000 lei, capital propriu – 100.000 lei, active totale – 2.000.000 lei. Rata rentabilității resurselor consumate este de:
- 25%;
 - 20%;
 - 10%;
 - 200%.
48. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL la 31 decembrie 2023 s-au extras următoarele informații: cifra de afaceri – 1.000.000 lei, cheltuieli aferente cifrei de afaceri – 800.000 lei, capital propriu – 100.000 lei, active totale – 2.000.000 lei. Rata rentabilității economice este de:
- 25%;
 - 20%;
 - 10%;
 - 200%.
49. Cifra de afaceri corespunzătoare pragului de rentabilitate reflectă:
- Cifra de afaceri pentru care profitul este egal cu zero;
 - Cifra de afaceri pentru care profitul este pozitiv;
 - Cifra de afaceri pentru care profitul este negativ;
 - Cifra de afaceri aferentă exercițiului financiar precedent.
50. Din Situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL au fost extrase următoarele informații cu privire la dimensiunea veniturilor și cheltuielilor degajate din activitatea desfășurată în anii N și N-1:

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

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

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

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

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

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

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

52. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL la 31 decembrie 2023 s-au extras următoarele informații: venituri financiare – 35.000 lei, venituri din exploatare – 1.000.000 lei, cheltuieli din exploatare – 650.000 lei, profit brut – 345.000 lei. Dacă ar crește veniturile din dobânzi cu 10.000 lei, atunci profitul financiar al firmei Delta SRL ar fi de:

- a. 5.000 lei;
- b. 45.000 lei;
- c. 40.000 lei;
- d. -5.000 lei.

53. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL la 31 decembrie 2023 s-au extras următoarele informații: venituri financiare – 35.000 lei, venituri din exploatare – 1.000.000 lei, cheltuieli din exploatare – 650.000 lei, profit brut – 370.000 lei. Dacă ar crește cheltuielile din dobânzi cu 10.000 lei, atunci profitul financiar al firmei Delta SRL:

- a. S-ar diminua cu 50 %;
- b. S-ar diminua cu 3 %;
- c. Ar crește cu 50%;
- d. Ar crește cu 3%.

54. Profitul aferent cifrei de afaceri realizat în anul N-1 de firma Delta SRL este de 1.500.000 lei. În anul N se estimează un indice al volumului vânzărilor de 90 %. Profitul aferent cifrei de afaceri estimat pentru anul N comparativ cu cel realizat în anul N va fi mai mic cu:

- a. 200.000 lei;

- b. 250.000 lei;
 - c. 50.000 lei;
 - d. 150.000 lei.
55. Cheltuielile aferente cifrei de afaceri înregistrate de firma Delta SRL în anul N, în condițiile în care indicele costurilor este de 120%, sunt de 1.200.000 lei. În consecință, profitul aferent cifrei de afaceri în anul N comparativ cu N-1 este mai mic cu:
- a. 110.000 lei;
 - b. 210.000 lei;
 - c. 200.000 lei;
 - d. 120.000 lei.
56. Scăderea veniturilor din vânzarea de produse finite la firma Delta SRL va avea drept consecință:
- a. creșterea ratei rentabilității economice;
 - b. creșterea ratei rentabilității financiare;
 - c. scăderea ratei rentabilității resurselor consumate;
 - d. creșterea excedentului brut din exploatare.
57. Din Situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL au fost extrase informații în baza cărora s-a determinat evoluția următorilor indicatori: indicele profitului aferent cifrei de afaceri – 112%, indicele profitului net – 106%, indicele activelor totale – 105%, indicele cifrei de afaceri – 109%. Activitatea firmei Delta SRL este caracterizată prin:
- a. Scăderea ratei rentabilității financiare și scăderea ratei rentabilității economice;
 - b. Creșterea ratei rentabilității comerciale și a ratei rentabilității economice;
 - c. Scăderea ratei rentabilității comerciale și creșterea ratei rentabilității resurselor consumate;
 - d. Scăderea ratei rentabilității financiare și creșterea ratei rentabilității economice.
58. Firma Delta SRL, pentru producția de mobilier din gama X, înregistrează în anul N: cost variabil unitar 8.000 lei, cheltuieli fixe totale 990.000 lei, preț unitar de vânzare 14.000 lei. Volumul critic al vânzărilor este de:
- a. 200 comenzi realizate;
 - b. 250 comenzi realizate;
 - c. 155 comenzi realizate;
 - d. 165 comenzi realizate.
59. Firma Delta SRL pentru producția de mobilier din gama X, înregistrează în anul N: cost variabil unitar 8.000 lei, cheltuieli fixe totale 990.000 lei, preț unitar de vânzare 14.000 lei. Se estimează că în anul N+1 vor exista 200 de comenzi din gama X. Profitul estimat a se obține în anul N+1 din vânzarea mobilierului din gama X este de:
- a. 500.000 lei;
 - b. 100.000 lei;
 - c. 600.000 lei;
 - d. 210.000 lei.

60. Firma Delta SRL a înregistrat în anul N o cifra de afaceri de 1.000.000 lei, în condițiile în care suma cheltuielilor variabile a fost de 780.000 lei, iar suma cheltuielilor fixe de 180.000 lei. În anul N+1 cifra de afaceri realizată este de 1.500.000 lei. Profitul obținut de firma Delta SRL în anul N+1 este de:
- 150.000 lei;
 - 100.000 lei;
 - 600.000 lei;
 - 210.000 lei.

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

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

Rata stabilității financiare în anul N este de:

- 62,2%;
 - 54,9%;
 - 45,1%;
 - 12,2%.
62. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL s-au extras următoarele informații pentru anul N:

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

Rata autonomiei globale în anul N este de:

- 62,2%;
- 54,9%;

- c. 45,1%;
- d. 12,2%.

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

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

Rata gradului de îndatorare în anul N este de:

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

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

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

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

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

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

Denumire	N-1	N
Disponibilități	50,000	85,000
Imobilizări necorporale	15,000	25,000

Datorii pe termen scurt, din care:	7,565,000	6,210,000
credite bancare pe termen scurt	1,000,000	0
Capitaluri proprii	500,000	800,000
Stocuri	4,500,000	3,800,000
Imobilizări financiare	100,000	150,000
Creanțe	3,000,000	3,500,000
Imobilizări corporale	400,000	950,000
Credite bancare pe termen lung	0	1,500,000

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

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

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

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

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

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

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

Denumire	N-1	N
Disponibilități	50.000	85.000
Imobilizări necorporale	15.000	25.000
Datorii pe termen scurt, din care:	7.565.000	6.210.000
credite bancare pe termen scurt	1.000.000	0
Capitaluri proprii	500.000	800.000
Stocuri	4.500.000	3.800.000
Imobilizări financiare	100.000	150.000
Creanțe	3.000.000	3.500.000
Imobilizări corporale	400.000	950.000

Credite bancare pe termen lung	0	1.500.000
--------------------------------	---	-----------

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

- 1 și 1,2;
- 0,4 și 0,6;
- 0,1 și 0,2;
- 0,2 și 0,4.

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

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

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

- 1 și 1,2;
- 0,4 și 0,6;
- 0,1 și 0,2;
- 0,2 și 0,4.

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

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

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

- 72%;
- 78%;
- 39%;
- 28%.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Indicatori	Valoare - an N
Venituri din vânzarea mărfurilor	1.000.000

Venituri din vânzarea de produse finite	6.000.000
Venituri din creanțe reactivate	35.000
Venituri aferente costului producției în curs de execuție (sold debitor)	950.000
Venituri din dobânzi	120.000
Costul mărfurilor vândute	850.000
Cheltuieli cu personalul	1.250.000
Cheltuieli cu materii prime și materialele	2.200.000
Pierderi din creanțe	75.000
Cheltuieli cu prestațiile externe	350.000
Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale	250.000
Cheltuieli cu impozitul pe profit	208.000

Valoarea profitului din exploatare dar și a ratei rentabilității resurselor consumate este de:

- 1.022.000 lei și 19,72%;
- 1.120.000 și 22,31%;
- 1.110.000 lei și 18,85%;
- 902.000 lei și 17,4%.

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

Indicatori	Valoare - an N
Venituri din vânzarea mărfurilor	1.000.000
Venituri din vânzarea de produse finite	6.000.000
Venituri din creanțe reactivate	35.000
Venituri aferente costului producției în curs de execuție (sold debitor)	950.000
Venituri din dobânzi	120.000
Costul mărfurilor vândute	850.000
Cheltuieli cu personalul	1.250.000
Cheltuieli cu materii prime și materialele	2.200.000
Pierderi din creanțe	75.000
Cheltuieli cu prestațiile externe	350.000
Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale	250.000
Cheltuieli cu impozitul pe profit	208.000

Valoarea profitului din exploatare dar și a ratei rentabilității comerciale este de:

- 1.110.000 lei și 15,86%;
- 1.120.000 și 18,24%;
- 1.022.000 lei și 16,47%;
- 902.000 lei și 14,82%.

74. Creșterea veniturilor din vânzarea de produse finite dar și a veniturilor aferente costului producției în curs de execuție (sold creditor) vor avea ca efect:

- Creșterea profitului financiar al firmei;
- Creșterea veniturilor din exploatare;
- Creșterea cheltuielilor financiare ale firmei;
- Scăderea cheltuielii cu impozitul pe profit.

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

Indicatori	Valoare - an N
Venituri din vânzarea mărfurilor	1.000.000
Venituri din vânzarea de produse finite	6.000.000
Venituri din creanțe reactivate	35.000
Venituri aferente costului producției în curs de execuție (sold debitor)	950.000
Venituri din dobânzi	120.000
Costul mărfurilor vândute	850.000
Cheltuieli cu personalul	1.250.000
Cheltuieli cu materii prime și materialele	2.200.000
Pierderi din creanțe	75.000
Cheltuieli cu prestațiile externe	350.000
Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale	250.000
Cheltuieli cu impozitul pe profit	208.000

Ponderea veniturilor din vânzarea mărfurilor în veniturile din exploatare este de:

- 16,99%;
- 15,43%;
- 16,21%;
- 14,29%.

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

Indicatori	Valoare - an N
Venituri din vânzarea mărfurilor	1.000.000
Venituri din vânzarea de produse finite	6.000.000
Venituri din creanțe reactivate	35.000
Venituri aferente costului producției în curs de execuție (sold debitor)	950.000
Venituri din dobânzi	120.000
Costul mărfurilor vândute	850.000
Cheltuieli cu personalul	1.250.000
Cheltuieli cu materii prime și materialele	2.200.000

Pierderi din creanțe	75.000
Cheltuieli cu prestațiile externe	350.000
Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale	250.000
Cheltuieli cu impozitul pe profit	208.000

Ponderea veniturilor aferente costului producției în curs de execuție (sold debitor) în cheltuielile din exploatare este de:

- 18,33%;
- 19,1%;
- 16,13%;
- 15,61%.

77. Creșterea profitului din exploatare este efect al:

- Creșterii taxei pe valoarea adăugată;
- Creșterii dobânzilor bancare plătite;
- Creșterii vânzărilor de produse finite;
- Creșterii veniturilor din producția de imobilizări corporale.

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

Indicatori	valori - an N
Profit din exploatare	5.000.000
Profit financiar	250.000
Cheltuieli cu dobânzile	310.000
Impozit pe profit	945.000
Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale	150.000
Venituri din reluarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli	230.000
Cheltuieli din ajustări pentru deprecierea creanțelor	160.000

Valoarea EBIT (Earnings Before Interest and Taxes) sau profitul înainte de dobânzi și impozite în anul N este de:

- 5.310.000 lei;
- 5.400.000 lei;
- 4.920.000 lei;
- 5.560.000 lei.

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

Indicatori	valori - an N
Profit din exploatare	5.000.000
Profit financiar	250.000
Cheltuieli cu dobânzile	310.000

Impozit pe profit	945.000
Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale	150.000
Venituri din reluarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli	230.000
Cheltuieli din ajustări pentru deprecierea creanțelor	160.000

Valoarea EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) sau profitul înainte de dobânzi, impozite, depreciere și amortizare în anul N este de:

- a. 5.640.000 lei;
 - b. 5.400.000 lei;
 - c. 5.310.000 lei;
 - d. 5.560.000 lei.
80. La firma Gama SRL, așa cum rezultă din Situațiile financiare anuale, la 31.12.2023 valoarea veniturilor nemonetare este mai mare decât valoarea cheltuielilor nemonetare. Efectul, la 31.12.2023, se va regăsi în:
- a. Creșterea veniturilor din exploatare;
 - b. Valoarea indicatorului EBITDA mai mare decât cea a indicatorului EBIT;
 - c. Valoarea indicatorului EBITDA mai mică decât cea a indicatorului EBIT;
 - d. Creșterea veniturilor financiare.
81. Creșterea cheltuielilor cu serviciile bancare și asimilate va avea ca efect:
- a. Creșterea cheltuielilor de exploatare;
 - b. Creșterea cheltuielilor financiare;
 - c. Creșterea profitului din exploatare;
 - d. Scăderea profitului financiar.
82. Firma Delta SRL a obținut în anul N venituri totale de 1.000.000 lei în condițiile în care rata rentabilității veniturilor a fost de 10%. În condițiile creșterii veniturilor totale în anul N+1 cu 15% și menținerii eficienței acestora, profitul ce se va realiza este de:
- a. 100.000 lei;
 - b. 215.000 lei;
 - c. 172.500 lei;
 - d. 115.000 lei.
83. Firma Delta SRL a obținut în anul N venituri totale de 1.000.000 lei în condițiile în care rata rentabilității veniturilor a fost de 10%. În condițiile creșterii veniturilor totale în anul N+1 cu 15% și menținerii eficienței acestora, profitul va fi mai mare decât în anul N cu:
- a. 10.000 lei;
 - b. 21.500 lei;
 - c. 17.250 lei;
 - d. 11.500 lei.
84. Creșterea reducerilor comerciale acordate are ca efect:
- a. Creșterea veniturilor din exploatare;
 - b. Scăderea cifrei de afaceri nete;
 - c. Creșterea cheltuielilor de exploatare;
 - d. Scăderea cheltuielilor de exploatare.

85. Creșterea profitului din exploatare cu 10% în contextul scăderii veniturilor din exploatare cu 5% va genera:
- Creșterea gradului de îndatorare al firmei;
 - Scăderea ratei rentabilității economice;
 - Scăderea ratei rentabilității financiare;
 - Creșterea ratei rentabilității comerciale.
86. Scăderea profitului din exploatare cu 10% în contextul creșterii activelor totale cu 5% va genera:
- Creșterea ratei rentabilității resurselor consumate;
 - Scăderea ratei rentabilității economice;
 - Scăderea ratei rentabilității financiare;
 - Creșterea ratei autonomiei financiare.

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

Indicatori	Valori – an N
Profit din exploatare	1.110.000
Venituri din exploatare	7.000.000
Cheltuieli din exploatare	5.890.000
Active totale	4.500.000
Datorii totale	2.500.000

În anul N rata rentabilității economice și rata rentabilității comerciale înregistrează următoarele valori:

- 24,7% și 15,9%;
 - 18,8% și 55,5%;
 - 22,3% și 18,9%;
 - 25,2% și 17,2%.
88. Din situațiile financiare anuale ale firmei Delta SRL s-au extras următoarele informații pentru anul N:

Indicatori	Valori – an N
Profit din exploatare	1.110.000
Venituri din exploatare	7.000.000
Cheltuieli din exploatare	5.890.000
Active totale	4.500.000
Datorii totale	2.500.000

În anul N rata rentabilității resurselor consumate și rata rentabilității financiare înregistrează următoarele valori:

- 24,7% și 15,9%;
- 18,8% și 55,5%;
- 22,3% și 18,9%;
- 25,2% și 17,2%.

89. Creșterea profitului net cu 10% în contextul scăderii capitalurilor proprii cu 5% va genera:
- Creșterea ratei rentabilității financiare;
 - Scăderea ratei rentabilității economice;
 - Scăderea ratei rentabilității resurselor consumate;
 - Scăderea ratei rentabilității comerciale.
90. Creșterea ratei rentabilității comerciale generează:
- Creșterea ratei rentabilității financiare;
 - Scăderea ratei rentabilității financiare;
 - Scăderea capitalurilor proprii;
 - Creșterea ratei lichidității imediate.
91. La societatea Gama SRL are loc o majorare a capitalului social prin emiterea de noi părți sociale și primă de emisiune. Ca efect al majorării capitalului social, la societatea Gama SRL se va înregistra:
- Scăderea lichidității imediate;
 - Scăderea valorii activelor totale;
 - Creșterea ratei rentabilității comerciale;
 - Scăderea ratei rentabilității financiare.
92. La societatea Gama SRL, ca rezultat al creșterii ponderii vânzărilor cu o marjă de profitabilitate individuală mai mare decât în anul N-1, în anul N se va înregistra:
- Creșterea lichidității generale;
 - Creșterea solvabilității patrimoniale;
 - Creșterea ratei rentabilității comerciale;
 - Scăderea ratei rentabilității resurselor consumate.
93. În anul N societatea Gama a realizat o cifră de afaceri de 1.000.000 lei, în condițiile în care cifra de afaceri critică a fost de 750.000 lei. Atingerea pragului de rentabilitate a fost posibilă în luna:
- August a anului N;
 - Septembrie a anului N;
 - Ianuarie a anului N;
 - Iulie a anului N.
94. În anul N societatea Gama a realizat o cifră de afaceri de 1.000.000 lei, în condițiile în care cifra de afaceri critică a fost de 750.000 lei iar cifra de afaceri maxim realizabilă de 1.300.000 lei. Gradul de utilizare a capacității de producție corespunzător pragului de rentabilitate este de:
- 75%;
 - 57,7%;
 - 65%;
 - 24,5%.

95. Dacă cifra de afaceri realizată de societatea Gama SRL este mai mare decât cifra de afaceri critică, atunci:
- Valoarea indicatorului de siguranță este negativă;
 - Valoarea indicatorului de poziție este negativă;
 - Valoarea indicatorului de poziție este pozitivă;
 - Valoarea coeficientului de elasticitate este negativă.
96. În anul N, pe baza informațiilor din Situațiile financiare anuale, la firma Gama SRL s-a calculat rata activelor imobilizate în valoare de 90%. Aceasta semnifică:
- Lichiditate cu o valoare ridicată;
 - O rată a autonomiei financiare mare;
 - Un grad de îndatorare ridicat;
 - Lichiditate cu o valoare scăzută.
97. În anul N, pe baza informațiilor din Situațiile financiare anuale, la firma Gama SRL s-a calculat valoarea fondului de rulment dar și a necesarului de fond de rulment. Prin compararea celor doi indicatori, s-a constatat că ambii au valori pozitive, dar fondul de rulment devansează necesarul de fond de rulment. Aceasta semnifică:
- O trezorerie netă pozitivă;
 - O rată de finanțare a necesarului de fond de rulment subunitară;
 - Un grad de îndatorare ridicat;
 - O rată a solvabilității patrimoniale scăzute.
98. Creșterea fondului de rulment cu 5% și a cifrei de afaceri cu 15% semnifică:
- Scăderea ratei marjei de securitate;
 - Creșterea duratei de rotație a necesarului de fond de rulment;
 - Creșterea ratei de finanțare a necesarului de fond de rulment;
 - Creșterea ratei de finanțare a activelor circulante.
99. Dacă cifra de afaceri crește cu 20% iar valoarea medie a activelor circulante cu 10%, atunci:
- Scade rata marjei de securitate;
 - Crește rata de finanțare a activelor circulante;
 - Are loc o accelerare a vitezei de rotație a activelor circulante;
 - Are loc o încetinire a vitezei de rotație a activelor circulante.
100. O creștere a capitalurilor proprii cu 6% și a activelor totale cu 9% semnifică:
- Scăderea ratei autonomiei financiare;
 - Creșterea ratei lichidității generale;
 - Creșterea ratei de finanțare a activelor circulante;
 - Scade rata marjei de Securitate.

CONTABILITATEA COSTURILOR ȘI MANAGERIALĂ

1. Conform *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003*, cu modificările și completările ulterioare, delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese sau alte locuri de cheltuieli care le-a ocazionat (cum ar fi: aprovizionare, producție, administrație, desfacere, iar în cadrul sectorului producție, pe secții, ateliere, linii de fabricație etc.) este prevăzută de următorul principiu al calculației costurilor:

- a) principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea acestora;
- b) principiul delimitării cheltuielilor în timp;
- c) principiul delimitării cheltuielilor în spațiu;
- d) principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv.

2. Conform *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003*, cu modificările și completările ulterioare, costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor nu cuprinde:

- a) cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție;
- b) cheltuielile de depozitare necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;
- c) cheltuielile indirecte de producție fixe (regia fixă de producție) alocate costului pe baza capacității normale de producție;
- d) pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise.

3. Conform *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003*, cu modificările și completările ulterioare, în costul de producție al bunurilor, lucrărilor, serviciilor trebuie incluse următoarele elemente:

- a) cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;
- b) regiile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și în locul în care se găsesc în prezent;
- c) costurile de desfacere;
- d) cheltuielile generale de administrație, în măsura în care acestea reprezintă cheltuieli suportate pentru a aduce bunurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent și se justifică luarea lor în considerare în anumite condiții specifice de exploatare.

4. Conform *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003*, cu modificările și completările ulterioare, pentru calculul costurilor bunurilor, lucrărilor, serviciilor și al costurilor perioadei, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor se grupează în contabilitatea de gestiune astfel:

- a) cheltuieli directe, cheltuieli indirecte de producție, cheltuieli de desfacere, cheltuieli generale de administrație;
- b) cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare;
- c) cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare, cheltuieli extraordinare;
- d) cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare, cheltuieli excepționale.

5. Pentru asigurarea unui conținut real și exact al structurii costurilor trebuie să se aibă în vedere următoarele principii:

- a) principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea acestora, principiul delimitării cheltuielilor în timp, principiul delimitării cheltuielilor în spațiu, principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv și principiul delimitării cheltuielilor privind producția finită de cele aferente producției în curs de execuție;
- b) principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea acestora, principiul delimitării cheltuielilor în timp, principiul delimitării cheltuielilor în spațiu, principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv și principiul cumulării cheltuielilor privind producția finită cu cele aferente producției în curs de execuție;
- c) principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea acestora, principiul delimitării cheltuielilor în timp, principiul delimitării cheltuielilor în spațiu, principiul delimitării cheltuielilor aferente activității de bază de cele aferente activităților auxiliare și principiul delimitării cheltuielilor privind producția finită de cele aferente producției în curs de execuție;
- d) principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea acestora, principiul delimitării cheltuielilor în timp, principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv și principiul delimitării cheltuielilor privind producția finită de cele aferente producției în curs de execuție;

6. O întreprindere obține din procesul de producție și vinde produse finite pentru care se cunosc următoarele informații: costul variabil unitar este de 900 lei/buc, prețul de vânzare unitar de 1.500 lei/buc, iar costurile fixe ale perioadei de 3.750.000 lei. Cantitatea de produse finite care trebuie fabricată și vândută pentru a realiza un profit de 1.050.000 lei este de:

- a) 2.500 bucăți;
- b) 8.000 bucăți;
- c) 6.250 bucăți;
- d) 3.200 bucăți.

7. În legătură cu regia fixă care din următoarele afirmații nu este adevărată:

- a) în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor nu trebuie inclusă regia fixă nealocată costului;
- b) regia fixă de producție este formată din cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției;
- c) regia fixă care se recunoaște ca o cheltuială a perioadei = regia fixă x (1 - nivelul normal al activității/nivelul real al activității);

d) regia fixă care se recunoaște ca o cheltuială a perioadei = regia fixă x (1 - nivelul real al activității/nivelul normal al activității).

8. O firmă cu activitate de producție fabrică produsul A, pentru care costurile variabile au fost de 800.000 lei, costurile fixe de 950.000 lei, iar veniturile realizate din vânzarea produselor finite de 1.800.000 lei. Cantitatea de produse A fabricate și vândute a fost de 2.000 bucăți. Valoarea pragului de rentabilitate și cantitatea de produse corespunzătoare acestui prag (punct de echilibru) sunt:

Prag de rentabilitate	Cantitatea
a) 1.710.000 lei	2.000 buc.
b) 1.750.000 lei	2.000 buc.
c) 1.750.000 lei	1.900 buc.
d) 1.710.000 lei	1.900 buc.

9. Dispuneți de următoarele date: cheltuieli variabile pe unitate 21 lei/buc, costuri fixe totale 1.590 lei, prețul unitar de vânzare 47,5 lei/buc. Pragul de rentabilitate în unități fizice și profitul realizat, știind că în cursul anului s-au vândut 325 produse, sunt:

Prag de rentabilitate	Profit realizat
a) 60 buc.	8.612,50 lei
b) 33 buc.	12.587,50 lei
c) 75 buc.	8.612,50 lei
d) 60 buc.	7.022,50 lei

10. La o entitate s-a fabricat produsul A pentru care costurile variabile totale au fost 8.100 lei, costurile fixe totale 9.405 lei, iar veniturile realizate din vânzarea produselor 18.000 lei. Cantitatea de produse fabricată și vândută este de 2.000 buc. Cantitatea și cifra de afaceri echivalente punctului de echilibru sunt:

Cantitatea	Cifra de afaceri
a) 2.000 buc.	17.100,00 lei
b) 1.855 buc.	16.963,35 lei
c) 2.000 buc.	16.963,35 lei
d) 1.900 buc.	17.100,00 lei

11. Dispuneți de următoarele date: preț de vânzare unitar 1.500 lei; cost variabil unitar compus din: materii prime 300 lei/buc, salarii 200 lei/buc; cheltuieli indirecte de producție variabile 400 lei/buc; costuri fixe totale 80.000 lei; cantitatea fabricată și vândută 500 buc. Cantitatea de produse fabricate și vândute pentru a acoperi creșterea cu 50% a salariilor și pentru a menține profitul constant ar trebui să crească cu:

- a) 600 buc.
- b) 260 buc.
- c) 100 buc.
- d) 55 buc.

12. Dispuneți de următoarele date: cifra de afaceri 360.000 lei; cheltuieli variabile totale 120.000 lei; cantitatea fabricată și vândută 80 buc; costuri fixe totale 173.250 lei. Pragul de rentabilitate în unități fizice, în condițiile în care costurile variabile scad cu 10%, este de:

- a) 58 buc.
- b) 55 buc.
- c) 40 buc.
- d) 50 buc.

13. Dispuneți de următoarele informații: cantitatea de produse vândute 100 bucăți; prețul de vânzare unitar 1.200 lei/buc; costul variabil unitar 900 lei/buc; costuri fixe totale 24.000 lei. Indicați mărimea factorului de acoperire și a punctului de echilibru în lei:

Factorul de acoperire	Punctul de echilibru
a) 23%	96.000 lei
b) 26%	120 000 lei
c) 24%	112.500 lei
d) 25%	96.000 lei

14. Dispuneți de următoarele date: prețul de vânzare unitar 40 lei/buc; costul variabil unitar compus din: materii prime 10 lei/buc, salarii 10 lei/buc; cheltuieli indirecte de producție repartizate 8 lei/buc; costuri fixe 5.000 lei; volumul vânzărilor anuale 2.000 buc. Câte unități trebuie vândute pentru a menține profitul actual, dacă prețul rămâne constant, costurile fixe cresc cu 1.000 lei, iar salariile directe cu 20%?

- a) 2.500 buc.
- b) 2.000 buc.
- c) 2.100 buc.
- d) 2.200 buc.

15. Entitatea Alfa utilizează în cadrul sistemului de contabilitate managerială metoda direct costing (metoda costurilor variabile). Produsul X prezintă următoarele costuri unitare: materii prime 4,40 lei, manopera directă 1,60 lei, costuri indirecte de producție variabile 2,30 lei, costuri indirecte de producție fixe 1,90 lei, costuri de vânzare variabile 3,10 lei și costuri de vânzare fixe 1,10 lei. Dacă stocul final de produse finite conține 1.240 kg din produsul X, iar cel inițial 0 kg, care va fi marja totală a contribuției la rezultat (marja din vânzări) dacă au fost vândute 10.200 kg la prețul unitar de 25 lei:

- a) 108.120 lei
- b) 138.720 lei
- c) 150.960 lei
- d) 170.340 lei

16. Se cunosc următoarele informații privind costurile energiei electrice:

- luna octombrie: nivel de activitate 960 ore-mașină, cost total 8.978 lei;
- luna noiembrie: nivel de activitate 940 ore-mașină, cost total 8.842 lei;
- luna decembrie: nivel de activitate 1.120 ore-mașină, cost total 10.066 lei.

Având în vedere necesitatea delimitării costurilor totale în componentă variabilă, respectiv componentă fixă, costul variabil trimestrial pe oră-mașină și costurile fixe lunare aferente trimestrului au fost de:

Cost variabil trimestrial	Costuri fixe
a) 6,80 lei	2.450 lei
b) 8,60 lei	2.230 lei

- | | |
|---------------|------------|
| c) 32.000 lei | 34.250 lei |
| d) 35.200 lei | 34.250 lei |

21. O entitate fabrică două comenzi de produse X și Y. Cheltuielile de producție efective sunt pentru X 38.000 lei și pentru Y 54.000 lei. Cheltuielile indirecte de producție în valoare de 25.000 lei, din care fixe 10.000 lei, vor fi repartizate în funcție de costurile directe de producție. Nivelul de activitate exprimat în ore de funcționare a utilajelor este de 5.000 ore nivel normal de activitate și 4.000 ore nivel real de activitate. Care este costul de producție efectiv al celor două produse, conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare:

- | | |
|------------------|---------------|
| a) X: 49.020 lei | Y: 69.660 lei |
| b) X: 47.500 lei | Y: 67.500 lei |
| c) X: 38.000 lei | Y: 66.420 lei |
| d) X: 49.020 lei | Y: 54.000 lei |

22. O entitate fabrică două produse, A și B, care trec, din punct de vedere tehnologic, prin mai multe secții principale de producție. Cheltuielile directe ale celor două produse la nivelul secției principale I sunt: produsul A 2.000.000 lei, pentru produsul B 3.000.000 lei. Cheltuielile indirecte ale secției I sunt de 5.500.000 lei, din care costul subactivității 500.000 lei. La ambele produse există producție neterminată la sfârșitul lunii, astfel: produsul A 100.000 lei, produsul B 200.000 lei. Baza de repartizare a cheltuielilor indirecte o reprezintă cheltuielile directe. Costul de producție aferent producției finite A și B la nivelul secției principale I este după cum urmează:

- | | |
|---------------------|------------------|
| a) A: 3.900.000 lei | B: 5.800.000 lei |
| b) A: 4.100.000 lei | B: 6.200.000 lei |
| c) A: 4.200.000 lei | B: 3.300.000 lei |
| d) A: 4.100.000 lei | B: 6.100.000 lei |

23. Dispuneți de următoarele date privind un proces de producție: produs principal 400 kg, produs secundar 300 kg; costurile totale ale producției cuplate 13.208.500 um; destinația producției secundare: 100 kg consum intern, 200 kg livrare terți; prețul de valorificare al producției secundare 17.500 um/kg, iar costurile de desfacere aferente 641.500 um. Costul unitar al produsului principal este de:

- | |
|--------------------|
| a) 25.875,00 um/kg |
| b) 31.417,50 um/kg |
| c) 24.271,25 um/kg |
| d) 21.500,00 um/kg |

24. Dintr-un proces de producție au fost obținute simultan două produse: produsul A 1.000 t și produsul B 500.000 mc. Cheltuielile ocazionate de obținerea ambelor produse sunt în sumă de 15.000.000 lei. Produsul B, considerat produs secundar, se echivalează cu produsul A, considerat produs principal, după relația: 1.000 mc produs B = 1 t produs A. Costul unitar al produsului principal, respectiv costul unitar al produsului secundar, pe baza echivalării cantitative a produsului secundar cu cel principal este de:

- | |
|----------------------------------|
| a) A: 1.000 lei/t; B: 10 lei/mc |
| b) A: 15.000 lei/t; B: 30 lei/mc |

- c) A: 10.000 lei/t; B: 30 lei/mc
- d) A: 10.000 lei/t; B: 10 lei/mc

25. Dispuneți de următoarele informații privind procesul de producție pentru două produse, A și B: cheltuielile cu materiile prime A 6.000.000 lei, B 9.000.000 lei; salariile directe A 20.000.000 lei, B 15.000.000 lei. Produsul A se fabrică numai în secția I, iar produsul B în secțiile I și II. Cheltuielile secției I (regia de secție) sunt de 5.250.000 lei, iar cele ale secției II de 6.000.000 lei. Cheltuielile generale ale entității sunt de 7.000.000 lei. La produsul A costul producției neterminate la începutul perioadei este 1.000.000 lei, iar la sfârșitul perioadei de 800.000 lei. La produsul B costul producției neterminate la începutul perioadei este 1.500.000 lei. Baza de repartizare pentru cheltuielile secției (regia de secție) este reprezentată de contravaloarea salariilor directe. Costul de producție aferent produsului finit A, respectiv costul de producție aferent produsului finit B este de:

- a) A: 29.200.000 lei; B: 33.750.000 lei
- b) A: 29.000.000 lei; B: 32.250.000 lei
- c) A: 23.200.000 lei; B: 24.750.000 lei
- d) A: 30.000.000 lei; B: 32.250.000 lei

26. O entitate fabrică și comercializează un singur produs. Costurile totale ale perioadei au fost de 15.750 um, după cum urmează: materiile prime consumate 5.750 um; salariile perioadei 7.000 um, din care 4.000 um pentru personalul din producție, 2.000 um pentru personalul din distribuție, 1.000 um pentru personalul administrativ; amortizarea activelor imobilizate 3.000 um, din care 2.000 um pentru utilajele folosite în producție și 1.000 um pentru activele imobilizate utilizate în scopuri administrative. Costurile de producție pentru stocurile fabricate, respectiv costurile neincluse în costurile de producție au fost după cum urmează:

- a) 11.750 um; 4.000 um
- b) 15.750 um; 0 um
- c) 9.750 um; 6.000 um
- d) 13.750 um; 2.000 um

27. Entitatea X a înregistrat următoarele costuri în luna septembrie: costul materiilor prime folosite în producție 18.000 um; costul amortizării lunare a utilajelor folosite în producție 3.000 um; costul chiriei clădirii în care se află secția de producție 4.000 um. Valoarea regiei fixe de producție este de:

- a) 7.000 um
- b) 25.000 um
- c) 4.000 um
- d) 3.000 um

28. Pentru o societate de producție se cunosc următoarele informații: costuri variabile 8 um/buc., costuri fixe 25.000 um pentru un nivel normal de activitate de 5.000 buc. Prețul de vânzare unitar este de 15 um. Rezultatul previzionat pentru un nivel real de activitate de 6.000 bucăți este de:

- a) 17.000 um
- b) 12.000 um
- c) 42.000 um
- d) 21.166,67 um

29. Entitatea Alfa fabrică produse finite în următoarele condiții: consum de materii prime 2.000.000 um, costuri cu manopera directă 6.000.000 um, cheltuieli indirecte de producție variabile 3.000.000 um, cheltuieli indirecte de producție fixe 2.000.000 um, grad de activitate 50%, cheltuieli de desfacere 3.000.000 um. Având în vedere că entitatea utilizează metoda inventarului permanent, care este tratamentul contabil corect de înregistrare a obținerii produselor finite?

- a) 345 = 711 15.000.000 um
- b) 345 = 331 15.000.000 um
- c) 711 = 345 12.000.000 um
- d) 345 = 711 12.000.000 um

30. Dispuneți de următoarele informații: cheltuieli variabile unitare 21.000 um, costuri fixe totale 1.368.000 um, preț unitar de vânzare 47.500 um. În condițiile în care costurile variabile ar crește cu 10%, numărul de unități care trebuie fabricate și vândute pentru a obține un profit de 4.000.00 um este:

- a) 76 unități
- b) 108 unități
- c) 220 unități
- d) 240 unități

31. În cursul exercițiului N, o entitate a fabricat produsul X, pentru care se cunosc următoarele informații: cost variabil unitar 10 um, cheltuieli fixe anuale de producție 100.000 um, cantitatea fabricată 8.000 bucăți, capacitatea normală de producție 10.000 bucăți, cheltuieli de distribuție unitare 2 um. În condițiile în care se aplică *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, valoarea costului de producție unitar este de:

- a) 22,00 um
- b) 20,00 um
- c) 22,50 um
- d) 24,50 um

32. O societate ține evidența stocurilor prin metoda inventarului permanent și evaluează stocurile la ieșire prin metoda FIFO. La începutul lunii aceasta deținea un stoc de produse finite de 80 buc. x 2.500 um/buc. cost de producție. În cursul lunii se obțin 100 buc. produse finite în condițiile: cheltuieli directe 200.000 um, cheltuieli indirecte de producție totale 125.000 um, din care variabile 50.000 um; capacitate normală de producție 1.000 buc. și se vând 130 buc. x 2.900 um/buc. preț de vânzare. La inventarul fizic de la sfârșitul lunii se constată un stoc faptic de produse finite de 52 buc. evaluate la valoarea totală de 133.900 um. Precizați formula contabilă corectă determinată de regularizarea inventarului:

- a) 345 = 711 5.150 um
- b) 711 = 345 5.150 um
- c) 345 = 711 5.600 um
- d) 345 = 711 6.500 um

33. Dispuneți de următoarele informații: entitatea X fabrică un singur produs; în cursul lunii s-au fabricat: 4.000 unități de produse finite, 1.000 unități de produse în curs de execuție cu un grad mediu de finisare de 80%; la începutul lunii se aflau în stoc 400 unități de produse în curs de execuție, evaluate la costul total de 38.000 um. Cheltuielile totale de producție înregistrate în cursul lunii de referință au fost de 490.000 um. Valoarea producției în curs de execuție la sfârșitul lunii este de:

- a) 88.000 um
- b) 110.000 um
- c) 108.530 um
- d) 122.500 um

34. Pentru fabricația produsului X, o entitate a efectuat următoarele cheltuieli: materii prime consumate 400.000 um; cheltuieli directe de personal 160.000 um; cheltuieli indirecte de producție 500.000 um, din care 60% sunt cheltuieli fixe; cheltuieli cu calamitățile 130.000 um. Capacitatea de producție a fost utilizată pentru 70% din nivelul normal. Obținerea produsului finit se înregistrează astfel:

- a) 345 = 711 1.060.000 um
- b) 345 = 711 1.190.000 um
- c) 345 = 711 970.000 um
- d) 711 = 345 970.000 um

35. O entitate fabrică produsul X, utilizând metoda costului standard. În cursul lunii decembrie anul N s-au efectuat următoarele cheltuieli: materii prime 21.000 um, remunerații salariale 10.000 um, din care 70% aferente personalului direct productiv, iar restul personalului administrativ, promovarea produselor 900 um, remunerații salariale aferente personalului din unitățile de distribuție a produselor 400 um, amortizarea echipamentelor și utilajelor de producție 5.000 um, comisioane bancare 600 um, amenzi pentru nerespectarea normelor de sănătate și securitate în muncă 1.200 um. Producția obținută este de 20 bucăți, iar capacitatea normală de producție este de 40 bucăți. Costul standard utilizat de către entitate este de 1.300 um/bucată. Valoarea și natura diferențelor de preț (abaterilor) aferente producției obținute sunt:

- | Valoarea diferențelor de preț | Natura diferențelor de preț |
|--------------------------------------|------------------------------------|
| a) 4.500 um; | Nefavorabile |
| b) 6.000 um; | Favorabile |
| c) 4.000 um; | Nefavorabile |
| d) 6.000 um; | Nefavorabile |

36. O entitate fabrică două produse în două secții. Dispuneți de următoarele informații privind cheltuielile indirecte de producție și baza de repartizare a acestora pe produse: secția I 4.150.000 um, din care fixe 2.500.000 um, baza de repartizare aferentă produsului A 6.000.000 um, respectiv produsului B 1.300.000 um, gradul de activitate 80%; secția II 1.175.000 um, din care variabile 175.000 um, baza de repartizare aferentă produsului A 4.000.000 um, respectiv produsului B 700.000 um, gradul de activitate 110%. Cota de repartizare a cheltuielilor indirecte de producție asupra produsului A, respectiv produsul B este de:

- a) A: 3.650.000 um; B: 1.175.000 um
- b) A: 3.650.000 um; B: 825.000 um
- c) A: 1.085.106 um; B: 189.894 um

d) A: 4.000.000 um; B: 825.000 um

37. O entitate fabrică două comenzi de produse A și B. Cheltuielile de producție directe efective sunt pentru A 6.600.000 um și pentru B 10.200.000 um. Cheltuielile indirecte de producție se ridică la 5.000.000 um, din care fixe 2.000.000 um, repartizate în funcție de total cheltuieli directe. Nivelul de activitate exprimat în ore de funcționare a utilajelor este 5.000 ore nivel normal de activitate și 3.000 ore nivel real de activitate. Costul de producție efectiv al celor două produse este de:

a) A: 8.250.000 um; B: 12.750.000 um

b) A: 8.052.000 um; B: 12.444.000 um

c) A: 8.600.000 um; B: 13.200.000 um

d) A: 8.250.000 um; B: 13.200.000 um

38. Dispuneți de următoarele informații specifice metodei direct costing: prețul de vânzare unitar 80 um; cost variabil unitar format din: materii prime 30 um, salarii 12 um, cheltuieli indirecte de producție variabile 6 um; costuri fixe 51.000 um; volumul vânzărilor anuale 5.000 bucăți. Câte unități trebuie vândute pentru a menține profitul actual, în condițiile în care prețul rămâne constant, costurile cu materiile prime cresc cu 5,80 um, iar salariile directe cresc cu 10%:

a) 5.500 unități

b) 6.000 unități

c) 4.348 unități

d) 6.400 unități

39. O entitate fabrică două produse A și B, al căror proces tehnologic se desfășoară prin mai multe secții principale de producție. Cheltuielile directe ale celor două produse la nivelul secției principale I sunt: produsul A 2.000.000 um, produsul B 3.000.000 um. Cheltuielile indirecte de producție ale secției I sunt de 5.500.000 um, din care costul subactivității 500.000 um. La ambele produse există producție neterminată la sfârșitul lunii, astfel: produsul A 100.000 um, produsul B 200.000 um. Baza de repartizare a cheltuielilor indirecte de producție o reprezintă cheltuielile directe. Costul de producție aferent producției finite A și B la nivelul secției principale I este de:

a) A: 3.900.000 um; B: 5.800.000 um

b) A: 4.100.000 um; B: 6.200.000 um

c) A: 4.200.000 um; B: 3.300.000 um

d) A: 4.100.000 um; B: 6.100.000 um

40. Entitatea B fabrică produsul X. Pentru luna septembrie se cunosc următoarele informații: producția obținută 200 bucăți, capacitatea de producție 400 bucăți, cheltuieli variabile 5 um/bucată, cheltuieli fixe 400 um. Entitatea B vinde entității A toată producția obținută cu o marjă comercială de 25%. Valoarea de achiziție a stocurilor pentru entitatea A este de:

a) 1.500 um

b) 1.785 um

c) 1.200 um

d) 1.428 um

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

- a) în funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate;
- b) contabilitatea de gestiune va asigura numai calculul costului de achiziție sau de prelucrare al bunurilor intrate, lucrărilor executate, serviciilor prestate din unitățile comerciale sau prestatoare de servicii;
- c) în funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit;
- d) în funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor după natura lor, grupându-le în cheltuieli de exploatare și cheltuieli financiare.

42. În legătură cu tipurile de informații pe care persoanele juridice le pot obține prin contabilitatea de gestiune, conform prevederilor Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, cu modificările și completările ulterioare, care din următoarele afirmații nu este adevărată?

- a) contabilitatea de gestiune poate furniza informații cu privire la costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor persoanelor juridice care desfășoară activități de producție, prestări de servicii;
- b) contabilitatea de gestiune poate furniza informații cu privire la costul bunurilor vândute persoanelor juridice care desfășoară activitate de comerț;
- c) contabilitatea de gestiune poate furniza informații care stau la baza bugetării și controlului activității de exploatare sau cele necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activității interne și alte informații impuse de realizarea unui management performant;
- d) contabilitatea de gestiune poate furniza informații privind poziția financiară a unei entități.

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

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

44. Conform prevederilor Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003, cu modificările și completările ulterioare, clasificarea cheltuielilor în contabilitatea de gestiune se face pe următoarele categorii: costuri de achiziție, costuri de producție, costuri de prelucrare și cheltuieli ale perioadei. Care din următoarele variante corespunde scopului pentru care se face această clasificare?

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

45. Care din următoarele variante corespunde structurii costului de achiziție al bunurilor, conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003, cu modificările și completările ulterioare:

- a) costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare nu se includ în costul de achiziție
- b) costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică nu le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare se includ în costul de achiziție;
- c) costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective, mai puțin

taxele de import și alte taxe pe care persoana juridică nu le poate recupera de la autoritățile fiscale. Reducerile financiare și alte elemente similare nu se includ în costul de achiziție;

d) costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare se includ în costul de achiziție

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) produsul A= 57.000 lei, produsul B= 142.500 lei, produsul C= 85.500 lei;
- b) produsul A= 38.800 lei, produsul B= 97.000 lei, produsul C= 58.200 lei;
- c) produsul A= 41.237 lei, produsul B= 103.093 lei, produsul C= 61.856 lei;
- d) produsul A= 40.600 lei, produsul B= 101.500 lei, produsul C= 60.900 lei.

50. O societate este specializată în fabricarea a trei produse: A, B și C, pentru care se cunosc următoarele date: cantități fabricate și vândute (care reprezintă capacitatea normală de producție): A= 400 buc., B= 200 buc., C= 600 buc., prețul de vânzare unitar al produselor este: A= 2.000 lei/buc., B= 1.800 lei/buc., C= 1.400 lei/buc., cheltuielile variabile unitare aferente produselor vândute: A= 1.250 lei/buc., B= 1.200 lei/ buc., C= 400 lei/buc., cheltuieli fixe= 990.000 lei. În condițiile în care repartizarea cheltuielilor fixe asupra celor 3 tipuri de produse se face proporțional cu cantitățile fabricate și vândute, varianta decizională optimă este:

- a) renunțarea la fabricarea și vânzarea produselor A și B este o variantă decizională bună deoarece marja pe costuri variabile a produsului C de 600.000 lei permite acoperirea cheltuielilor fixe corespunzătoare acestui produs de 495.000 lei, ajungându-se la un profit de 105.000 lei comparativ cu rezultatul pozitiv generat de cele 3 produse de 30.000 lei;
- b) renunțarea la fabricarea și vânzarea produsului A este o variantă decizională bună deoarece suma marjelor pe costuri variabile la produsele B și C de 720.000 lei permite acoperirea cheltuielilor fixe corespunzătoare acestor produse de 660.000 lei, ajungându-se la un profit de 60.000 lei comparativ cu rezultatul pozitiv generat de cele 3 produse de 30.000 lei;

c) renunțarea la fabricarea și vânzarea produsului B este o variantă decizională bună deoarece suma marjelor pe costuri variabile la produsele A și C de 900.000 lei permite acoperirea cheltuielilor fixe corespunzătoare acestor produse de 825.000 lei, ajungându-se la o pierdere de 868.000 lei comparativ cu rezultatul pozitiv generat de cele 3 produse de 30.000 lei;

d) producerea și vânzarea celor trei sortimente de produse A, B și C este o variantă decizională bună, chiar dacă rezultatele generate de produsele A (-30.000 lei) și B (-45.000 lei) sunt negative; renunțarea la producerea și vânzarea produselor A și B ar echivala cu pierderea însumată a marjelor pe costuri variabile de 420.000 lei (300.000 lei pentru produsul A și 120.000 lei pentru produsul B), ajungându-se în final la o pierdere de 390.000 lei comparativ cu rezultatul pozitiv generat de cele 3 produse de 30.000 lei.

51. Nivelul de activitate al unei firme de producție X (apreciat în funcție de cantitatea de produse) diferă semnificativ în decursul a trei luni consecutive, iulie, august și septembrie. Pentru cele trei luni analizate se cunosc următoarele date: volumul de activitate (bucăți produse): iulie= 12.000 buc, august= 9.000 buc, septembrie= 14.000 buc; cheltuieli variabile totale: iulie= 240.000 lei, august= 180.000 lei, septembrie= 280.000 lei, cheltuieli fixe totale pentru fiecare lună 100.000 lei. Aplicând tehnica imputării raționale a cheltuielilor fixe, în condițiile în care cantitatea de produse obținută lunar ce corespunde nivelului normal de activitate este de 10.000 buc, coeficientul de imputare rațională (CIR), cheltuielile fixe imputate (Chfi), diferența de imputare rațională (DIR) și cheltuielile totale de producție imputate rațional (Can) pentru luna iulie înregistrează valorile:

a) CIR = 0,833; Chfi = 83.333 lei; DIR = 16.667 lei; Can = 256.667 lei;

b) CIR = 1; Chfi = 100.000 lei; DIR = 0 lei; Can = 340.000 lei;

c) CIR = 1,2; Chfi = 120.000 lei; DIR = -20.000 lei; Can = 360.000 lei;

d) CIR = 0,9; Chfi = 90.000 lei, DIR = 10.000 lei, Can = 270.000 lei.

52. Nivelul de activitate al unei firme de producție X (apreciat în funcție de cantitatea de produse) diferă semnificativ în decursul a trei luni consecutive, iulie, august și septembrie. Pentru cele trei luni analizate se cunosc următoarele date: volumul de activitate (bucăți produse): iulie= 12.000 buc, august= 9.000 buc, septembrie= 14.000 buc; cheltuieli variabile totale: iulie= 240.000 lei, august= 180.000 lei, septembrie= 280.000 lei, cheltuieli fixe totale pentru fiecare lună 100.000 lei. Aplicând tehnica imputării raționale a cheltuielilor fixe, în condițiile în care cantitatea de produse obținută lunar ce corespunde nivelului normal de activitate este de 10.000 buc, coeficientul de imputare rațională (CIR), cheltuielile fixe imputate (Chfi), diferența de imputare rațională (DIR) și cheltuielile totale de producție imputate rațional (Can) pentru luna august înregistrează valorile:

a) CIR = 0,9; Chfi = 90.000 lei, DIR = 10.000 lei, Can = 280.000 lei;

b) CIR = 1; Chfi = 100.000 lei; DIR = 0 lei; Can = 340.000 lei;

c) CIR = 0,9; Chfi = 90.000 lei, DIR = -10.000 lei, Can = 270.000 lei.;

d) CIR = 0,9; Chfi = 90.000 lei, DIR = 10.000 lei, Can = 270.000 lei.

53. O firmă de producție își desfășoară activitatea în două secții principale secția A (SA) și secția B (SB) și două secții auxiliare de prestări servicii: atelierul de întreținere și reparații (AIR) și secția de prestații conexe (SPC). Se cunosc următoarele date: materiale consumabile (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 14.000 lei, AIR=10.000 lei, SPC= 20.000 lei; manoperă directă (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 12.000 lei, AIR=4.000 lei, SPC= 8.000 lei; cheltuieli cu personalul indirect productiv și de conducere (cheltuieli fixe): SA= 32.000 lei, SB= 24.000 lei, AIR=8.000 lei, SPC= 16.000 lei. Activitatea reală a celor 4 centre de analiză a fost realizată în % din activitatea normală astfel: 110 % pentru SA, 90% pentru SB, 80% pentru AIR și 60% pentru SPC. Folosind tehnica imputării raționale a cheltuielilor fixe, valoarea cheltuielilor fixe imputate rațional (Chfi) aferentele celor două secții auxiliare (AIR și SPC) și celor două secții principale (SA și SB) este:

- a) Chfi: AIR= 6.400 lei, SPC= 9.600 lei, SA = 35.200 lei, SB = 21.600 lei;
- b) Chfi: AIR= 8.000 lei, SPC= 16.000 lei, SA = 32.000 lei, SB = 24.000 lei;
- c) Chfi: AIR= 6.400 lei, SPC= 9.600 lei, SA = 32.000 lei, SB = 24.000 lei;
- d) Chfi: AIR= 6.400 lei, SPC= 9.600 lei, SA = 28.800 lei, SB = 26.400 lei.

54. O firmă de producție își desfășoară activitatea în două secții principale secția A (SA) și secția B (SB) și două secții auxiliare de prestări servicii: atelierul de întreținere și reparații (AIR) și secția de prestații conexe (SPC). Se cunosc următoarele date: materiale consumabile (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 14.000 lei, AIR=10.000 lei, SPC= 20.000 lei; manoperă directă (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 12.000 lei, AIR=4.000 lei, SPC= 8.000 lei; cheltuieli cu personalul indirect productiv și de conducere (cheltuieli fixe): SA= 32.000 lei, SB= 24.000 lei, AIR=8.000 lei, SPC= 16.000 lei. Activitatea reală a celor 4 centre de analiză a fost realizată în % din activitatea normală astfel: 110 % pentru SA, 90% pentru SB, 80% pentru AIR și 60% pentru SPC. Folosind tehnica imputării raționale a cheltuielilor fixe, valoarea diferenței de imputare rațională (DIR) aferentele celor două secții auxiliare (AIR și SPC) și celor două secții principale (SA și SB) este:

- a) DIR: AIR= 0 lei, SPC= 0 lei, SA = 0 lei, SB = 0 lei;
- b) DIR: AIR= 1.600 lei, SPC= 6.400 lei, SA = -3.200 lei, SB = 2.400 lei;
- c) DIR: AIR= -1.600 lei, SPC= -6.400 lei, SA = 3.200 lei, SB = -2.400 lei;
- d) DIR: AIR= 1.600 lei, SPC= 6.400 lei, SA = 3.200 lei, SB = -2.400 lei.

55. O firmă de producție își desfășoară activitatea în două secții principale secția A (SA) și secția B (SB) și două secții auxiliare de prestări servicii: atelierul de întreținere și reparații (AIR) și secția de prestații conexe (SPC). Se cunosc următoarele date: materiale consumabile (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 14.000 lei, AIR=10.000 lei, SPC= 20.000 lei; manoperă directă (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 12.000 lei, AIR=4.000 lei, SPC= 8.000 lei; cheltuieli cu personalul indirect productiv și de conducere (cheltuieli fixe): SA= 32.000 lei, SB= 24.000 lei, AIR=8.000 lei, SPC= 16.000 lei. Activitatea reală a celor 4 centre de analiză a fost realizată în %

din activitatea normală astfel: 110 % pentru SA, 90% pentru SB, 80% pentru AIR și 60% pentru SPC. Folosind tehnica imputării raționale a cheltuielilor fixe, valoarea cheltuielilor totale după repartizarea primară (Chp), aferentele celor două secții auxiliare (AIR și SPC) și celor două secții principale (SA și SB) este:

- a) Can: AIR= 20.400 lei, SPC= 37.600 lei, SA =67.200 lei, SB = 47.600 lei;
- b) Can: AIR= 20.400 lei, SPC= 37.600 lei, SA =60.800 lei, SB = 52.400 lei;
- c) Can: AIR= 22.000 lei, SPC= 44.000 lei, SA =64.000 lei, SB = 50.000 lei;
- d) Can: AIR= 20.400 lei, SPC= 37.600 lei, SA =64.000 lei, SB = 50.000 lei.

56. O firmă de producție își desfășoară activitatea în două secții principale secția A (SA) și secția B (SB) și două secții auxiliare de prestări servicii: atelierul de întreținere și reparații (AIR) și secția de prestații conexe (SPC). Se cunosc următoarele date: materiale consumabile (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 14.000 lei, AIR=10.000 lei, SPC= 20.000 lei; manoperă directă (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 12.000 lei, AIR=4.000 lei, SPC= 8.000 lei; cheltuieli cu personalul indirect productiv și de conducere (cheltuieli fixe): SA= 32.000 lei, SB= 24.000 lei, AIR=8.000 lei, SPC= 16.000 lei; prestațiile secției auxiliare AIR au fost efectuate 40% pentru SA și 60% pentru SB, iar cele ale secției SPC 30% pentru SA și 70% pentru SB. Activitatea reală a celor 4 centre de analiză a fost realizată în % din activitatea normală astfel: 110 % pentru SA, 90% pentru SB, 80% pentru AIR și 60% pentru SPC. În cadrul repartizării secundare, valoarea cheltuielilor aferente prestațiilor secției auxiliare AIR decontate secțiilor principale SA și SB este:

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

57. O firmă de producție își desfășoară activitatea în două secții principale secția A (SA) și secția B (SB) și două secții auxiliare de prestări servicii: atelierul de întreținere și reparații (AIR) și secția de prestații conexe (SPC). Se cunosc următoarele date: materiale consumabile (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 14.000 lei, AIR=10.000 lei, SPC= 20.000 lei; manoperă directă (cheltuieli variabile): SA= 16.000 lei, SB= 12.000 lei, AIR=4.000 lei, SPC= 8.000 lei; cheltuieli cu personalul indirect productiv și de conducere (cheltuieli fixe): SA= 32.000 lei, SB= 24.000 lei, AIR=8.000 lei, SPC= 16.000 lei; prestațiile secției auxiliare AIR au fost efectuate 40% pentru SA și 60% pentru SB, iar cele ale secției SPC 30% pentru SA și 70% pentru SB. Activitatea reală a celor 4 centre de analiză a fost realizată în % din activitatea normală astfel: 110 % pentru SA, 90% pentru SB, 80% pentru AIR și 60% pentru SPC. În cadrul repartizării secundare, valoarea cheltuielilor aferente prestațiilor secției auxiliare SPC decontate secțiilor principale SA și SB este:

- a) pentru SA= 13.200 lei, SB= 30.800 lei;

- b) pentru $SA= 11.280$ lei, $SB= 26.320$ lei;
- c) pentru $SA= 15.040$ lei, $SB= 22.560$ lei;
- d) pentru $SA= 17.600$ lei, $SB= 26.400$ lei.

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

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

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

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

60. O întreprindere lucrează la 80% din capacitatea sa de 20.000 bucăți. Structura costului de producție pentru o producție de 16.000 bucăți este următoarea: cost variabil unitar 200 lei/buc., cheltuieli de structură (fixe) 160.000 lei. Un client solicită o comandă suplimentară de 2.000 bucăți care ar urma să fie fabricată în condiții normale și este dispus să plătească un preț de

vânzare unitar de 250 lei/buc. Decizia pe care ar trebui să o adopte managementul firmei în ceea ce privește comanda suplimentară și raționamentul pe care se bazează această decizie constau în:

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

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

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

62. Pentru o firmă X dispunem de următoarele date aferente unei perioade de un an: cifra de afaceri= 5.475.000 lei, cheltuieli variabile = 3.859.110 lei, cheltuieli fixe = 936.000 lei. Valoarea cifrei de afaceri corespunzătoare punctului de echilibru (pragul de rentabilitate-Pr) și data la care se atinge acest nivel (în ipoteza că cifra de afaceri se obține uniform pe parcursul anului) sunt:

- a) Pr=3.171.379 lei, data este 30 iulie;
- b) Pr= 3.171.379 lei, data este 29 martie;
- c) Pr= 1.327.923 lei, data este 30 iulie;
- d) Pr= 1.327.923 lei, data este 29 martie.

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

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

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

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

65. Pentru o firmă X dispunem de următoarele date aferente unei perioade de un an: cifra de afaceri = 5.475.000 lei, cheltuieli variabile = 3.859.110 lei (din care, cost variabil de achiziție= 2.242.350 lei, cost variabil de producție = 1.264.838 lei și cost variabil de desfacere = 351.923 lei), cheltuieli fixe = 936.000 lei. În urma unei analize se estimează că nivelul costului variabil de producție va crește cu 12%, iar cel al cheltuielilor fixe cu 8%. Valoarea pragului de rentabilitate și data la care se va atinge acest prag (în ipoteza că cifra de afaceri se realizează uniform pe parcursul anului), sunt:

- a) Pr= 3.780.160 lei, data este 9 septembrie;
- b) Pr= 3.171.379 lei, data este 9 septembrie;
- c) Pr= 3.425.090 lei, data este 9 septembrie;
- d) Pr= 3.074.891 lei, data este 9 septembrie.

66. Pentru o firmă X dispunem de următoarele date aferente unei perioade de un an: cifra de afaceri = 5.475.000 lei, cheltuieli variabile = 3.859.110 lei (din care, cost variabil de achiziție= 2.242.350 lei, cost variabil de producție = 1.264.838 lei și cost variabil de desfacere = 351.923 lei), cheltuieli fixe = 936.000 lei. În urma unei analize se estimează că nivelul costului variabil de producție va crește cu 12%, iar cel al cheltuielilor fixe cu 8%. Având în vedere aceste modificări estimate ale condițiilor de exploatare, nivelul rezultatului se modifică:

- a) în sensul reducerii cu 226.661 lei;

- b) în sensul creșterii cu 226.661 lei;
- c) în sensul reducerii cu 74.880 lei;
- d) în sensul reducerii cu 151.781 lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

71. O firmă cu activitate de producție fabrică și vinde într-o perioadă de gestiune două tipuri de produse: A și B. Activitatea este organizată în 4 centre principale (Aprovizionare, Producție, Desfacere și Administrație) și 2 centre auxiliare (Asistență și Intreținere). Situația prestațiilor centrelor auxiliare către celelalte centre este următoarea: centrul Asistență: pentru centrele Aprovizionare și Administrație câte 10%, pentru centrul Producție 40%, iar pentru centrele Desfacere și Intreținere câte 20%; centrul Intreținere câte 20% pentru fiecare din celelalte centre. În centrul principal Aprovizionare cheltuielile variabile sunt de 116.400 lei și cheltuielile fixe de 49.200 lei, activitatea normală a centrului este de 19.800 kg, iar activitatea reală în perioada

analizată 18.000 kg. În condițiile în care cheltuielile totale înainte de repartizarea secundară la centrul Asistență sunt de 74.869 lei, iar la centrul Intreținere de 102.094 lei, valoarea cheltuielilor totale după repartizarea secundară aferente centrului principal Aprovizionare este de:

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

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

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

73. O firmă cu activitate de producție își desfășoară activitatea în cadrul a două secții de bază: S1 și S2. Din perioada 2019-2023 se cunoaște evoluția volumului cheltuielilor indirecte, precum și a volumului producției, exprimate în lei și, respectiv, în bucăți. Volumul producției în S1 a înregistrat valorile: 2019=4.800 buc, 2020= 5.400 buc, 2021= 5.800 buc, 2022= 5.700 buc, 2023= 5.550 buc, iar cheltuielile indirecte în secția S1 au înregistrat valorile: 2019=52.500 lei, 2020= 55.000 lei, 2021= 56.300 lei, 2022= 56.500 lei, 2023= 58.200 lei. Cunoscând că volumul previzionat al producției pentru anul 2024 este de 10.000 buc, din care 5.600 buc în secția S1, valorile previzionate ale cheltuielilor fixe, variabile și totale pentru anul 2024, determinate după procedeul punctelor de maxim și minim sunt:

- a) $Ch_{v2024}= 31.920$ lei, $Chf_{2024}= 25.140$ lei, $Ch_{t2024}= 57.060$ lei;
- b) $Ch_{v2024}= 29.867$ lei, $Chf_{2024}= 25.140$ lei, $Ch_{t2024}= 55.007$ lei;
- c) $Ch_{v2024}= 982$ lei, $Chf_{2024}= 25.140$ lei, $Ch_{t2024}= 26.122$ lei;
- d) $Ch_{v2024}= 57.000$ lei, $Chf_{2024}= 25.140$ lei, $Ch_{t2024}= 82.140$ lei.

74. O firmă cu activitate de producție își desfășoară activitatea în cadrul a două secții de bază: S1 și S2. Din perioada 2019-2023 se cunoaște evoluția volumului cheltuielilor indirecte, precum și a volumului producției, exprimate în lei și, respectiv, în bucăți. Volumul producției în S1 a înregistrat valorile: 2019=4.800 buc, 2020= 5.400 buc, 2021= 5.800 buc, 2022= 5.700 buc, 2023= 5.550 buc, iar cheltuielile indirecte în secția S1 au înregistrat valorile: 2019=52.500 lei, 2020= 55.000 lei, 2021= 56.300 lei, 2022= 56.500 lei, 2023= 58.200 lei. Cunoscând că volumul previzionat al producției pentru anul 2024 este de 10.000 buc, din care 5.600 buc în secția S1, valorile previzionate ale cheltuielilor fixe, variabile și totale pentru anul 2024 în S1, determinate după procedeul valorilor medii sunt:

- a) $Chv_{2024}= 9.975$ lei, $Chf_{2024}= 45.992$ lei, $Cht_{2024}= 55.967$ lei;
- b) $Chv_{2024}= 31.920$ lei, $Chf_{2024}= 24.635$ lei, $Cht_{2024}= 56.555$ lei;
- c) $Chv_{2024}= 42.560$ lei, $Chf_{2024}= 14.280$ lei, $Cht_{2024}= 56.840$ lei;
- d) $Chv_{2024}= 21.538$ lei, $Chf_{2024}= 34.738$ lei, $Cht_{2024}= 56.277$ lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 921 Cheltuielile activității de bază
- 922 Cheltuielile activității auxiliare
- 923 Cheltuieli indirecte de producție
- 924 Cheltuieli generale de administrație
- 925 Cheltuieli de desfacere;

Colectarea cheltuielilor în contabilitatea de gestiune;

- c) 921 Cheltuielile activității de bază = 923 Cheltuieli indirecte de producție

Includerea cheltuielilor indirecte absorbite rațional (exclusiv costul subactivității) în costul produsului;

- d) 933 Costul producției în curs de execuție = 921 Cheltuielile activității de bază

Închiderea contului 933 Costul producției în curs de execuție.

80. Care din următoarele articole contabile corespunde înregistrării în contabilitatea de gestiune a operațiunii: *”obținerea produselor finite în cursul perioadei de gestiune la cost standard”*?

- a) 345 Produse finite = 711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
- b) 931 Costul producției obținute = 902 Decontări interne privind producția obținută
- c) 902 Decontări interne privind producția obținută = 931 Costul producției obținute
- d) 931 Costul producției obținute = 901 Decontări interne privind cheltuielile

MANAGEMENTUL RISCULUI ȘI CONTROL INTERN

1. Potrivit ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (revizuit 2019)*, care dintre următoarele afirmații nu reprezintă o procedură de evaluare a riscului:
 - a) Intervievări ale conducerii, ale persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern (dacă această funcție există);
 - b) Proceduri analitice;
 - c) Observarea și inspecția;
 - d) Managementul riscurilor.

2. În conformitate cu ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (revizuit 2019)*, sistemul de control intern reprezintă:
 - a) Sistemul proiectat, implementat și menținut de persoanele responsabile cu guvernanta, de conducere și de alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile;
 - b) Sistemul implementat numai de către persoanele responsabile cu guvernanta, cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile;
 - c) Sistemul implementat numai de către persoanele responsabile cu guvernanta, cu scopul de a-și îndeplini obiectivele personale;
 - d) Sistemul proiectat, implementat și menținut de către ANAF.

3. Potrivit ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (revizuit 2019)*, auditorul trebuie să identifice riscurile de denaturare semnificativă și să stabilească dacă acestea există, la nivelul:
 - a) Departamentului de Resurse umane;
 - b) Situațiilor financiare și al aserțiunilor pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații;
 - c) Rapoartelor fiscale;
 - d) Numai la nivelul conducerii entității.

4. În conformitate cu ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (revizuit 2019)*, riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate de auditor, includ:
 - a) Riscurile cauzate de eroare, cât și pe cele cauzate de fraudă;
 - b) Numai riscurile cauzate de eroare;
 - c) Numai riscurile cauzate de fraudă;
 - d) Numai riscurile specifice activității entității.

5. Potrivit ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (revizuit 2019)*, care dintre următoarele elemente nu reprezintă o componentă interconectată a sistemului de control intern?
- Mediul de control;
 - Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității;
 - Activitățile de control fiscal;
 - Procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern.
6. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, care dintre următoarele afirmații privind controlul intern, este adevărată?
- Are în vedere numai funcția de conducere a entității;
 - Are în vedere numai departamentul de contabilitate al entității;
 - Gestionează numai riscurile aferente sistemelor informatice;
 - Are în vedere toate nivelurile entității .
7. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, activitățile preventive de control intern:
- Previn eventualele iregularități, fie erori, fie fraude;
 - Permit trecerea la faza următoare a operațiunii;
 - Parola de acces nu este o formă preventivă de control;
 - Previn numai erorile.
8. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, care dintre următoarele afirmații privind activitatea de control intern existentă în cadrul entităților, este falsă?
- Proceduri de autorizare și aprobare;
 - Elaborarea procedurilor de management al riscurilor;
 - Segregarea responsabilităților;
 - Protecția activelor.
9. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, care dintre următoarele afirmații privind auditul intern, este adevărată?
- Este o activitate subiectivă;
 - Elaborează procedurile de control intern;
 - Evaluează și îmbunătățește eficacitatea proceselor de management al riscului, control și guvernantă;
 - Elaborează procedurile de management al riscurilor.
10. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, în auditul intern, scepticismul profesional se exercită:
- Numai în etapa de planificare preliminară a misiunii;
 - Numai în etapa de elaborare a raportului de audit intern;

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

16. Potrivit *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*, care dintre următoarele afirmații privind obiectivele auditului intern, este adevărată?
- Elaborează procesul de management al riscurilor;
 - Elaborează procesul de governanță al entității;
 - Implementează sistemul de control intern al entității;
 - Adaugă valoare și îmbunătățește operațiunile unei entități.
17. Potrivit ISA 315 (Revizuit în 2019) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, procedurile de evaluare a riscului trebuie să includă următoarele
- Intervievări ale conducerii și ale altor persoane adecvate din afara entității, inclusiv ale persoanelor din cadrul funcției de audit extern;
 - Proceduri analitice;
 - Confirmări interne;
 - Observare și reefectuare.
18. Potrivit ISA 315 (Revizuit în 2019) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului pentru a înțelege următoarele aspect cu privire la entitate și la mediul său:
- Structura organizațională a entității, forma de asociere și remunerare și modelul său de afaceri, inclusiv măsura în care modelul de afaceri integrează utilizarea inteligenței artificiale,
 - Factorii aferenți sectorului politic;
 - Factorii aferenți sectorului de activitate, factorii de reglementare și alți factori externi;
 - Parametrii utilizați, interni și externi pentru a evalua performanța nefinanciară a entității.
19. Potrivit ISA 315 (Revizuit în 2019) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, auditorul trebuie să înțeleagă mediul de control relevant pentru întocmirea situațiilor financiare prin intermediul efectuării procedurilor de evaluare a riscului, prin înțelegerea setului de controale, procese și structuri care tratează:
- Cum sunt îndeplinite responsabilitățile de supraveghere ale conducerii, precum cultura entității și angajamentul conducerii față de integritate și valori etice;
 - În situațiile în care persoanele responsabile cu governanța sunt aceleași cu cele din conducere, independența persoanelor responsabile cu governanța și supravegherea sistemului de control extern al entității de către acestea;
 - Cum atrage, dezvoltă și păstrează în entitate persoanele incompetente;
 - Cum premiază entitatea persoanele pentru responsabilitățile lor în demersul de îndeplinire a obiectivelor sistemului de control extern.

20. Potrivit ISA 315 (Revizuit în 2019) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, auditorul trebuie să înțeleagă procesul de evaluare a riscului din cadrul entității care este relevant pentru întocmirea situațiilor financiare, prin înțelegerea procesului entității pentru:

- a) Identificarea riscurilor afacerii, irelevante pentru obiectivele de raportare financiară;
- b) Identificarea riscurilor afacerii, relevante pentru obiectivele de raportare nefinanciară;
- c) Evaluarea importanței riscurilor afacerii, relevante pentru obiectivele de raportare financiară, inclusiv probabilitatea apariției acestora;
- d) Tratarea riscurilor, relevante pentru obiectivele de raportare nefinanciară.

21. Potrivit ISA 315 (Revizuit în 2019) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, auditorul trebuie să înțeleagă componenta activității de control prin intermediul procedurilor de evaluare a riscului efectuate prin, identificarea controalelor care tratează riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor în component activităților de control după cum urmează:

- a) Controale care tratează un risc care este considerat ca fiind nesemnificativ;
- b) Controale ale înregistrărilor contabile, inclusiv ale înregistrărilor contabile standard folosite la înregistrarea tranzacțiilor sau a ajustărilor comune, obișnuite;
- c) Controale pentru care auditorul planifică să testeze ineficacitatea operațională atunci când stabilește natura, calendarul și amploarea testării de fond, ce trebuie să includă controale care testează riscuri pentru care doar procedurile de fond furnizează probe de audit suficiente și adecvate;
- d) Alte controale pe care auditorul le consideră adecvate pentru ai permite să îndeplinească obiectivele cu privire la riscurile la nivelul aserțiunii, în baza raționamentului profesional al auditorului.

22. Potrivit ISA 315 (Revizuit în 2019) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, auditorul trebuie să includă în documentația de audit:

- a) Discuțiile din afara echipei de audit și deciziile nesemnificative care au fost luate;
- b) Elementele-cheie ale înțelegerii de către auditor; sursele de informații pe baza cărora auditorul a obținut înțelegerea și procedurile de evaluare a riscurilor efectuate;
- c) Evaluarea proiectării controalelor neidentificate și stabilirea măsurii în care astfel de controale au fost neimplementate;
- d) Riscurile de denaturare nesemnificativă identificate și evaluate la nivelul situațiilor nefinanciare și la nivelul aserțiunilor, inclusiv riscuri nesemnificative și riscuri pentru care procedurile de fond pot furniza singure probe de audit suficiente și adecvate și, argumentele pentru raționamentele semnificative făcute.

23. Potrivit ISA 315 (Revizuit în 2019) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, factorii calitativi ai riscului inerent aferenți întocmirii informațiilor solicitate de cadrul de raportare financiară aplicabil, includ:
- a) Simplitatea;
 - b) Obiectivitatea;
 - c) Modificarea;
 - d) Certitudinea.
24. Potrivit ISA 315 (Revizuit în 2019) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, aplicarea scepticismului profesional de către auditor poate include:
- a) Punerea la îndoială a informațiilor contradictorii și a nivelului de încredere al documentelor;
 - b) Analizarea non-răspunsurilor la interviuri și a altor informații obținute din partea conducerii și a persoanelor care nu sunt responsabile cu guvernanta;
 - c) Atenție la condițiile ce nu pot indica posibile denaturări cauzate fie de fraudă, fie de eroare;
 - d) Analizarea măsurii în care probele de audit obținute nu susțin identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor ținând cont de natura și circumstanțele entității.

AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE

1. În efectuarea revizuirii calității misiunii, partenerul de revizuire a calității misiunii trebuie:
 - a) Doar să citească, fără să înțeleagă informațiile comunicate;
 - b) Să discute cu partenerul de misiune și, după caz, cu alți membri ai echipei misiunii aspecte și raționamente semnificative realizate în planificarea, efectuarea și raportarea cu privire la misiune;
 - c) Pe baza informațiilor obținute, să revizuiască documentația selectată a misiunii referitoare la raționamentele ne semnificative realizate de echipa misiunii;
 - d) Pentru auditurile situațiilor financiare, să evalueze baza stabilirii de către partenerul de misiune a cerințelor etice relevante referitoare la independență au fost îndeplinite.

2. Partenerul de revizuire a calității misiunii trebuie să se asigure că documentația revizuirii calității misiunii include:
 - a) Numele partenerului de revizuire a calității misiunii și ale persoanelor care au oferit asistență în revizuirea calității misiunii;
 - b) O identificare a documentației revizuite a misiunilor viitoare;
 - c) Adresa de e-mail a partenerului de revizuit;
 - d) Data începerii revizuirii calității misiunii.

3. Întocmirea situațiilor financiare de către conducere și, după caz, de către persoanele responsabile cu guvernanta presupune:
 - a) identificarea cadrului de auditare aplicabil, în contextul oricăror legi sau reglementări relevante;
 - b) compilarea situațiilor financiare în conformitate cu acel cadru general;
 - c) includerea unei descrieri succinte a acelui cadru general în situațiile financiare;
 - d) identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil, în contextul oricăror legi sau reglementări relevante.

4. Scepticismul profesional include, de exemplu, atenția față de:
 - a) probele de audit care nu contrazic alte probe de audit obținute;
 - b) informațiile care nu pun la îndoială credibilitatea documentelor și răspunsurile la interviuri care nu pot fi folosite ca probe de audit;
 - c) condițiile care ar putea indica o posibilă fraudă;
 - d) circumstanțele care sugerează amânarea efectuării de proceduri de audit în plus față de cele prevăzute de ISA-uri.

5. Raționamentul profesional este necesar în special în luarea unor decizii legate de:
 - a) pragul de semnificație și calculul ratelor de rentabilitate;
 - b) natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit utilizate pentru a îndeplini dispozițiile ISA-urilor și a colecta eșantioane;

- c) evaluarea măsurii în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate și a măsurii în care nu trebuie depuse mai multe eforturi pentru a simplifica obiectivele ISA-urilor și, prin acestea, a obiectivelor generale ale auditorului;
 - d) formularea concluziilor pe baza probelor de audit obținute, de exemplu, pentru evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor făcute de către conducere în întocmirea situațiilor financiare.
6. Termenii misiunii de audit trebuie documentați într-o scrisoare a misiunii de audit sau prin altă formă adecvată de acord scris și trebuie să conțină:
- 1. Obiectivul și aria de aplicare ale auditului situațiilor financiare;
 - 2. Responsabilitățile auditorului;
 - 3. Responsabilitățile cenzorului;
 - 4. Responsabilitățile conducerii;
 - 5. Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil pentru întocmirea situațiilor financiare;
 - 6. Identificarea cadrului de evaluare a continuității activității;
 - 7. Referințe cu privire la forma și conținutul așteptate ale oricărui raport care urmează a fi emis de către auditor;
 - 8. O declarație conform căreia pot exista circumstanțe în care un raport poate diferi de forma și conținutul așteptate.
- a) 1+2+4+5+7+8;
 - b) 1+2+3+4+6+8;
 - c) 1+2+3+5+6+8;
 - d) 1+2+4+5+6+7.
7. Partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii trebuie să realizeze o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului. Această evaluare trebuie să includă:
- a) Discutarea aspectelor ne semnificative cu partenerul misiunii;
 - b) Revizuirea situațiilor financiare și a versiunii preliminare a raportului auditorului;
 - c) Revizuirea documentației de audit selectate referitoare la raționamentele ne semnificative ale echipei misiunii și la concluziile formulate de aceasta;
 - d) Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului cenzorului și analizarea măsurii în care proiectul de raport al cenzorului nu este adecvat.
8. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:
- a) Problemele identificate în ceea ce privește conformitatea cu dispozițiile de etică irelevante și modul în care acestea nu au fost rezolvate;

b) Concluziile referitoare la respectarea cerințelor de independență care se aplică misiunii de audit și orice discuții relevante cu firma, care sprijină aceste concluzii;

c) Incompatibilităților la care s-a ajuns cu privire la neacceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit;

d) Natura, aria de acoperire și concluziile consultărilor întreprinse pe parcursul misiunii de compilare.

9. Cu excepția cazului în care informațiile furnizate de firmă sau de alte părți sugerează contrariul, echipa misiunii se poate baza pe sistemul de control al calității din cadrul firmei, de exemplu, în legătură cu:

a) Competența personalului, prin stimularea și promovarea formală a acestuia;

b) Independența, prin acumularea și comunicarea informațiilor relevante cu privire la independență;

c) Menținerea relațiilor amiabile cu clienții, prin sisteme de recompensare reciprocă;

d) Conformitatea opțională cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile, prin intermediul procesului de primiere.

10. Codul IESBA stabilește principiile fundamentale de etică, care sunt:

1. Integritatea;

2. Perseverența;

3. Obiectivitatea;

4. Competența profesională și atenția cuvenită;

5. Prudența;

6. Confidențialitatea;

7. Conduita profesională.

a) 1+2+4+5+7;

b) 1+2+3+4+6;

c) 1+3+4+6+7;

d) 1+2+4+5+8.

11. Auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la:

a) Evaluarea de către conducere a riscului ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei, inclusiv natura, amploarea și frecvența acestor evaluări;

b) Procedura prin care conducerea nu poate identifica și răspunde la riscurile de faliment din cadrul entității, inclusiv la orice riscuri specifice de faliment pe care aceasta le-a identificat sau care au fost aduse în atenția sa, ori clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații pentru care nu este foarte probabil să existe un risc de faliment;

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) Sume mici de numerar în casă sau de procesat;
- b) Elemente de dimensiuni mari, de valoare mică sau cu cerere redusă aflate în stoc;
- c) Active ușor convertibile, precum obligațiuni la purtător, diamante sau cipuri de calculator;
- d) Imobilizări de dimensiuni mare, care pot fi vândute pe piață sau care au un însemn observabil de identificare a proprietarului.

15. În cazul în care comunicarea reciprocă între auditor și persoanele responsabile cu guvernarea nu este adecvată, iar situația nu poate fi rezolvată, auditorul poate lua măsuri precum:

- a) Modificarea opiniei administratorului pe baza limitării ariei de acoperire;
- b) Obținerea de consiliere tehnică privind consecințele diferitelor demersuri;

- c) Comunicarea cu terțe părți (de exemplu, un organism profesional) sau cu o autoritate inferioară din cadrul structurii de guvernare din interiorul entității;
 - d) Retragerea din misiune, în cazul în care acest lucru este permis de legea sau reglementările aplicabile.
16. Atunci când utilizează proceduri de confirmare externă, auditorul trebuie să mențină controlul asupra solicitărilor de confirmare externă, inclusiv:
- a) Stabilirea informațiilor care vor fi confirmate sau solicitate;
 - b) Selectarea părții corespunzătoare care nu va confirma;
 - c) Conceperea solicitărilor de confirmare, stabilind inclusiv dacă solicitările sunt adresate în mod corespunzător și dacă includ informații privind procedura de răspuns, astfel încât răspunsurile să îi fie transmise direct administratorului;
 - d) Transmiterea solicitărilor, inclusiv a solicitărilor ulterioare, acolo unde este cazul, către partea care nu confirmă.
17. Natura și amploarea procedurilor de audit necesare pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale depind de aspecte precum:
- a) Politicile fiscale aplicate de către entitate;
 - b) Natura soldurilor conturilor, claselor de tranzacții și prezentărilor de informații, precum și a riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale perioadei curente;
 - c) Importanța soldurilor finale în raport cu situațiile financiare ale perioadei curente;
 - d) Măsura în care situațiile financiare ale perioadei curente au fost auditate și, în caz afirmativ, măsura în care opinia auditorului curent a fost modificată.
18. Când obține probe privind, sau evaluează, raționamentele și intențiile, auditorul poate lua în considerare unul sau mai multe dintre aspectele următoare:
- a) Antecedentele entității privind neîndeplinirea intențiilor declarate;
 - b) Motivele cenzorului pentru alegerea unui anumit plan de acțiune;
 - c) Abilitatea cenzorului de a urma un anumit plan de acțiune;
 - d) Existența sau lipsa oricăror informații care ar fi putut fi obținute pe parcursul desfășurării auditului care pot fi contradictorii cu raționamentul sau intenția conducerii.
19. Dacă auditorul extern utilizează auditori interni pentru furnizarea de asistență directă în audit, auditorul extern trebuie să includă în documentația de audit:
- a) Evaluarea existenței și importanței amenințărilor la adresa subiectivității auditorilor interni și nivelul de independență al auditorilor interni care vor furniza asistență directă;
 - b) Baza deciziei cu privire la natura și amploarea activității efectuate de auditorii interni;
 - c) Persoana care nu a revizuit activitatea efectuată și data și amploarea acelei revizuri în conformitate cu ISA 230 *Documentația de audit*;

d) Documentele de lucru întocmite de auditorii externi care au furnizat asistență indirectă în cadrul misiunii de audit.

20. Riscul afacerii și riscul de denaturare semnificativă cresc atunci când conducerea și persoanele responsabile cu governanța:

- a) Înțeleg pe deplin riscurile utilizării instrumentelor financiare și aptitudinile și experiența lor sunt suficiente pentru a gestiona aceste riscuri;
- b) Au competențele necesare pentru a le evalua corespunzător în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil;
- c) Nu au stabilit suficiente controale aferente activităților cu instrumente financiare;
- d) Nu speculează sau acoperă riscurile într-o manieră corespunzătoare.

CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI

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

4. Auditorii financiari și firmele de audit trebuie să efectueze auditul statutar în conformitate cu:
 - a) standardele internaționale de audit adoptate de Comisia Europeană potrivit prevederilor art. 26 alin. (3) din Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, cu modificările și completările ulterioare;
 - b) standardele internaționale de audit traduse de Corpul Contabililor Autorizați și Experților Contabili din România;
 - c) standardele profesionale emise de Camera Auditorilor Financiari din România convergente cu prevederile Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, cu modificările și completările ulterioare;
 - d) normele profesionale emise de Autoritatea de Supraveghere Financiară sau de alte autorități publice responsabile cu supravegherea entităților de interes public.

5. Conform *Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative*, auditul statutar se efectuează în temeiul:
 - a. contractului de audit statutar care se încheie în formă scrisă, după data numirii auditorului financiar sau a firmei de audit de către Adunarea Generală a acționarilor sau a asociaților entității auditate;
 - b. contractului de muncă însoțit de fișa postului de auditor statutar care se încheie în formă scrisă, după data numirii auditorului financiar sau a firmei de audit de către Adunarea Generală a acționarilor sau a asociaților entității auditate;
 - c. hotărârii Adunării Generale a acționarilor sau a asociaților entității auditate;
 - d. deciziei scrise a președintelui consiliului de supraveghere a entității de interes public, emisă după data numirii auditorului financiar sau a firmei de audit de către Adunarea Generală a acționarilor sau a asociaților entității auditate.

6. Potrivit *Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative* entitățile de interes public trebuie să aibă:
 - a. un comitet de audit;
 - b. un consiliu de guvernanță;
 - c. un comitet de remunerare a administratorilor;
 - d. un comitet de etică și bună guvernanță.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

18. În vederea autorizării, pe lângă condiția de bună reputație prevăzută la art. 5 din *Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative („legea”)*, auditorii financiari trebuie să îndeplinească, cumulativ, următoarele cerințe:

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

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

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

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

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

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

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

STANDARDE INTERNAȚIONALE DE AUDIT

1. Raționamentul auditorului cu privire la ceea ce constituie probe de audit suficiente și adecvate nu este influențat de factori precum:
 - a) riscul de denaturare semnificativă;
 - b) eficacitatea răspunsurilor conducerii și a controalelor ca răspuns la riscuri;
 - c) gradul de dificultate în documentarea informațiilor primite;
 - d) sursa și credibilitatea informațiilor disponibile.

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

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

4. În cazul în care auditorul utilizează proceduri de confirmare externă, auditorul nu trebuie să:
 - a) stabilească informațiile pentru care se va solicita confirmare externă;
 - b) selecteze partea externă de la care să se primească confirmarea;
 - c) stabilească o procedură de răspuns clar menționată în confirmare astfel încât răspunsurile să îi fie transmise direct;
 - d) utilizeze confirmări negative, deoarece acestea furnizează probe de audit mai puțin convingătoare decât confirmările pozitive.

5. Conform ISA 200 *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, aria de aplicare a acestui standard este reprezentată de:
 - a) responsabilitățile generale ale auditorului independent în efectuarea unui audit al situațiilor financiare în conformitate cu ISA-urile;
 - b) responsabilitățile generale ale auditorului independent în efectuarea unui audit al situațiilor financiare;
 - c) responsabilitățile celor însărcinați cu governanța referitoare la emiterea situațiilor financiare;
 - d) responsabilitățile generale ale auditorului independent în efectuarea unui audit al situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

6. Conform ISA 200 *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, raționamentul profesional este necesar în special în luarea unor decizii legate de (*bifați răspunsul incorect*):
 - a) Pragul de semnificație și riscul de audit;
 - b) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit utilizate pentru a îndeplini cerințele ISA-urilor și a colecta probe de audit;
 - c) Aprecierea volumului de muncă în vederea stabilirii onorariului de audit;
 - d) Evaluarea raționamentelor conducerii în aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil al entității.

7. Conform prevederilor ISA 210 *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit*, în cazul în care conducerea sau persoanele responsabile cu governanța impun o limitare a ariei de aplicare a activității auditorului, în ceea ce privește termenii unei misiuni de audit propuse, în urma căreia auditorul consideră că limitarea va avea ca rezultat imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, auditorul:
 - a) stabilește contactul cu auditorul precedent în vederea înțelegerii limitărilor;
 - b) realizează demersuri în atenția persoanelor însărcinate cu governanța în scopul eliminării limitărilor și acceptării unui onorariu adecvat volumului de muncă estimat;
 - c) propune o serie de ajustări ale denaturărilor constatate astfel încât să fie atins obiectivul legat de obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la neafectarea situațiilor financiare de fraude sau erori semnificative;
 - d) nu trebuie să accepte o asemenea misiune limitată drept misiune de audit, decât dacă legile sau reglementările îi impun acest lucru.

8. Conform prevederilor ISA 220 *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru (*bifați răspunsul incorect*):
 - a) Coordonarea misiunii de audit în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile;
 - b) Formarea profesională continuă a membrilor echipei de audit;

- c) Supravegherea și efectuarea misiunii de audit în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile;
 - d) Caracterul adecvat al raportului auditorului în circumstanțele date.
9. Conform prevederilor ISA 220 *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate și alte misiuni de audit, dacă există, pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire de control de calitate a misiunii, partenerul de misiune trebuie (*bifați răspunsul incorect*):
- a) Să determine dacă a fost desemnat un partener de revizuire al controlului de calitate al misiunii;
 - b) Să discute aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizuirii controlului calității misiunii, cu partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii;
 - c) Să nu dateze raportul auditorului până la finalizarea revizuirii controlului calității misiunii;
 - d) Să apeleze la consiliere de specialitate în cadrul firmei de audit astfel încât să reducă la minim riscurile potențiale legate de eventualele deficiențe semnalate de controalele de calitate.
10. ISA 230 *Documentația de audit* reglementează responsabilitatea auditorului de a întocmi documentația de audit pentru un audit al situațiilor financiare. Printre scopurile suplimentare ale documentației de audit nu regăsim:
- a) Permite echipei misiunii să observe anumite deficiențe constatate cu privire la activitatea auditorului precedent;
 - b) Sprijină echipa misiunii în planificarea și efectuarea auditului;
 - c) Ține evidența aspectelor de importanță permanentă pentru auditurile viitoare;
 - d) Permite efectuarea inspecțiilor externe în conformitate cu cerințele legale, de reglementare sau de altă natură aplicabile.
11. Conform prevederilor ISA 230 *Documentația de audit*, forma, conținutul și nivelul de detaliere a documentației de audit depind de factori precum (*bifați răspunsul incorect*):
- a) Nivelul onorariului de audit care este fixat în funcție de volumul de muncă implicat;
 - b) Riscurile de denaturare semnificativă identificate;
 - c) Natura procedurilor de audit care urmează a fi efectuate;
 - d) Metodologia de audit și instrumentele de audit utilizate.
12. Conform ISA 230 *Documentația de audit*, o limită de timp adecvată pentru finalizarea alcătuirii dosarului final de audit nu depășește, de obicei:
- a) mai mult de 1 an de la data raportului auditorului;
 - b) mai mult de 60 de zile de la data raportului auditorului;
 - c) data raportului auditorului;
 - d) data programată pentru revizuirea calității misiunii.

13. Conform prevederilor ISA 240 *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* referitoare la raportarea fraudei către autoritatea competentă din afara entității, în cazul în care auditorul a identificat sau suspectează existența unei fraude, acesta trebuie să determine dacă legea, reglementările sau cerințele etice relevante:
- Îi impun să raporteze organelor de cercetare penală;
 - Îi impun să raporteze către Oficiul Registrului Comerțului și către ANAF;
 - Îi impun să raporteze exclusiv persoanelor însărcinate cu guvernarea;
 - Îi impun auditorului să raporteze autorității competente din afara entității, respectiv stabilesc responsabilitățile în baza cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității este adecvată în circumstanțele date.
14. Conform ISA 250 *Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, obiectivele auditorului sunt (*bifați răspunsul incorect*):
- Obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la conformitatea cu prevederile acelor legi și reglementări care, în general, au un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative din situațiile financiare;
 - Efectuarea de proceduri de audit specifice pentru a ajuta la identificarea cazurilor de neconformitate cu alte legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare;
 - Furnizarea de răspunsuri adecvate către autoritățile de reglementare care investighează cazuri de neconformitate cu legile și reglementările întâlnite pe parcursul auditului;
 - Furnizarea de răspunsuri adecvate la cazurile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările întâlnite pe parcursul auditului.
15. Conform ISA 260 *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*, în cadrul procesului de comunicare nu sunt reglementate aspecte precum:
- Stabilirea procesului de comunicare;
 - Forme de comunicare;
 - Modalitatea de arhivare a comunicărilor;
 - Plasarea în timp a comunicărilor.
16. Conform prevederilor ISA 300 *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, în stabilirea strategiei de audit generale, auditorul nu trebuie:
- Să identifice caracteristicile misiunii ce îi definesc aria de aplicare;
 - Să negocieze cu membrii echipei de audit eventualele remunerații pentru orele suplimentare;
 - Să identifice obiectivele de raportare ale misiunii pentru planificarea plasării în timp a auditului și natura comunicărilor impuse;

- d) Să ia în considerare rezultatele activităților preliminare misiunii și, acolo unde este cazul, să analizeze măsura în care sunt relevante cunoștințele dobândite în alte misiuni efectuate de partenerul de misiune pentru entitate.

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

- a) Înțeleg faptul că situațiile financiare sunt întocmite, prezentate și auditate la nivelurile pragului de semnificație;
- b) Adesea iau decizii într-un mediu economic instabil;
- c) Nu recunosc incertitudinile inerente în evaluarea sumelor pe baza utilizării estimărilor, a raționamentului și luării în considerare a evenimentelor viitoare;
- d) Nu dețin, în majoritatea lor, cunoștințe rezonabile cu privire la sectorul de activitate și activitățile economice, precum și cunoștințe de contabilitate, dar sunt dispuși să studieze informațiile din situațiile financiare cu atenție rezonabilă.

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

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

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

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

20. În conformitate cu ISA 701 *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*, comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului se face în contextul în care auditorul și-a format o opinie cu privire la situațiile financiare ca întreg. Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului reprezintă:
- a) Un substitut pentru prezentările de informații din situațiile financiare care trebuie realizate de către conducere în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, sau care sunt necesare din alte motive pentru a se realiza o prezentare fidelă;
 - b) Un substitut pentru exprimarea de către auditor a unei opinii modificate atunci când circumstanțele unei misiuni de audit specifice impun acest lucru în conformitate cu ISA 705 (revizuit);
 - c) Un substitut pentru raportarea în conformitate cu ISA 570 (revizuit) atunci când există o incertitudine semnificativă referitoare la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea;
 - d) Un aspect obligatoriu în toate misiunile de audit în cazul entităților de interes public.

ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ

1. Integritatea , ca principiu etic fundamental, presupune ca profesioniștii contabili să fie contabili:
 - a) direcți și onești în toate relațiile profesionale și de afaceri;
 - b) transparenți în relațiile profesionale;
 - c) direcți și onești în toate relațiile profesionale;
 - d) onești în toate relațiile profesionale și de afaceri.

2. Obiectivitatea presupune ca profesionistul contabil să nu își compromită raționamentele profesionale sau de afaceri ca urmare a:
 - a) unui subiectivism;
 - b) unui conflict de interese;
 - c) influenței nedorite sau dependenței nejustificate de persoane, organizații, tehnologie sau alți factori;
 - d) toate variantele de mai sus, a, b și c.

3. Conduita profesională presupune din partea profesionistului contabil:
 - a) a dobândi și a menține cunoștințele și abilitățile profesionale la nivelul prevăzut pentru a se asigura că un client sau o organizație angajatoare primește servicii profesionale competente, care se bazează pe standardele tehnice și profesionale curente și pe legislația din domeniu;
 - b) a acționa cu atenția necesară și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile;
 - c) să respecte caracterul confidențial al informațiilor dobândite în urma relațiilor profesionale și de afaceri;
 - d) niciuna din variantele anterioare, a, b sau c.

4. Respectarea caracterului confidențial al informațiilor dobândite în urma relațiilor profesionale și de afaceri, de către profesionistul contabil este specific:
 - a) independenței;
 - b) obiectivității;
 - c) conduitei profesionale;
 - d) niciuna din variantele anterioare, a, b sau c.

5. Conformarea profesionistului contabil legilor și reglementărilor relevante, este caracteristică asociată cu principiul:
 - a) independenței;
 - b) obiectivității;
 - c) conduitei profesionale;
 - d) competenței profesionale.

6. Cerința ca un profesionist contabil să acționeze cu atenția necesară și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile este specifică:
- a) independenței;
 - b) obiectivității;
 - c) conduitei profesionale și atenției cuvenite;
 - d) niciuna din variantele anterioare: a, b sau c.
7. Pentru a se conforma controlului calității efectuat de un organism profesional:
- a) auditorul nu poate divulga informații;
 - b) auditorul poate divulga informații dar numai cu acordul clientului;
 - c) auditorul poate divulga informații dacă există o obligație profesională sau un drept de a divulga informațiile, atunci când nu este interzis de lege;
 - d) auditorul poate divulga informații indiferent de circumstanțe.
8. Conformarea cu principiul conduitei profesionale, impune profesionistului:
- a) să se conformeze cu legislația și reglementările relevante;
 - b) să se comporte în așa fel încât să își asume responsabilitatea impusă prin profesie de a acționa în interesul public în toate activitățile profesionale și relațiile de afaceri;
 - c) să evite orice acțiuni despre care profesionistul contabil știe sau ar trebui să știe că ar putea discredita profesia;
 - d) toate cele trei variante: a, b și c.
9. Amenințarea ca un profesionist contabil să fie împiedicat să acționeze obiectiv din cauza unor presiuni reale sau percepute, inclusiv încercări de a exercita o influență necorespunzătoare asupra profesionistului contabil, constituie o amenințare de:
- a) familiaritate;
 - b) interes propriu;
 - c) intimidare;
 - d) autorevizuire.
10. Proiectarea și realizarea procedurilor de audit adecvate și aplicarea cunoștințelor relevante atunci când se evaluează dacă probele de audit sunt suficiente și adecvate în circumstanțele date, constituie o conformare a profesionistului contabil la principiul:
- a) independenței;
 - b) obiectivității;
 - c) conduitei profesionale și atenției cuvenite;
 - d) competenței profesionale.
11. Independența în contextul unei misiuni de auditare a situațiilor financiare:

- a) trebuie menținută pe parcursul misiunii de audit;
- b) trebuie menținută pe parcursul perioadei acoperite de misiunea de audit și situațiile financiare;
- c) trebuie menținută pe parcursul perioadei acoperite de situațiile financiare;
- d) nu este obligatorie.

12. Relațiile de angajare cu un client de audit ar putea genera:

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

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

- a) independența exercițiului;
- b) independența de gândire;
- c) independența percepută;
- d) continuitatea activității.

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

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

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

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

16. Conform Codului Etic, independența poate fi:

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

17. Conform legii 162/2017- Legea auditului statutar, încălcarea principiilor de etică profesională se sancționează cu:
- a) avertisment public, în care sunt identificate persoana sancționată și natura încălcării, publicată pe pagina de internet a ASPAAS sau interdicție temporară, cuprinsă între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar;
 - b) interdicție temporară, cuprinsă între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar;
 - c) interdicție temporară, cuprinsă între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar sau retragerea autorizării, însoțită, în cazul persoanelor fizice, de pierderea calității de auditor financiar;
 - d) avertisment public, în care sunt identificate persoana sancționată și natura încălcării, publicată pe pagina de internet a ASPAAS și retragerea autorizării, însoțită, în cazul persoanelor fizice, de pierderea calității de auditor financiar.
18. Înainte de a accepta sau de a continua o misiune de audit statutar, auditorul financiar sau firma de audit evaluează și documentează următoarele:
- a) independența sa și existența amenințărilor la adresa independenței sale și măsurile de protecție aplicate pentru a atenua amenințările respective;
 - b) independența;
 - c) existența amenințărilor la adresa independenței sale și măsurile de protecție aplicate pentru a atenua amenințările respective;
 - d) integritatea și existența amenințărilor la adresa independenței sale și măsurile de protecție aplicate pentru a atenua amenințările respective.
19. Asigurarea respectării principiilor de etică profesională de către auditorii financiari și firmele de audit:
- a) este verificată de către ASPAAS;
 - b) este verificată de către ASPAAS sau poate fi delegată CAFR;
 - c) este verificată de către Ministerul Finanțelor Publice;
 - d) este verificată de către persoana care va realiza verificarea dosarului de audit.
20. Conform legii 162/2017- Legea auditului statutar, încălcarea principiilor de etică profesională, în cazul unui audit statutar la o societate de interes public:
- a) ASPAAS poate cere oricând revocarea auditorului financiar sau rezilierea contractului de audit statutar;
 - b) ASPAAS poate cere oricând revocarea auditorului financiar sau rezilierea contractului de audit statutar atunci când auditorul a fost sancționat cu interdicție temporară, cuprinsă

între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar sau retragerea autorizării, însoțită, în cazul persoanelor fizice, de pierderea calității de auditor financiar;

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

21. Promovarea unei culturi etice în cadrul unei organizații este cu atât mai eficace cu cât:

- a) liderii și cei din poziții de non-management promovează importanța valorilor etice ale organizației și își asumă, și îi invită și pe ceilalți să își asume, responsabilitatea de a omite valorile etice ale organizației;
- b) există programe adecvate de educație și de formare, procese de management și criteria de evaluare a performanței și de recompensare care nu pot promova o cultură etică;
- c) există politici și proceduri eficiente în vederea descurajării și promovării entităților care raportează comportamente ilegale sau lipsite de etică, concrete sau suspectate, inclusive a denunțatorilor;
- d) organizația aderă la valorile etice în relațiile cu părțile terțe.

22. Amenințările de interes propriu vizează următoarele cazuri, atunci când:

- a) un profesionist contabil care deține un interes financiar în, sau primește un împrumut ori garanție de la organizația angajatoare;
- b) un profesionist contabil care participă la dezacordurile de recompensare prin stimulente oferite de organizația angajatoare;
- c) un profesionist contabil care nu are acces la activele corporației în interes personal;
- d) un profesionist contabil care primește un cadou sau un tratament comun din partea unui furnizor al organizației angajatoare.

23. Exemplele de situații în care pot apărea conflicte de interese proprii includ următoarele:

- a) Ocuparea unei funcții de conducere sau de guvernare pentru două organizații angajatoare și pierderea de informații care nu sunt confidențiale de la o organizație angajatoare care ar putea fi folosite de profesionistul contabil în avantajul sau dezavantajul celeilalte organizații angajatoare;

- b) Efectuarea unei activități profesionale pentru fiecare dintre cele două părți ale unui parteneriat care angajează profesionistul contabil pentru a le asista în dizolvarea parteneriatului;
 - c) Întocmirea informațiilor financiare pentru anumiți membri din conducerea organizației în care este angajat profesionistul contabil care încearcă să preia controlul asupra acesteia prin intermediul vânzării de acțiuni („management sell-out”);
 - d) Responsabilitatea pentru selectarea unui cumpărător pentru organizația angajatoare, atunci când o rudă imediată a contabilului ar putea obține beneficii nefinanciare din tranzacția respectivă.
24. Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu la adresa conformității cu principiul competenței profesionale și al atenției cuvenite dacă profesionistul are:
- a) timp suficient pentru realizarea sau finalizarea sarcinilor relevante;
 - b) informații complete, nerestricționate sau adecvate din alte motive pentru îndeplinirea sarcinilor;
 - c) insuficientă experiență, formare și/sau pregătire;
 - d) resurse adecvate pentru îndeplinirea sarcinilor.
25. O persoană nu trebuie să participe în calitate de membru al echipei de audit atunci când oricare dintre rudele sale imediate:
- a) este un director sau alt angajat cu funcție de conducere al clientului de audit;
 - b) este un angajat aflat într-o poziție care nu îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora își va exprima o opinie;
 - c) va ocupa o funcție non-executivă în cadrul firmei auditate;
 - d) a ocupat o funcție de conducere în perioada care nu este acoperită de misiunea de audit sau de situațiile financiare.
26. Care dintre următoarele nu reprezintă un stimulent care poate influența comportamentul auditorului financiar, în conformitate cu Codul etic internațional al profesioniștilor contabili?
- a) ospitalitatea;
 - b) reducerile comerciale acordate în perioadele stabilite prin lege;
 - c) tratamentul preferențial, drepturi sau privilegii;
 - d) oportunități de angajare sau alte oportunități de natură comercială.
27. Dacă un profesionist contabil invită cu regularitate un client sau un furnizor la evenimente sportive, atunci aceasta reprezintă o amenințare de:
- a) interes propriu;
 - b) intimidare;
 - c) familiaritate;
 - d) autorevizuire.

28. Dacă un profesionist contabil acceptă, din partea unui client, ospitalitatea a cărei natură poate fi percepută ca inadecvată dacă ar fi prezentată publică, atunci aceasta reprezintă o amenințare de:
- a) interes propriu;
 - b) autorevizuire;
 - c) familiaritate;
 - d) intimidare.

LEGISLAȚIA PRIVIND SOCIETĂȚILE ȘI REGLEMENTĂRILE PRIVIND GVERNANȚA CORPORATIVĂ

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

- c) societățile în comandită pe acțiuni;
 - d) societățile cu răspundere limitată.
7. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, pentru o societate cu răspundere limitată nu pot constitui aport la formarea ori la majorarea capitalului social:
- a) terenurile;
 - b) clădirile;
 - c) prestațiile în muncă sau servicii;
 - d) stocurile de mărfuri.
8. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, societatea este persoană juridică de la
- a) data înmatriculării în registrul comerțului;
 - b) în termen de 15 zile de la data încheierii actului constitutiv;
 - c) data depunerii cererii de înmatricularea societății în registrul comerțului;
 - d) data semnării actelor constitutive de către asociați/acționari.
9. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, nulitatea unei societăți înmatriculate în registrul comerțului poate fi declarată de tribunal numai atunci când:
- a) nu lipsește încheierea judecătorului delegat de înmatriculare a societății;
 - b) actul constitutiv nu prevede denumirea societății, obiectul său de activitate, aporturile asociaților sau capitalul social subscris;
 - c) s-au respectat dispozițiile legale privind capitalul social minim, subscris și vărsat;
 - d) s-a respectat numărul minim de asociați, prevăzut de lege.
10. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, pe durata societății, creditorii asociatului pot să-și exercite drepturile lor:
- a) numai asupra capitalului social deținut de asociat;
 - b) numai asupra rezultatului reportat;
 - c) numai asupra profitului contabil obținut;
 - d) numai asupra părții din beneficiile convenite asociatului după bilanțul contabil, iar după dizolvarea societății, asupra părții ce i s-ar cuveni prin lichidare.
11. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, în cazul în care asociații sau acționarii datorează restituiri de dividende, în urma regularizării operate în situațiile financiare anuale, acestea se achită societății:
- a) în termen de 30 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale;
 - b) în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale;
 - c) în termen de 45 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale;
 - d) în termen de 90 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale.

12. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, în orice prospect emis de o societate pe acțiuni, trebuie să se menționeze și:
- capitalul social subscris, cât și cel vărsat;
 - numărul de acționari și acțiuni;
 - valoarea nominală a acțiunilor;
 - sistemul de administrare al societății.
13. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, la o societate pe acțiuni adunarea generală ordinară se întrunește:
- cel puțin o dată pe an, în cel mult 5 luni de la încheierea exercițiului financiar;
 - cel puțin de trei ori pe an, după întocmirea situațiilor financiare anuale;
 - trimestrial, după închiderea situațiilor trimestriale;
 - semestrial, după închiderea situațiilor semestriale.
14. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, în cazul societăților pe acțiuni ale căror situații financiare anuale fac obiectul unei obligații legale de auditare, acestea sunt administrate în sistem unitar:
- de un administrator;
 - de doi administratori;
 - de patru administratori;
 - de cel puțin 3 administratori.
15. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, în cazul societăților pe acțiuni durata mandatului administratorilor, respectiv al membrilor directoratului și ai consiliului de supraveghere, este stabilită prin actul constitutiv, ea neputând depăși:
- 7 ani;
 - 10 ani;
 - 4 ani;
 - 5 ani.
16. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, în cazul societăților pe acțiuni, remunerația membrilor consiliului de administrație sau ai consiliului de supraveghere este stabilită prin:
- contract individual de muncă, prin negocierea părților;
 - contract de colaborare, prin negocierea părților;
 - contract de prestări servicii, prin negocierea părților;
 - actul constitutiv sau prin hotărâre a adunării generale a acționarilor.
17. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, în cazul societăților pe acțiuni, acțiunea în răspundere contra fondatorilor, administratorilor, directorilor, respectiv a membrilor directoratului și consiliului de supraveghere, precum și a cenzorilor sau auditorilor financiari,

pentru daune cauzate societății de aceștia prin încălcarea îndatoririlor lor față de societate, aparține:

- a) directoratului;
- b) consiliului de administrație;
- c) adunării generale;
- d) departamentului juridic al societății.

18. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, dacă prin actul constitutiv nu se prevede un număr mai mare de cenzori, o societate pe acțiuni va avea:

- a) 1 cenzor și un supleant;
- b) 3 cenzori și un supleant;
- c) 2 cenzori și un supleant;
- d) 4 cenzori și un supleant.

19. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, cu excepția cenzorului expert contabil, în cazul societăților pe acțiuni pot fi cenzori:

- a) rudele sau afinii până la al patrulea grad inclusiv sau soții administratorilor;
- b) acționarii;
- c) persoanele care primesc sub orice formă, pentru alte funcții decât aceea de cenzor, un salariu sau o remunerație de la administratori sau de la societate sau ai căror angajatori sunt în raporturi contractuale sau se află în concurență cu aceasta;
- d) persoanele cărora le este interzisă funcția de membru al consiliului de administrație, respectiv al consiliului de supraveghere și al directoratului, în temeiul legislației în vigoare.

20. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, valoarea nominală a unei obligațiuni nu poate fi mai mică de:

- a) 3,5 lei;
- b) 10,5 lei;
- c) 5,5 lei;
- d) 2,5 lei.

21. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, din profitul societății se va prelua în fiecare an pentru formarea fondului de rezervă:

- a) cel puțin 5 % din profit, până ce fondul de rezervă va atinge minimum a cincea parte din capitalul social;
- b) cel puțin 10 % din profit, până ce fondul de rezervă va atinge minimum a cincea parte din capitalul social;
- c) cel puțin 10 % din profit, până ce fondul de rezervă este egal cu capitalul social;
- d) cel puțin 16 % din profit, până ce fondul de rezervă este egal cu capitalul social.

22. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, situațiile financiare anuale, împreună cu rapoartele administratorilor, cenzorilor sau ale auditorilor financiari vor rămâne depuse la sediul societății și la cel al sucursalelor, pentru a fi consultate de acționari:
- în cele 15 zile care preced întrunirea adunării generale;
 - în cele 5 zile care preced întrunirea adunării generale;
 - în cele 15 zile care urmează întrunirii adunării generale;
 - în cele 5 zile care urmează întrunirii adunării generale.
23. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, la o societate cu răspundere limitată capitalul social poate fi redus prin:
- micșorarea numărului de acțiuni;
 - reducerea valorii nominale a acțiunilor;
 - dobândirea propriilor acțiuni, urmată de anularea lor;
 - micșorarea numărului de părți sociale.
24. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, nu poate fi exclus din societatea în nume colectiv:
- asociatul care aduce aportul la care s-a obligat;
 - asociatul cu răspundere nelimitată în stare de faliment sau care a devenit legalmente incapabil;
 - asociatul cu răspundere nelimitată care se amestecă fără drept în administrație;
 - asociatul administrator care comite fraudă în dauna societății sau se servește de semnătura socială sau de capitalul social în folosul lui sau al altora.
25. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, societatea cu răspundere limitată cu cinci asociați se dizolvă obligatoriu prin:
- înregistrarea de pierderi contabile pe o perioadă de trei ani consecutivi;
 - falimentul societății;
 - hotărârea directorului general al societății;
 - decesul unuia dintre asociații societății.
26. Potrivit Legii 31/1990 privind societățile, fuziunea este operațiunea prin care:
- o societate, după ce este dizolvată fără a intra în lichidare, transferă mai multor societăți totalitatea patrimoniului său, în schimbul repartizării către acționarii societății divizate de acțiuni la societățile beneficiare și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate;
 - o societate, după ce este dizolvată fără a intra în lichidare, transferă totalitatea patrimoniului său mai multor societăți nou-constituite, în schimbul repartizării către acționarii societății divizate de acțiuni la societățile nou-constituite și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate;
 - mai multe societăți sunt dizolvate fără a intra în lichidare și transferă totalitatea patrimoniului lor unei societăți pe care o constituie, în schimbul repartizării către

acționarii lor de acțiuni la societatea nou-constituită și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate;

d) mai multe societăți sunt dizolvate prin lichidare ca rezultat al hotărârii adunării generale.

27. Potrivit Legii 26/1990 privind registrul comerțului, comerciantul care deschide sucursale trebuie:

- a) să ceară înregistrarea acestora la oficiul registrului comerțului de la sediul primei sucursale înregistrate;
- b) să ceară înregistrarea acestora la oficiul registrului comerțului de la sediul comerciantului;
- c) să ceară înregistrarea acestora la oficiul registrului comerțului de la sediul fiecărei sucursale;
- d) să ceară înregistrarea acestora doar la organele fiscale competente, nefiind necesară înregistrarea la oficiul registrului comerțului.

28. Potrivit Legii 26/1990 privind registrul comerțului, persoanele juridice cu sediul principal în străinătate care deschid sucursale în România trebuie:

- a) să ceară înregistrarea acestora la oficiul registrului comerțului de la sediul fiecărei sucursale;
- b) să ceară înregistrarea acestora la oficiul registrului comerțului de la sediul primei sucursale înregistrate în România;
- c) să ceară înregistrarea acestora doar la organele fiscale competente, nefiind necesară înregistrarea în România la oficiul registrului comerțului;
- d) să ceară înregistrarea acestora doar la organele fiscale competente din străinătate, neexistând obligații declarative în România.

29. Potrivit *OUG nr. 109/2011 privind guvernanta corporativă a întreprinderilor publice*, în cazul regiilor autonome auditorii statutarî sunt numiți:

- a) pentru o perioadă de un an;
- b) pentru o perioadă de maxim 3 ani;
- c) pentru o perioadă de maxim 2 ani;
- d) pentru o perioadă de minimum 3 ani.

30. Potrivit *OUG nr. 109/2011 privind guvernanta corporativă a întreprinderilor publice*, în cazul regiilor autonome autoritatea publică tutelară are următoarele competențe:

- a) să încheie contractele de mandat cu administratorii;
- b) verifică funcționarea sistemului de control intern sau managerial;
- c) supervizează sistemul de transparență și de comunicare;
- d) analizează și aprobă planul de administrare elaborat în colaborare cu directorii, în acord cu scrisoarea de așteptări și cu declarațiile de intenție.

31. Potrivit OUG nr. 109/2011 privind guvernanta corporativă a întreprinderilor publice, regia autonomă, prin consiliul de administrație, încheie cu directorii:
- contract de muncă;
 - contract de administrare;
 - contract de prestări servicii;
 - contract de mandat.
32. Conform prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societățile, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „Actul constitutiv se încheie sub semnătură privată, se semnează de toți asociații sau, în caz de subscripție publică, de fondatori. Forma autentică a actului constitutiv este obligatorie atunci când” (*bifați răspunsul incorect*):
- se constituie o societate în nume colectiv sau în comandită simplă
 - se constituie o societate cu răspundere limitată prin actul de voință al unei singure persoane
 - printre bunurile subscrise ca aport la capitalul social se află un imobil
 - societatea pe acțiuni se constituie prin subscripție publică
33. Conform prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societățile, republicată, cu modificările și completările ulterioare, „administratorii societăților care urmează a participa la fuziune sau la divizare vor întocmi un proiect de fuziune sau de divizare, care va cuprinde” (*bifați răspunsul incorect*):
- fundamentarea și condițiile fuziunii sau ale divizării
 - data de la care acțiunile sau părțile sociale alocate la societatea absorbantă sau la societățile beneficiare dau deținătorilor dreptul de a participa la beneficii și orice condiții speciale care afectează acest drept
 - rata de schimb a acțiunilor sau părților sociale și cuantumul eventualelor plăți în numerar
 - data situațiilor financiare neauditate ale societăților participante, care au fost folosite pentru a se stabili condițiile fuziunii sau ale divizării, precum și ale entităților afiliate acestora.
34. Conform prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 109 din 30 noiembrie 2011 privind guvernanta corporativă a întreprinderilor publice cu modificările și completările ulterioare, membrii consiliului de administrație:
- pot face parte din maxim 5 consilii de administrație ale întreprinderilor publice
 - nu pot face parte din mai mult de 3 consilii de administrație ale entităților de interes public
 - nu pot face parte din mai mult de 3 consilii de administrație ale întreprinderilor publice
 - pot face parte din maxim 5 consilii de administrație ale entităților economice.

35. Conform Codului de Guvernanță Corporativă emis de Bursa de Valori București în anul 2015, printre prevederile aplicabile comitetului de audit menționate la Secțiunea B „Sistemul de gestiune a riscului și control intern”, nu se regăsește:
- a) Președintele comitetului de audit trebuie să fie un membru neexecutiv independent
 - b) În cadrul responsabilităților sale, comitetul de audit trebuie să efectueze o evaluare anuală a sistemului de control intern
 - c) Comitetul de audit trebuie să evalueze conflictele de interese în legătură cu tranzacțiile societății și ale filialelor acesteia cu părțile afiliate
 - d) Cel puțin un membru al comitetului de audit trebuie să fie auditor financiar.

LEGISLAȚIE FISCALĂ

Cadrul legislativ

1. Predictibilitatea impunerii, ca principiu ce se află la baza impozitelor și taxelor reglementate prin Codul fiscal, asigură:
 - a. niveluri similare ale veniturilor bugetare de la un exercițiu bugetar la altul prin menținerea randamentului impozitelor, taxelor și contribuțiilor în toate fazele ciclului economic, atât în perioadele de avânt economic, cât și în cele de criză;
 - b. prin nivelul impunerii condițiilor egale investitorilor, capitalului român și străin;
 - c. ca sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia;
 - d. stabilitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii, pentru o perioadă de timp de cel puțin un an, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe și contribuții obligatorii.

2. Neutralitatea impunerii, ca principiu ce se află la baza impozitelor și taxelor reglementate prin Codul fiscal, asigură:
 - a. condiții egale investitorilor, capitalului român și străin;
 - b. ca sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia;
 - c. stabilitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii, pentru o perioadă de timp de cel puțin un an, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe și contribuții obligatorii;
 - d. elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare.

3. În accepțiunea definițiilor cuprinse în Titlul I al Legii 227/2015 privind Codul fiscal, activitatea dependentă reprezintă:
 - a. activitatea potrivit căreia persoana fizică dispune de libertatea de a alege locul și modul de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;
 - b. activitatea potrivit căreia persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;
 - c. orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare generatoare de venituri;
 - d. activitatea care se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară.

4. În accepțiunea definițiilor cuprinse în Titlul I al Legii 227/2015 privind Codul fiscal, impozitul pe profit amânat presupune:
 - a. impozitul plătit/recuperabil în perioadele viitoare în legătură cu diferențele temporare impozabile/deductibile dintre valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii și valoarea fiscală a acestora;

- b. impozitul pe profit datorat la finele exercițiului fiscal și scutit la plată, potrivit regulilor fiscale;
 - c. impozitul pe profit datorat la finele fiecărui trimestru și amânat la plată până la închiderea exercițiului fiscal;
 - d. impozitul pe profit de plată recuperabil din impozitele pe profit plătite în plus în perioadele fiscale precedente.
5. Potrivit regulilor generale de impozitare prevăzute în Codul fiscal, impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii se plătesc:
- a. în moneda națională a României;
 - b. în moneda statului străin, dacă veniturile rezidentului român sunt realizate în alt stat decât România;
 - c. în orice monedă, în funcție de opțiunea contribuabilului;
 - d. în euro, utilizând cursul de schimb comunicat de BNR, valabil la închiderea anului fiscal.
6. Potrivit definițiilor cuprinse în Titlul I al Legii 227/2015 privind Codul fiscal, organizația nonprofit reprezintă:
- a. orice societate care desfășoară activitate economică;
 - b. numai acele asociații nonprofit care nu desfășoară activități economice;
 - c. unități fără personalitate juridică care desfășoară activități cu scop caritabil;
 - d. orice asociație, fundație, casă de ajutor reciproc sau federație înființată în România, în conformitate cu legislația în vigoare, dar numai dacă veniturile și activele asociației, casei de ajutor reciproc, fundației sau federației sunt utilizate pentru o activitate de interes general, comunitar sau fără scop patrimonial.
7. În accepțiunea prevederilor cuprinse în Titlul I al Legii 227/2015 privind Codul fiscal, la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale:
- a. nu au posibilitatea reîncadrării tranzacțiilor desfășurate între statele membre ale Uniunii Europene;
 - b. pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau, pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității;
 - c. au posibilitatea reconsiderării și reîncadrării unei tranzacții numai cu acordul contribuabilului;
 - d. au posibilitatea reconsiderării și reîncadrării numai pentru tranzacțiile cu părțile afiliate din afara spațiului european.
8. Potrivit definițiilor cuprinse în Titlul I al Legii 227/2015 privind Codul Fiscal, prețul de piață reprezintă:
- a. suma acceptată de vânzător și cumpărător în condiții de concurență loială;
 - b. suma plătită pentru tranzacțiile comerciale aleatoare între părțile afiliate;

- c. suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;
 - d. prețul de vânzare a unui produs sau serviciu în cadrul unui sector de activitate.
9. Potrivit definițiilor cuprinse în Titlul I al Legii 227/2015 din Codul Fiscal, profesia liberală desfășurată de persoane fizice are următoarea semnificație:
- a. orice ocupație desfășurată de persoanele fizice autorizate;
 - b. orice ocupație desfășurată ca urmare a absolvirii unei forme de învățământ superior;
 - c. orice activitate desfășurată în baza unui standard ocupațional;
 - d. acea ocupație exercitată pe cont propriu de persoane fizice, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective.
10. Potrivit definițiilor din Codul fiscal, persoana juridică străină are următoarea semnificație:
- a. orice persoană juridică din afara spațiului european;
 - b. orice persoană înființată potrivit legislației europene, cu sediul social în România;
 - c. orice persoană juridică ce nu este persoană juridică română și orice persoană juridică înființată potrivit legislației europene care nu are sediul social în România;
 - d. orice persoană care nu are o prezență fiscală în România pentru o perioadă ce nu depășește 183 de zile pe parcursul unui an calendaristic.

Impozitul pe profit

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

13. La calculul impozitului pe profit, cheltuielile din reevaluarea imobilizărilor necorporale/mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări efectuate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se înregistrează o descreștere a valorii acestora sunt:
- cheltuieli cu deductibilitate limitată;
 - cheltuieli nedeductibile fiscal;
 - cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile;
 - cheltuieli deductibile în limita a 30% din valoarea imobilizărilor.

14. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, în situația în care un contribuabil încetează activitatea în cursul unui an fiscal, prin dizolvare urmată de lichidare, perioada impozabilă în ceea ce privește impozitul pe profit se încheie:
- la data stabilită de către asociați sau acționari în hotărârea adunării generale;
 - la data stabilită prin decizie de către organele fiscale competente;
 - la data radierii înregistrării fiscale;
 - la data încheierii operațiunilor de lichidare, dar nu mai târziu de data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent.

Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 16 - Anul fiscal, al (4), lit. b):

4) Când un contribuabil încetează în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă se încheie:

b) În cazul dizolvării urmate de lichidarea contribuabilului, la data încheierii operațiunilor de lichidare, dar nu mai târziu de data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent;

15. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, pierderea fiscală aferentă anului 2024 se recuperează:
- din profiturile impozabile realizate, în limita a 70% inclusiv, în următorii 5 ani consecutivi;
 - din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani aleși de contribuabil;
 - din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi;
 - din profiturile impozabile obținute, în limita a 30% inclusiv, în următorii 10 ani aleși de contribuabil.

16. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, în cazul persoanelor juridice străine care realizează venituri din transferul proprietăților imobiliare situate în România, impozitul pe profit se aplică asupra:
- veniturilor obținute atât din România, cât și din străinătate;
 - veniturilor obținute din străinătate din care se scad cheltuielile efectuate în România;
 - profitului impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate;
 - profitului impozabil aferent acestor venituri.

17. La 30 iunie 2024, firma Gama SRL deține un capital social de 2.000.000 lei și profit brut contabil de 6.000.000 lei. La calculul impozitului pe profit datorat la 30 iunie 2024, firma Gama SRL are dreptul la deducerea unei rezerve legale de:
- 400.000 lei;
 - 785.000 lei;
 - 200.000 lei;
 - 300.000 lei.

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

23. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, la calculul rezultatului fiscal sunt considerate venituri neimpozabile:
- veniturile rezultate din anularea datoriilor prescrise;
 - veniturile obținute din cedarea imobilizărilor corporale;
 - despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;
 - dobânzile aferente împrumuturilor bancare, amânate la plată.
24. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, la calculul impozitului pe profit următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:
- cheltuielile pentru studiul pieței;
 - cheltuielile pentru conservarea resurselor naturale;
 - scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare, potrivit legii;
 - cheltuielile cu impozitul pe profit datorat.
25. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, pentru determinarea rezultatului fiscal în scopul calculării impozitului pe profit, erorile contabile care afectează rezultatul reportat se corectează astfel:
- prin ajustarea rezultatului fiscal curent, în anul în care se descoperă eroarea;
 - prin ajustarea liniară a rezultatelor fiscale pentru următorii 7 ani fiscali;
 - prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală;
 - nu se face nicio ajustare din punct de vedere fiscal, corecțiile fiind numai contabile.
26. O societate, persoană juridică română, încheie o asocieră în participațiune cu o regie autonomă, pentru realizarea unui proiect comun care să aducă beneficii ambelor părți. Potrivit prevederilor Titlului II - Impozit pe profit din Codul fiscal, această asocieră în participațiune poate fi considerată contribuabil în scopul determinării impozitului pe profit?
- nu este contribuabil și nu intră sub incidența impozitului pe profit, întrucât este considerată entitate transparentă fiscal;
 - este contribuabil, pentru că orice activitate desfășurată necesită înregistrarea în vectorul fiscal;
 - este contribuabil plătitor de impozit pe venitul microîntreprinderilor;
 - este contribuabil plătitor de impozit pe dividende.
27. O organizație nonprofit primește o sponsorizare în valoare de 20.000 lei pentru achiziționarea unor medicamente necesare unui centru social. Potrivit prevederilor Titlului II - Impozit pe profit din Codul fiscal, veniturile din sponsorizare primite de organizația nonprofit, la calculul impozitului pe profit sunt încadrate la:
- venituri impozabile, întrucât toate veniturile obținute de o organizație nonprofit sunt luate în calcul pentru determinarea rezultatului fiscal;
 - venituri neimpozabile, deoarece se regăsesc în legislație enumerate în mod expres în cadrul tipurilor de venituri neimpozabile;
 - sume care nu se înregistrează pe venituri întrucât nu sunt obținute din activitatea nonprofit;
 - venituri impozabile deoarece cheltuielile decontate din această sponsorizare sunt deductibile.

28. Potrivit prevederilor Titlului II - Impozit pe profit din Codul fiscal, veniturile rezultate din anularea ajustărilor de depreciere a valorii stocurilor, la calculul impozitului pe profit sunt considerate:
- venituri impozabile, deoarece toate veniturile obținute de contribuabili sunt luate în calcul pentru determinarea rezultatului fiscal;
 - sume care nu se înregistrează la venituri deoarece nu reprezintă o livrare de bunuri sau servicii;
 - venituri neimpozabile la calculul rezultatului fiscal, deoarece reprezintă anularea unor ajustări pentru care nu s-a acordat deducere;
 - venituri impozabile, deoarece toate veniturile din anularea sau reducerea provizioanelor sunt venituri impozabile.
29. O societate asigură salariaților proprii și membrilor de familie ai acestora, potrivit contractului colectiv de muncă, decontarea contravalorii serviciilor turistice și a transportului aferent, în valoare de 3.000 lei pentru fiecare familie. Potrivit prevederilor Titlului II - Impozit pe profit din Codul fiscal, cheltuielile cu serviciile turistice și transportul aferent la calculul impozitului pe profit sunt:
- cheltuieli deductibile fiscal, întrucât sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice;
 - sunt cheltuieli deductibile integral, întrucât sunt cheltuieli asimilate salariilor;
 - cheltuieli nedeductibile deoarece nu reprezintă remunerarea muncii depuse de salariați;
 - cheltuieli cu deductibilitate limitată la calculul rezultatului fiscal, intrând sub incidența limitei aplicabile cheltuielilor sociale.
30. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, în cazul în care impozitul pe profit datorat pentru aceste activități este mai mic decât 5% din veniturile respective, sunt obligați la plata impozitului în cotă de:
- 5% aplicată veniturilor obținute din activitatea barurilor de noapte;
 - 45% aplicată veniturilor obținute din activitatea barurilor de noapte;
 - 3% aplicată veniturilor obținute din activitatea barurilor de noapte;
 - 16% aplicată veniturilor obținute din activitatea barurilor de noapte.
31. Firma Gama SRL a înregistrat în anul 2023, o cifră de afaceri fiscală (în sensul prevederilor ART.18¹ - Impozit minim) de 53 milioane euro. Pentru firma Gama SRL, potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, s-a calculat pentru primul trimestru al anului 2024 un impozit pe profit de 300.000 lei și impozit minim pe cifra de afaceri de 600.000 lei. Pentru primul trimestru al anului 2024 firma Gama SRL datorează impozit pe profit în valoare de:
- 300.000 lei;
 - 600.000 lei;
 - 900.000 lei;
 - 450.000 lei.
32. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, instituțiile de credit - persoane juridice române datorează pentru perioada 1 ianuarie 2024-31 decembrie 2024,

suplimentar impozitului pe profit, un impozit pe cifra de afaceri calculat prin aplicarea asupra cifrei de afaceri a următoarei cote de impozitare:

- a. 2%;
- b. 3%;
- c. 5%;
- d. 16%.

33. Firma Gama SRL a înregistrat în anul 2023 la calculul impozitului pe profit pierdere fiscală de 1.000.000 lei. La 31 martie 2024, firma Gama SRL obține profit impozabil de 300.000 lei. Din profitul impozabil la 31 martie 2024 se recuperează pierderea fiscală aferentă anului 2023 în valoare de:

- a. 300.000 lei;
- b. 700.000 lei;
- c. 210.000 lei;
- d. 1.000.000 lei.

34. Potrivit prevederilor Titlului II- Impozit pe profit din Codul fiscal, baza de calcul utilizată pentru stabilirea costurilor excedentare ale îndatorării, deductibile la calculul rezultatului fiscal, o reprezintă:

- a. diferența dintre veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, în perioada fiscală de referință, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, costurile excedentare ale îndatorării, precum și sumele deductibile reprezentând amortizarea fiscală;
- b. diferența dintre veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, în perioada fiscală de referință, la care se adună veniturile neimpozabile, cheltuielile cu impozitul pe profit, costurile excedentare ale îndatorării, precum și sumele deductibile reprezentând amortizarea fiscală;
- c. diferența dintre veniturile și cheltuielile nedeductibile fiscal, în perioada fiscală de referință, la care se adună veniturile neimpozabile, cheltuielile cu impozitul pe profit, costurile excedentare ale îndatorării, precum și sumele deductibile reprezentând amortizarea fiscală;
- d. diferența dintre veniturile și cheltuielile nedeductibile fiscal, în perioada fiscală de referință, din care se scad veniturile neimpozabile, cheltuielile cu impozitul pe profit, costurile excedentare ale îndatorării, precum și sumele deductibile reprezentând amortizarea fiscală.

35. Societatea Gama are ca obiect de activitate producția de încălțăminte. Atât anul contabil cât și anul fiscal coincid cu anul calendaristic iar în anul 2024 este plătitoare de impozit pe profit. Pentru primul trimestru al anului 2024 a calculat impozit pe profit în valoare de 150.000 lei. Termenul de plată pentru impozitul pe profit aferent trimestrului unu al anului 2024 este:

- a. 25 martie 2024;
- b. 25 aprilie 2024;
- c. 25 iunie 2024;
- d. 31 martie 2024.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

36. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, desfășoară activitate în sectorul construcții. Numărul persoanelor utilizate în desfășurarea activității este de 20 salariați, încadrați cu normă întreagă. La 31.03.2024, din bilanțul de verificare au fost extrase următoarele informații cu privire la veniturile și cheltuielile realizate: venituri din prestări servicii – 2.000.000 lei; cheltuieli cu materii prime și materiale – 128.800 lei; cheltuieli cu salariile – 150.000 lei; venituri din subvenții aferente salariilor – 10.000 lei; venituri aferente serviciilor în curs de execuție – 150.000 lei; veniturile din producția de imobilizări corporale – 75.000 lei; veniturile din diferențe de curs valutar – 15.000 lei; dividendele primite de la o persoană juridică română – 25.000 lei; cheltuielile din diferențe de curs valutar – 5.000 lei; venituri din vânzarea de marfă – 50.000 lei; valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609" – 3.000 lei. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat de firma Gama SRL pentru primul trimestru al anului 2024 este de:
- 20.530 lei;
 - 20.780 lei;
 - 61.590 lei;
 - 23.230 lei.
37. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, desfășoară activitate în sectorul construcții. Numărul persoanelor utilizate în desfășurarea activității este de 20 salariați, încadrați cu normă întreagă. La 31.03.2024, din bilanțul de verificare au fost extrase următoarele informații cu privire la veniturile și cheltuielile realizate: venituri din prestări servicii – 2.000.000 lei; cheltuieli cu materii prime și materiale – 128.800 lei; cheltuieli cu salariile – 150.000 lei; venituri din subvenții aferente salariilor – 10.000 lei; venituri aferente serviciilor în curs de execuție – 150.000 lei; veniturile din producția de imobilizări corporale – 75.000 lei; veniturile din diferențe de curs valutar – 15.000 lei; dividendele primite de la o persoană juridică română – 25.000 lei; cheltuielile din diferențe de curs valutar – 5.000 lei; venituri din vânzare de marfă – 50.000 lei; valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609" – 3.000 lei. Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor pentru primul trimestru al anului 2024 este de:
- 2.078.000 lei;
 - 2.053.000 lei;
 - 2.323.000 lei;
 - 2.275.000 lei.
38. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, depășește plafonul de 500.000 Euro în luna iulie 2024. Conform Titlului III din Codul fiscal, va datora impozit pe profit pentru activitatea desfășurată începând cu:
- ultimul trimestru al anului 2024;
 - 1 ianuarie 2024;

- c. trimestrul trei al anului 2024;
 - d. 1 ianuarie 2024, respectiv pentru întregul an fiscal 2024.
39. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, depășește plafonul de 500.000 Euro în luna iulie 2024. Pentru trimestrul doi al anului 2024, Gama SRL va plăti:
- a. impozit pe veniturile microîntreprinderilor, luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv;
 - b. impozit pe profit, luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul doi al anului 2024;
 - c. impozit pe veniturile microîntreprinderilor, luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate cumulativ, pentru întregul an 2024;
 - d. impozit pe profit, calculat în funcție de veniturile și cheltuielile realizate cumulativ, pentru întregul an 2024.
40. Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:
- a. veniturile din serviciile prestate;
 - b. veniturile din vânzarea activelor corporale;
 - c. valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609", potrivit reglementărilor contabile aplicabile;
 - d. veniturile din subvenții.
41. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, desfășoară activitate de consultanță fiscală. Activitatea firmei s-a desfășurat în perioada 01 decembrie 2023 – 25 mai 2024 cu doi salariați angajați cu contract individual de muncă cu normă întreagă, potrivit Legii nr. 53/2003. În data de 25 mai 2024, cei doi salariați și-au încetat activitatea. Firma Gama SRL nu a angajat salariați până la data de 31 iulie 2024. Firma Gama SRL devine plătitoare de impozit pe profit începând cu:
- a. Trimestrul doi al anului 2024;
 - b. Trimestrul trei al anului 2024;
 - c. Trimestrul patru al anului 2024;
 - d. 01 ianuarie 2024.
42. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, desfășoară activitate în sectorul construcții. Numărul persoanelor utilizate în desfășurarea activității este de 20 salariați, încadrați cu normă întreagă. La 31.03.2024, din bilanțul de verificare au fost extrase următoarele informații cu privire la veniturile și cheltuielile realizate: venituri din prestări servicii – 2.000.000 lei; cheltuieli cu materii prime și materiale – 128.800 lei; cheltuieli cu salariile – 150.000 lei; venituri din subvenții aferente salariilor – 10.000 lei;

venituri aferente serviciilor în curs de execuție – 150.000 lei veniturile din producția de imobilizări corporale – 75.000 lei; veniturile din diferențe de curs valutar – 15.000 lei; dividendele primite de la o persoană juridică română – 25.000 lei; cheltuielile din diferențe de curs valutar – 5.000 lei; venituri din vânzare de marfă – 50.000 lei; valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609" – 3.000 lei. În primul trimestrul al anului 2024, firma Gama SRL a acordat sponsorizări, conform prevederilor legale, în valoare de 2.000 lei. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru activitatea trimestrului I din anul 2024 este de:

- a. 61.590 lei;
- b. 16.424 lei;
- c. 57.484 lei;
- d. 21.230 lei;

43. Firma Gama SRL, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, desfășoară activitate în sectorul construcții. Numărul persoanelor utilizate în desfășurarea activității este de 20 salariați, încadrați cu normă întreagă. La 31.03.2024, din bilanțul de verificare au fost extrase următoarele informații cu privire la veniturile și cheltuielile realizate: venituri din prestări servicii – 2.000.000 lei; cheltuieli cu materii prime și materiale – 128.800 lei; cheltuieli cu salariile – 150.000 lei; venituri din subvenții aferente salariilor – 10.000 lei; venituri aferente serviciilor în curs de execuție – 150.000 lei veniturile din producția de imobilizări corporale – 75.000 lei; veniturile din diferențe de curs valutar – 15.000 lei; dividendele primite de la o persoană juridică română – 25.000 lei; cheltuielile din diferențe de curs valutar – 5.000 lei; venituri din vânzare de marfă – 50.000 lei; valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609" – 3.000 lei. În primul trimestrul al anului 2024, firma Gama SRL a acordat sponsorizări, conform prevederilor legale, în valoare de 2.000 lei. Sponsorizarea care se scade din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor aferent trimestrului I din anul 2024 este de:

- a. 4.106 lei;
- b. 0 lei;
- c. 4.646 lei;
- d. 4.156 lei;

44. Firma Gama SRL în anul 2024, este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor. Potrivit Titlului III - Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor din Codul fiscal, cota de impozitare a veniturilor realizate de firma Gama SRL în primul trimestru al anului 2024, în valoare de 700.000 lei, este:

- a. 3%;
- b. 1%;
- c. 5%;
- d. 8%.

IV. Impozitul pe venit

45. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, GP, persoană fizică rezidentă română, cu domiciliul în România, dovedește în august 2024 schimbarea rezidenței într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri. GP este obligat la plată în România a impozitului pe veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României:
- pentru anul 2024, precum și în următorii 3 ani calendaristici;
 - până la 31 decembrie 2023;
 - până la 31 iulie 2024;
 - până la 31 august 2024.
46. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, GP, persoană fizică rezidentă română, cu domiciliul în România, dovedește în 31 august 2024 schimbarea rezidenței într-un stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri. GP este obligat la plată în România a impozitului pe veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României:
- până la 31 decembrie 2023;
 - până la 31 iulie 2024;
 - până la 31 august 2024;
 - pentru anul 2024, precum și în următorii 3 ani calendaristici.
47. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, sunt scutite de la plata impozitului pe venit persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat, pentru veniturile realizate din:
- chirii;
 - jocuri de noroc;
 - drepturi de proprietate intelectuală;
 - transmiterea dreptului de proprietate pentru imobile achiziționate în anii precedenți.
48. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, următoarele venituri sunt impozabile:
- despăgubirile în bani sau în natură primite de către o persoană fizică ca urmare a unui prejudiciu material suferit de aceasta, inclusiv despăgubirile reprezentând daunele morale;
 - sumele primite ca urmare a exproprierii pentru o cauză de utilitate publică, conform legii;
 - sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizare sau mecenat, conform legii;
 - venituri din cedarea folosinței bunurilor.
49. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, contribuabilii care desfășoară activități independente, la determinarea venitului brut, în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, se cuprind:
- sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;
 - sumele primite ca despăgubiri;
 - sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări și mecenat, conform legii;
 - aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia.

50. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, la calcularea venitului net pentru activitățile independente, în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, sunt cheltuieli cu deductibilitate limitată:
- sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;
 - cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate;
 - cheltuielile de protocol;
 - cheltuielile privind bunurile constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, dacă inventarul nu este acoperit de o poliță de asigurare.
51. Clubul sportiv Performer, pentru veniturile plătite sportivilor în baza contractelor încheiate potrivit Legii educației fizice și sportului nr. 69/2000, are obligația de a calcula și reține impozit pe venit:
- prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut, la momentul înregistrării venitului;
 - prin aplicarea cotei de 5% asupra venitului brut, la momentul înregistrării venitului;
 - prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut, din care se deduce contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată și reținută la sursă potrivit prevederilor titlului V, la momentul plății venitului;
 - prin aplicarea cotei de 19% asupra venitului brut, la momentul plății venitului.
52. GP, persoană fizică, a desfășurat în anul 2024 o activitate independentă, impozitată anual pe baza normelor de venit. Venitul brut realizat în anul 2024 este de 650.000 lei. Pentru anul 2025, conform TITLULUI IV - Impozitul pe venit:
- are obligația determinării venitului net anual în sistem real;
 - are obligația determinării venitului net anual pe bază de normă de venit;
 - are obligația de majorare a normei de venit anuale cu 10%;
 - norma de venit anuală va fi diminuată cu 10%.
53. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, veniturile din drepturi de proprietate intelectuală sunt considerate ca fiind obținute din România, numai dacă:
- sunt primite de la un plătitor de venit cu rezidența fiscală din afara Uniunii Europene;
 - sunt primite de o persoană fizică ce are rezidența în alt stat membru al Uniunii Europene decât România;
 - sunt primite de la un plătitor de venit cu rezidența fiscală în alt stat membru al Uniunii Europene decât România;
 - sunt primite de la un plătitor de venit din România sau de la un nerezident prin intermediul unui sediu permanent al acestuia stabilit în România.
54. Actorul GP este salariatul teatrului Bulandra. În luna iulie 2024 încasează 65.000 lei de la firma Roton BB SRL, reprezentând drepturi de autor. Impozitul reținut de firma Roton BB SRL pentru drepturile de autor plătite actorului GP este de:
- 3.900 lei;
 - 6.500 lei;
 - 10.400 lei;
 - 14.000 lei.

55. Conform contractului privind drepturile de autor încheiat, firma Gama SRL îi datorează în luna august 2024 lui GP, persoană fizică, un venit brut de 10.000 lei. GP în anul 2024 este salariat al firmei Alfa SRL, cu un salariu brut lunar de 5.000 lei. Impozitul pe venituri din drepturi de proprietate intelectuală pe care îl va reține și plăti firma Gama SRL este de:
- 1.000 lei;
 - 500 lei;
 - 600 lei;
 - 300 lei.
56. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, persoanele juridice din România la care își desfășoară activitatea nerezidenți care obțin venituri sub formă de salarii din străinătate, au obligația să depună o declarație informativă privind începerea/încetarea activității acestor contribuabili:
- în termen de 30 de zile de la data producerii evenimentului;
 - în termen de 60 de zile de la data producerii evenimentului;
 - în termen de 45 de zile de la data producerii evenimentului;
 - în termen de 90 de zile de la data producerii evenimentului.
57. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, în situația în care chiria reprezintă echivalentul în lei al unei valute, venitul brut anual se determină pe baza chiriei lunare evaluate:
- la cursul de schimb mediu lunar al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului;
 - la cursul de schimb mediu anual al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului;
 - la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României pentru ultima zi din anul de realizare a venitului;
 - la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României pentru ziua din anul de declarare a venitului.
58. Firma Gama SRL acordă cu ocazia zilei de naștere salariatului GP în luna august 2024 tichete cadou în valoare de 5.000 lei. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, tichetele cadou acordate salariatului, respectiv în luna august 2024, reprezintă:
- venituri neimpozabile la calculul impozitului pe venit;
 - avantaje în bani și natură acordate salariatului, impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit;
 - deduceri personale la calculul impozitului pe venit pentru luna august 2024;
 - venituri scutite la calculul impozitului pe venit în luna august 2024 dar impozabile în luna septembrie 2024.
59. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, nu sunt venituri impozabile:
- hrana acordată de angajatori angajaților, în cazul în care potrivit legislației în materie este interzisă introducerea alimentelor în incinta unității;
 - sume reprezentând participarea salariaților la profit, potrivit legii;
 - remunerația brută primită pentru activitatea prestată de zilieri, potrivit legii;
 - sumele primite de membrii fondatori ai societăților constituite prin subscripție publică.

60. Asociația fără scop patrimonial FOCUS are obligația de a plăti impozitul pe salarii la bugetul de stat:
- până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează;
 - până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri;
 - la data plății veniturilor nete din salarii;
 - până la data de 31 a fiecărei luni pentru care se plătesc aceste venituri.
61. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, sunt venituri din investiții:
- veniturile din cedarea folosinței bunurilor;
 - veniturile din activități independente;
 - veniturile din transferul proprietăților imobiliare;
 - venituri din lichidarea unei persoane juridice.
62. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, nu sunt venituri impozabile pentru o persoană fizică:
- distribuirea de prime de emisiune, proporțional cu partea care îi revine unei persoane juridice;
 - sumele primite sub formă de dobândă pentru împrumuturile acordate;
 - câștigurile din operațiuni cu aur de investiții;
 - câștigurile din transferul titlurilor de valoare, altele decât instrumentele financiare derivate.
63. Conform Titlului IV – Impozit pe venit, venitul impozabil obținut din lichidarea unei persoane juridice de către acționari/asociați persoane fizice sau din reducerea capitalului social, potrivit legii, care nu reprezintă distribuții în bani sau în natură ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturi se impun cu o cotă de:
- 5%;
 - 16%;
 - 10%;
 - 0%.
64. Impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal se datorează:
- la dobândirea dreptului de proprietate asupra terenurilor și construcțiilor de orice fel, prin reconstituirea dreptului de proprietate în temeiul legilor speciale;
 - la dobândirea dreptului de proprietate cu titlul de donație între rude și afini până la gradul al III-lea inclusiv, precum și între soți;
 - la înstrăinarea dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia, prin transfer ca aport la capitalul social al unei firme;
 - în cazul actelor de desființare cu efect retroactiv pentru actele de transfer al dreptului de proprietate asupra proprietăților imobiliare.

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

65. Următoarele venituri sunt impozabile în România din punct de vedere al impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți:
- veniturile obținute de organisme nerezidente de plasament colectiv fără personalitate juridică sau de alte organisme asimilate acestora, recunoscute de autoritatea competentă de

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

69. Firma Gama SRL, persoană juridică cu rezidența fiscală în România, datorează comisioane de intermediere în valoare de 100.000 Euro firmei Delta cu rezidența fiscală în Franța. Firma Delta nu a prezentat un certificat de rezidență fiscală firmei Gama SRL nici la data plății comisionului, nici ulterior. Se decide plata comisioanelor de intermediere în data de 11 iulie 2024, când cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României este de 4,95 lei. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți ce se va reține și plăti la bugetul de stat de către firma Gama SRL este de:
- 24.750 lei;
 - 79.200 lei;
 - 49.500 lei;
 - 10.000 lei.
70. Firma Gama SRL, persoană juridică cu rezidența fiscală în România, datorează comisioane de intermediere în valoare de 100.000 Euro firmei Delta cu rezidența fiscală în Franța. Firma Delta nu a prezentat un certificat de rezidență fiscală firmei Gama SRL nici la data plății comisionului, nici ulterior. Se decide plata comisioanelor de intermediere în data de 11 iulie 2024, când cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României este de 4,95 lei. Firma Gama SRL, după reținerea la sursă a impozitului pe veniturile nerezidenților, va plăti firmei Delta suma de:
- 50.000 Euro;
 - 84.000 Euro;
 - 90.000 Euro;
 - 10.000 Euro.
71. Conversia în lei a impozitului în valută aferent veniturilor obținute din România de nerezidenți se face la:
- cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ziua în care se plătește venitul către nerezident;
 - cursul mediu de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru luna în care se plătește venitul către nerezident;
 - cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru data de 25 a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul;
 - cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru data de 15 a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul.
72. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți se plătește la bugetul de stat:
- până la data de 25 februarie a anului următor celui în care s-a plătit venitul;
 - până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul;
 - până la data de 30 inclusiv a lunii în care s-a plătit venitul;
 - până la data de 31 ianuarie a anului următor celui în care s-a plătit venitul.
73. Firma Gama SRL, persoană juridică cu rezidența fiscală în România, plătește dobânzi pentru împrumuturi unei persoane fizice cu rezidența fiscală în Franța. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți se va calcula prin aplicarea următoarei cote asupra veniturilor brute:

- a. 10%;
- b. 16%;
- c. 5%;
- d. 50%.

74. Pentru veniturile realizate de persoana juridică Alfa cu rezidența fiscală în Germania din lichidarea unei persoane juridice Gama cu rezidența fiscală în România se va reține și plăti în România un impozit calculat prin aplicarea unei cote de:

- a. 10%;
- b. 16%;
- c. 5%;
- d. 50%.

75. Conform Titlului VI din Codul fiscal, impozitul asupra dobânzilor capitalizate se calculează de plătitorul acestor venituri în momentul:

- a. în care dobânda se transformă în împrumut ori în capital, după caz;
- b. stabilit de către părțile contractante, dar nu mai târziu de ultima zi a lunii în care are loc capitalizarea dobânzilor;
- c. la data de 25 a lunii următoare celei în care are loc capitalizarea dobânzilor;
- d. la data de 15 a lunii următoare celei în care are loc capitalizarea dobânzilor.

76. Conform Titlului VI din Codul fiscal, sunt scutite de impozitul pe veniturile obținute de nerezidenți din România:

- a. veniturile din servicii prestate în România;
- b. comisioanele de la un rezident;
- c. redevențe de la un rezident;
- d. veniturile persoanelor juridice străine care desfășoară în România activități de consultanță în cadrul unor acorduri de finanțare gratuită, încheiate de Guvernul României cu alte guverne.

77. Conform Titlului VI din Codul fiscal, veniturile reprezentând dobânzi obținute din România de o persoană juridică rezidentă într-un stat al Spațiului Economic European cu care România nu are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri sunt:

- a. scutite de impozitul pe veniturile obținute de nerezidenți din România;
- b. neimpozabile în România;
- c. impozitate cu o cotă de 10% în scopul calculării impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți din România;
- d. impozitate cu o cotă de 16% în scopul calculării impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți din România.

78. Pentru impozitul în valută aferent dobânzilor capitalizate realizate din România de nerezidenți, conversia în lei se face:

- a. la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ultima zi din anul în care s-a capitalizat dobânda;
- b. la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ultima zi din luna în care s-a capitalizat dobânda;

- c. la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru data de 25 a lunii următoare celei în care s-a capitalizat dobânda;
- d. la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ziua în care s-a capitalizat dobânda.

79. La calculul impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația:

- a. de a prezenta factura și contractul aferente plății efectuate;
- b. de a prezenta plătitorului de venit, în momentul plății venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene;
- c. de a prezenta certificatul de atestare a plății impozitelor din statul în care își are rezidența;
- d. de a confirma încasarea veniturilor obținute din România.

80. Plătitorii de venituri obținute din România de nerezidenți au obligația să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit la organul fiscal competent:

- a. până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat;
- b. până în ultima zi a lunii în care s-au efectuat plățile;
- c. până în ultima zi a anului în care s-au efectuat plățile;
- d. până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au efectuat plățile.

81. Conform Titlului VI din Codul fiscal, o reprezentanță a unei persoane juridice străine, autorizată să funcționeze în România, potrivit legii, are obligația de a plăti un impozit:

- a. lunar;
- b. trimestrial;
- c. semestrial;
- d. anual.

82. Conform Titlului VI din Codul fiscal, o reprezentanță a unei persoane juridice străine, autorizată să funcționeze în România, potrivit legii, are obligația de a plăti impozitul pe reprezentanță:

- a. până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului de impunere;
- b. până la data de 25 martie inclusiv a anului de impunere;
- c. până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului de impunere;
- d. până la data de 25 iunie inclusiv a anului de impunere.

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

Taxa pe valoarea adăugată

85. Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:
- achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate de o persoană juridică neimpozabilă, a căror valoare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent plafonul de 10.000 euro, respectiv 34.000 lei;
 - importul de bunuri efectuat în România de orice persoană, dacă locul importului este în România;
 - achiziția intracomunitară de mijloace de transport noi, efectuată de orice persoană;
 - achiziția intracomunitară de produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă, care acționează ca atare, sau de o persoană juridică neimpozabilă.
86. Operațiunile efectuate în cadrul proiectelor de cercetare-dezvoltare și inovare nu se cuprind în sfera TVA dacă:
- rezultatele cercetării se transferă cu plată altei persoane juridice;
 - rezultatele cercetării se transferă cu plată altei persoane fizice;
 - rezultatele cercetării nu sunt transferate altei persoane;
 - pe perioada derulării proiectelor nu se exercită dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor destinate realizării acestor activități.
87. Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, nu sunt considerate activități economice:
- activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive;
 - activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora;
 - activitatea economică de exploatare a bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate;
 - acordarea de bunuri și/sau servicii în mod gratuit de organizațiile fără scop patrimonial.

88. Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru:
- transport de bunuri și de persoane;
 - servicii prestate în porturi și aeroporturi;
 - activitățile organismelor de publicitate comercială;
 - activitățile prin care percep cotizații în calitate de autorități publice, fără a produce distorsiuni concurențiale (dacă ar fi tratate ca persoane neimpozabile).
89. Se ajustează deducerea inițială a taxei pe valoarea adăugată în cazul:
- bunurilor furate, în condițiile în care persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;
 - calamităților naturale și cauzelor de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;
 - contractelor de leasing financiar având ca obiect bunuri de capital, care se reziliază, iar bunurile nu sunt restituite de utilizator în termenul prevăzut în contract, dacă locatorul/finanțatorul face dovada că a inițiat și a efectuat demersuri pentru recuperarea bunului;
 - bunurilor de capital folosite integral pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei.
90. O societate agricolă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal achiziționează semințe și îngrășăminte pentru realizarea producției agricole, pentru care deduce TVA. După recoltare, societatea distribuie o parte din produsele agricole către asociații săi. Distribuirea de produse agricole de către societatea agricolă către asociații săi, din punct de vedere al TVA, este:
- o livrare de bunuri scutită cu drept de deducere;
 - o livrare de bunuri scutită fără drept de deducere;
 - o operațiune neimpozabilă din punct de vedere al TVA;
 - asimilată unei livrări de bunuri efectuate cu plată.
91. Nu este considerată livrare de bunuri din punct de vedere al TVA:
- predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate, cu excepția contractelor de leasing;
 - orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului de active, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau a părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;
 - transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor în urma executării silit, dacă debitorul executat silit este o persoană impozabilă;
 - transferul alimentelor destinate consumului uman, aflate aproape de expirarea datei durabilității minimale, în situația în care acesta este efectuat potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare.

92. Din punct de vedere al TVA, expedierea unui bun din România în alt stat membru al UE de către persoana impozabilă pentru a fi utilizat temporar în scopul prestării de servicii în statul membru de destinație, de către persoana impozabilă stabilită în România, reprezintă:
- o livrare intracomunitară de bunuri;
 - un nontransfer;
 - o operațiune asimilată unei livrări intracomunitare de bunuri;
 - o prestare intracomunitară de servicii.
93. Din punct de vedere al TVA, nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată:
- transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;
 - furnizarea de programe informatice software standard prin internet sau prin orice altă rețea electronică și care este în principal automatizată, necesitând intervenție umană minimă;
 - transferul cu plată al unui sportiv de la un club sportiv la altul;
 - serviciile prestate în mod gratuit în cadrul perioadei de garanție de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.
94. Din punct de vedere al TVA, locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi:
- locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul;
 - locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului;
 - locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor;
 - locul unde se găsesc bunurile atunci când este inițiat exportul.
95. Firma X, dezvoltator imobiliar înregistrat în scopuri de TVA în România conform art 316, vinde un apartament persoanei fizice GP. Contractul de vânzare-cumpărare este autentificat în data de 10 iulie 2024 și prevede plata unui avans de 20% din prețul de vânzare în data de 15 iulie 2024 și a restului de preț în data de 10 decembrie 2024. Predarea apartamentului se va face în data de 12 iulie 2024 iar transmiterea dreptului de proprietate la data plății integrale a apartamentului. Faptul generator pentru livrarea apartamentului este la data de:
- 10 iulie 2024;
 - 15 iulie 2024;
 - 12 iulie 2024;
 - 10 decembrie 2024.
96. Firma X, înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 316, cu perioadă fiscală trimestrul calendaristic, în ianuarie 2024 optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare. În luna iulie 2024, cifra de afaceri cumulată realizată depășește plafonul de 4.500.000 lei. Firma X va aplica sistemul TVA la încasare:
- până la 30 iunie 2024;
 - până la 31 iulie 2024;
 - până la 30 septembrie 2024;
 - până la 31 decembrie 2024.
97. Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este constituită din:

- a. suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;
 - b. prețul de vânzare al serviciilor respective sau al unor servicii similare;
 - c. valoarea de piață a serviciilor respective;
 - d. prețul de cumpărare al serviciilor respective, la care se adaugă o marjă de profit rezonabilă.
98. Baza de impozitare a TVA pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă:
- a. orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută;
 - b. rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;
 - c. penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate;
 - d. dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăți cu întârziere.
99. În cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri, cursul de schimb utilizat pentru determinarea în lei a bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată este:
- a. cursul de la data înregistrării în contabilitate a achiziției intracomunitare de bunuri;
 - b. cursul de schimb comunicat de BNR pentru ultima zi din luna în care se face recepția bunurilor;
 - c. cursul de schimb comunicat de BNR pentru prima zi din luna în care se face recepția bunurilor;
 - d. cursul din data exigibilității taxei, indiferent de data la care sunt sau vor fi recepționate bunurile.
100. Cota redusă de TVA de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:
- a. livrarea de servicii de publicitate și marketing;
 - b. livrarea de medicamente de uz uman și veterinar;
 - c. livrarea de manuale școlare, cărți, ziare și reviste, pe suport fizic și/sau pe cale electronică, cu excepția celor care au, în totalitate sau în mod predominant, un conținut video sau un conținut muzical audio și a celor destinate exclusiv sau în principal publicității;
 - d. serviciile constând în permiterea accesului la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură și arheologice, grădini zoologice și botanice;.
101. Cota standard de TVA de 19% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:
- a. livrarea de servicii de publicitate și marketing;
 - b. livrarea de produse ortopedice;
 - c. livrarea de medicamente de uz uman și veterinar;
 - d. livrarea de energie termică în sezonul rece, destinată populației.
102. Următoarele operațiuni de interes general nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:
- a. meditațiile acordate în particular de cadre didactice din domeniul învățământului școlar, preuniversitar și universitar;
 - b. serviciile publice poștale, precum și livrarea de bunuri aferentă acestora;

- c. serviciile medicale veterinare;
- d. acordarea și negocierea de credite, precum și administrarea creditelor de către persoana care le acordă.

103. Taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă unui bun imobil achiziționat în anul 2021, utilizat pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, se ajustează:

- a. pe o perioadă de 5 ani;
- b. pe o perioadă de 20 de ani;
- c. pe o perioadă de 3 ani;
- d. pe o perioadă de 40 de ani.

104. Persoana impozabilă stabilită în România care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri este mai mare sau egală cu 300.000 lei, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA:

- a. până la data de 10 a lunii următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit;
- b. până la data de 30 a lunii celei în care plafonul a fost atins ori depășit;
- c. în ziua imediat următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit;
- d. până la data de 25 a lunii în care plafonul a fost atins ori depășit.

TEHNOLOGIA INFORMAȚIEI ȘI SISTEME COMPUTERIZATE

1. Calculați media aritmetică în condițiile în care toate evaluările sunt promovate. Identificați care este formula incorectă pentru a calcula media notelor, numai dacă fiecare notă individuală la examen este mai mare ca cinci.

	A	B	C	D
36	Calculul mediei, numai dacă fiecare notă individuală la examen depășește nota 5			
37	Nota la Examen_1	9		
38	Nota la Examen_2	5		
39	Nota la Examen_3	8		
40	Nota la Examen_4	4		
41	Nota la Examen_5	5		
42	Medie note examene	?		

Răspunsuri:

- a) =IF(COUNTIF(B37:B41;"<5")=0; AVERAGE(B37:B41);"Nepromovat";
 b) =IF(COUNTIF(B37:B41;"<5")<>0;"Nepromovat"; AVERAGE(B37:B41));
 c) =IF(COUNTIF(B37:B41;">=5")=COUNT(B37:B41);AVERAGE(B37:B41);
 "Nepromovat");
 d) =IF(COUNTIF(B37:B41;">=5")=COUNT(A37:A41);AVERAGE(B37:B41);
 Nepromovat.
2. Identificați care dintre următoarele formule localizează valorile duplicat într-o formatare condițională?

	A
18	Localizarea valorilor duplicat
19	Cod identificare
20	345
21	356
22	125
23	876
24	986
25	345
26	986
27	509

Răspunsuri:

- a) =COUNTIF(\$A\$20:\$A\$27;A20)>1;
 b) =COUNTIF(\$A\$20:\$A\$27;A20)=1;
 c) =COUNTIF(\$A\$20:\$A\$27;A20)<1;
 d) =COUNT(A20:A27)=1.

3. Plecând de la un exemplu de gestiune a cantităților vândute (fără TVA) se dorește a se determina printr-o formulă Excel numărul de celule vide ale câmpului "Denumire produs". Care dintre următoarele variante este corectă?

	A	B	C	D	E
2	Denumire produs	Data vanzării	Cantitate vanduta	Pret	Valoare
3	Produs1	06.03.2022	125	560,0 lei	70.000 lei
4	3698	07.03.2022	250	310,0 lei	77.500 lei
5	Produs3	07.04.2022	300	25,0 lei	7.500 lei
6		18.03.2022	200	56,0 lei	11.200 lei
7	Produs5	18.03.2022	180	310,0 lei	55.800 lei
8	Produs6	18.03.2022	156	250,0 lei	39.000 lei

Răspunsuri:

- a) =COUNT(A3:A8);
 b) =COUNTA(A3:A8);
 c) =COUNTBLANK(A3:A8);
 d) =COUNTIF(A3:A8;"blank").
4. Câte produse conține câmpul A2:A9, dacă numărul acestora este calculat cu formula =COUNT(A2:A9)?

	A
1	Denumire produs
2	Produs1
3	36985
4	Produs3
5	
6	Produs3
7	Produs4
8	
9	Produs5

Răspunsuri:

- a) 1;
 b) 2;
 c) 5;
 d) 8.
5. Câte produse conține câmpul A2:A9, dacă numărul acestora este calculat cu formula =COUNTA(A2:A9)?

	A
1	Denumire produs
2	Produs1
3	36985
4	Produs3
5	
6	Produs3
7	Produs4
8	
9	Produs5

Răspunsuri:

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

6. Plecând de la un exemplu de gestiune a cantităților vândute (fără TVA), se dorește a se determina printr-o formulă numărul de produse facturate, în cantități cuprinse între 200 și 400.

	A	B	C	D	E
2	Denumire produs	Data vanzării	Cantitate vanduta	Pret	Valoare
3	Produs1	06.03.2022	125	560,0 lei	70.000 lei
4	Produs2	07.03.2022	250	310,0 lei	77.500 lei
5	Produs3	07.04.2022	300	25,0 lei	7.500 lei
6	Produs4	18.03.2022	200	56,0 lei	11.200 lei
7	Produs5	18.03.2022	180	310,0 lei	55.800 lei
8	Produs6	18.03.2022	156	250,0 lei	39.000 lei

Care dintre următoarele variante este corectă ?

Răspunsuri:

- a) =COUNTIFS(C3:C8;">=200";C3:C8;"<400");
- b) =COUNTIFS(C3:C8;C3:C8;">=200";C3:C8;"<400");
- c) =COUNTIFS(C3:C8;">=200";"<400");
- d) =COUNTIF (C3:C8;">=200";"<400").

7. Plecând de la datele prezentate în catalogul de mai jos, să se desemneze formula corectă care calculează media notelor candidaților promovați.

	B	C	D
29	Data evaluare	Nume prenume	Nota evaluare
30	14.04.2022	Popescu Ion	6
31	14.04.2022	Diaconescu Tiberiu	6
32	14.04.2022	Margineanu Diana	10
33	14.04.2022	Campeanu Anca	7
34	15.04.2022	Barbu Mihaela	9
35	15.04.2022	Bodea Tiberiu	5
36	15.04.2022	Selaru Dan	5
37	15.04.2022	Caraman Angela	2

Răspunsuri:

- a) =AVERAGEIFS(D30:D37;D30:D37;">=5";"<=10");
- b) =AVERAGEIFS(D30:D37;D30:D37;">=5");
- c) =AVERAGEIF(D30:D37;">=5");
- d) =AVERAGEIF(D30:D37;">=5"; "<=10").

8. Care dintre formulele de consultare plasate în celula D18 este corectă și completă? Formula recuperează din nomenclatorul de personal B5:D14 numele și prenumele angajatului, în funcție de consultarea mărcii.

	B	C	D
	Marca	Nume Prenume	Salariul incadrare
5			
6	8	Popescu Marius	3.200 lei
7	9	Albu Constanta	2.510 lei
8	10	Popa Florin	2.100 lei
9	11	Cucuiat Mihaela	4.350 lei
10	12	Greus Marcel	3.850 lei
11	13	Iorga Marian	3.200 lei
12	14	Manta Carmen	2.800 lei
13	15	Nedelcu Maria	2.500 lei
14	16	Vasilii Marcela	3.000 lei
15			
16	Marca >	10	
17			
18		Nume Prenume>	?

Răspunsuri:

- a) =VLOOKUP(C10;B5:D14;2);
 - b) =VLOOKUP(C10;B5:D14;2;FALSE);
 - c) =VLOOKUP(B6;B5:D14;2;TRUE);
 - d) =VLOOKUP(B6;B14;B5:D14;2;FALSE).
9. Care dintre următoarele formule de consultare NU efectuează un test de existență a cheii de consultare (C16), în tabelul de consultare (B5:D14)?

	B	C	D
	Marca	Nume Prenume	Salariul de incadrare
5			
6	8	Popescu Marius	3.200 lei
7	9	Albu Constanta	2.510 lei
8	10	Popa Florin	2.100 lei
9	11	Cucuiat Mihaela	4.350 lei
10	12	Greus Marcel	3.850 lei
11	13	Iorga Marian	3.200 lei
12	14	Manta Carmen	2.800 lei
13	15	Nedelcu Maria	2.500 lei
14	16	Vasilii Marcela	3.000 lei
15			
16	Marca >	20	
17			
18			?

În mod normal se dorește a se recupera coloana 3 (Salariul de încadrare) ce corespunde mărcii a cărei valoare este editată în celula C16. Dacă valoarea mărcii nu este găsită în tabelul de consultare, atunci se afișează valoarea nulă (zero), altfel se afișează valoarea salariului de încadrare.

Care dintre cele patru formule, NU este echivalentă cu celelalte trei?

Răspunsuri:

- a) =IF(ISNA(VLOOKUP(C16;B5:D14;3;FALSE));0;(VLOOKUP(C16;B5:D14;3)));
- b) =IFERROR(VLOOKUP(C14; B5:D14;3;FALSE);0);
- c) =IF(ISERROR(VLOOKUP(C16;B5:D14;3;FALSE));0;(VLOOKUP(C16;B5:D14;3;FALSE)));
- d) =IF(VLOOKUP(C16;B5:D14;3;FALSE)=FALSE();0;VLOOKUP(C16;B5:D14;3;FALSE)).

10. Se dorește extragerea "cantității livrate" în celula D17, dintr-un tabel (B3:F13), în funcție de "Nume client" (B16) și "Denumire produs" (B18).

Care dintre următoarele formule extrage cantitatea a 123 bucăți, aferentă Produsului 4, livrat de Clientul2?

Observație: funcția editată în celula D17 este universală, capabilă să extragă orice cantitate de produs livrat oricărui client.

	A	B	C	D	E	F
	Nume Client →					
	Denumire produs ↓	Client 1	Client 2	Client 3	Client 4	Client 5
3						
4	Produs 1	162 buc.	189 buc.	180 buc.	192 buc.	106 buc.
5	Produs 2	104 buc.	104 buc.	18 buc.	20 buc.	124 buc.
6	Produs 3	64 buc.	26 buc.	87 buc.	39 buc.	137 buc.
7	Produs 4	57 buc.	123 buc.	51 buc.	200 buc.	74 buc.
8	Produs 5	64 buc.	58 buc.	159 buc.	88 buc.	194 buc.
9	Produs 6	99 buc.	106 buc.	106 buc.	154 buc.	105 buc.
10	Produs 7	11 buc.	88 buc.	104 buc.	58 buc.	95 buc.
11	Produs 8	36 buc.	7 buc.	193 buc.	7 buc.	70 buc.
12	Produs 9	54 buc.	91 buc.	52 buc.	63 buc.	48 buc.
13	Produs 10	112 buc.	171 buc.	151 buc.	168 buc.	141 buc.
14						
15						
16	Nume Client	Client 2				
17			Cantitate Produs	123 buc.		
18	Denumire Produs	Produs 4				
19						

Răspunsuri:

- a) =HLOOKUP(B16;A3:F13;MATCH(B18;A3:A13;0));
- b) =HLOOKUP(B16;B3:F13;MATCH(B18;A3:A13;0));
- c) =HLOOKUP(B16;B3:F13;3);
- d) =VLOOKUP(B16;B3:F13;MATCH(B18;A3:A13;0)).

11. Se dorește extragerea” cantității livrate” în celula D17, dintr-un tabel de consultare, în funcție de” Nume client” (B16) și” Denumire produs” (B18).

Care dintre următoarele formule extrage cantitatea de 200 bucăți, aferentă Produsului 4, livrat de Clientul4?

Observație: funcția editată în celula D17 este universală, capabilă să extragă orice cantitate de produs livrată oricărui client.

	A	B	C	D	E	F
	Nume Client →					
	Denumire produs ↓	Client 1	Client 2	Client 3	Client 4	Client 5
3						
4	Produs 1	162 buc.	189 buc.	180 buc.	192 buc.	106 buc.
5	Produs 2	104 buc.	104 buc.	18 buc.	20 buc.	124 buc.
6	Produs 3	64 buc.	26 buc.	87 buc.	39 buc.	137 buc.
7	Produs 4	57 buc.	123 buc.	51 buc.	200 buc.	74 buc.
8	Produs 5	64 buc.	58 buc.	159 buc.	88 buc.	194 buc.
9	Produs 6	99 buc.	106 buc.	106 buc.	154 buc.	105 buc.
10	Produs 7	11 buc.	88 buc.	104 buc.	58 buc.	95 buc.
11	Produs 8	36 buc.	7 buc.	193 buc.	7 buc.	70 buc.
12	Produs 9	54 buc.	91 buc.	52 buc.	63 buc.	48 buc.
13	Produs 10	112 buc.	171 buc.	151 buc.	168 buc.	141 buc.
14						
15						
16	Nume Client	Client 4				
17			Cantitate Produs	200 buc.		
18	Denumire Produs	Produs 4				

Răspunsuri:

- a) =VLOOKUP(B16;B3:F13;MATCH(B16;A3:F3;0);FALSE);
- b) =VLOOKUP(B18;A3:F13;MATCH(B16;A3:A13;0);FALSE);
- c) =VLOOKUP(B18;B3:F13;MATCH(B16;A3:F3;0);FALSE);
- d) =VLOOKUP(B18;A3:F13;MATCH(B16;A3:F3;0)).

12. Care dintre următoarele formule NU calculează EXACT vechimea în ani în celula B45?

	A	B
43	Data curenta ----->	25.07.2022
44	Data angajării	Ani vechime
45	01.11.1986	35

Răspunsuri:

- a) =ROUND((TODAY()-A45)/365;0);
- b) =INT((TODAY()-A45)/365);
- c) =TRUNC((NOW()-A45)/365;2);
- d) =DATEDIF(A45;B43;"Y").

13. Se calculează sporul de vechime, ca procent aplicat la salariul de bază.

Care dintre următoarele structuri condiționale NU este adevărată?

	A	B	C	D
43	Data curenta ----->	27.07.2022		
44	Data angajării	Ani vechime	Salariu Bază	Spor vechime
45	01.11.1986	35	3.700 lei	925 lei

Răspunsuri:

- a) =IF(AND(B45>0;B45<3);0;
IF(AND(B45>=3;B45<5);C45*5%;
IF(AND(B45>=5;B45<10);C45*10%;
IF(AND(B45>=10;B45<15);C45*15%;
IF(AND(B45>=15;B45<20);C45*20%;C45*25%)))));
- b) =IF((B45>0;B45<3);0;
IF((B45>=3;B45<5);C45*5%;
IF((B45>=5;B45<10);C45*10%;
IF((B45>=10;B45<15);C45*15%;
IF((B45>=15;B45<20);C45*20%;C45*25%)))));
- c) =IF(B45<3;0;
IF(B45<5;C45*5%;
IF(B45<10;C45*10%;
IF(B45<15;C45*15%;
IF(B45<20;C45*20%;C45*25%)))));
- d) =IF(B45>20;C45*25%;
IF(B45>15;C45*20%;
IF(B45>10;C45*15%;
IF(B45>5;C45*10%;
IF(B45>3;C45*5%;0)))).

14. Care expresie verifică cerința ca media notelor celor trei teste să se calculeze numai dacă fiecare notă este de promovare (peste 5).

	A	B	C	D	E
52		Test1	Test2	Test3	Medie
53	Punctaj teste	6	7		4 Fail

Răspunsuri:

- a) =IF(B53>=5;IF(C53>=5;IF(D53>=5;AVERAGE(B53:D53);"Fail");"Fail");"Fail");
- b) =IF(B53<5;IF(C53<5;IF(D53<5;"Fail";AVERAGE(B53:D53));AVERAGE(B53:D53));
AVERAGE(B53:D53));

- c) =IF(B53<5;"Fail";AVERAGE(B53:D53));IF(C53<5;"Fail";
AVERAGE(B53:D53));IF(D53<5;"Fail";AVERAGE(B53:D53));
d) =IF(B53<5;C53<5;D53<=5;"Fail";AVERAGE(B53:D53)).

15. În celula A10 se calculează o sumă a valorilor. La efectuarea unei operații, formula sau funcția Excel va conține, fie adresele celulelor participante la calcul, fie numele de câmp al acestora, denumită "Valoare".

	A	B	C
1	Valoare		
2	123		
3	234		
4	345		
5	456		
6	567		
7	678		
8	789		
9	=SUM(Valoare)		
10	SUM(number1; [number2]; ...)		

Răspunsuri:

- a) =SUM(Valoare);
b) =SUM("Valoare");
c) =SUM(A2:A8);
d) =SUM(\$A\$2:\$A\$8).

16. Ce execută următoarea funcție EXCEL?

=SUM(Sheet1:Sheet4!A1)

Răspunsuri:

- a) Însușește conținutul celulei A1 dintr-o plajă continuă de foi de calcul, de la Sheet1, la Sheet4;
b) Însușește conținutul celulei A1 dintr-o plajă discontinuă de foi de calcul, din Sheet1 și Sheet4;
c) Însușește conținutul celulei A1 din toate sheet-urile;
d) Însușește conținutul celulei A1 din toate foile de calcul ale registrului de lucru Excel, cu excepția foilor de calcul Sheet1, Sheet2, Sheet3 și Sheet4.

17. Care dintre următoarele funcții EXCEL însușește valorile conținute în celula A1, din foile de calcul Sheet1, Sheet2 și Sheet3 și celula B1 din foaia de calcul Sheet4 ?

Răspunsuri:

- a) =SUM(Sheet1:Sheet3!A1:B1);
b) =SUM(Sheet1:Sheet3!A1;B1);
c) =SUM(Sheet1:Sheet3!A1;Sheet4!B1);
d) =SUM(Sheet1!A1:Sheet3!A1;Sheet4!B1).

18. Cum se numește referința celulară \$A\$1, utilizată de o formulă Excel?

Răspunsuri:

- a) Referință relativă;
- b) Referință absolută;
- c) Referință mixtă, cu blocarea coloanei A;
- d) Referință mixtă, cu blocarea liniei 1.

19. Excel poate utiliza, manipula și calcula date ce provin din fișiere diferite. Astfel, se pot construi formule externe ce conțin, pe lângă referințele tridimensionale cunoscute (foi de calcul), și referințe externe, sub forma unor nume de fișiere Excel, surse ce participă cu date la formulele editate în fișierul curent.

Care este caracterul utilizat pentru a desemna o referință externă de tip fișier, ce este utilizată într-o formulă?

Răspunsuri:

- a) ! - Semnul exclamării;
- b) () – Perechi de paranteze rotunde;
- c) [] – Perechi de paranteze pătrate;
- d) {} – Perechi de acolade.

20. Care este caracterul utilizat pentru a despărți numele unei foi de calcul (Sheet) de coordonatele celulare (coloană-linie), într-o formulă ce utilizează referințe celulare tridimensionale?

Răspunsuri:

- a) \$ - Dolarul;
- b) # - Diezul;
- c) ! - Semnul exclamării;
- d) = - Egalul().

21. B6 În Excel, există o tehnică de copiere a unei formule-sursă ce constă în generarea de copii multiple la nivelul unui câmp destinație, prin intermediul unei formule matriceale. Pentru a introduce simultan aceeași formulă într-o plajă de celule, se procedează în felul următor:

- se selectează câmpul (pe linie sau pe coloană) în care se dorește a se edita formula matriceală;
- pe selecția realizată se va introduce formula respectivă (în care se pot specifica și adrese absolute);

Care este acțiunea de încheiere (validare) a formulei astfel introduse?

Răspunsuri:

- a) <Alt>+<Enter>;
- b) <Ctrl>+<Enter>;
- c) <Shift>+<Enter>;
- d) <Alt>+<Shift>+<Enter>.

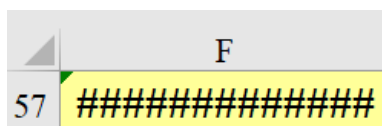
22. Formatul Date (dată calendaristică) afișează elementele din celule în format dată calendaristică.

Care este natura unui element de tip dată calendaristică ?

Răspunsuri:

- a) Text;
- b) Număr;
- c) Valoare logică;
- d) Frație dublă.

23. În urma execuției unei formule se afișează un șir de caractere de tip diez (#####)



Răspunsuri:

- a) Formula este eronată, din punctul de vedere al rezultatului returnat;
- b) Formatarea rezultatului formulei este neconformă;
- c) Spațiul de afișare a rezultatului este prea mic, din cauza înălțimii rândului;
- d) Spațiul de afișare a rezultatului este prea mic, din cauza lățimii coloanei.

24. Ce rezultat returnează următoarea formulă Excel?

=SUM(100;200;"AAA")

Răspunsuri:

- a) 300;
- b) Zero (0);
- c) Valoarea de eroare #VALUE!;
- d) Valoarea de eroare #NAME!.

25. În urma execuției unei formule ce calculează media notelor la cinci teste se afișează o valoare. Ce returnează formula?

	I	J	K	L	M	N	O	P
68	Note la evaluare:							
69	Test1	Test2	Test3	Test4	Test5	Medie		
70						=AVERAGE(I70:M70)		
71						AVERAGE(number1; [number2]; ...)		

Răspunsuri:

- a) Valoarea de eroare #VALUE!;
- b) Valoarea de eroare #REF!;

- c) Valoarea de eroare #N/A!;
- d) Valoarea de eroare #DIV/0!.

26. Pornind de la un tabel de personal ce conține marca (ca element de identificare a salariatului), numele și prenumele și salariul de încadrare, precizați ce valoare va returna funcția de consultare VLOOKUP?

	A	B	C	D
5		Marca	Nume Prenume	Salariul de încadrare
6		8	Popescu Marius	3.200 lei
7		9	Albu Constanta	2.510 lei
8		10	Popa Florin	2.100 lei
9		11	Cucuiat Mihaela	4.350 lei
10		12	Greus Marcel	3.850 lei
11		13	Iorga Marian	3.200 lei
12		14	Manta Carmen	2.800 lei
13		15	Nedelcu Maria	2.500 lei
14		16	Vasiliu Marcela	3.000 lei
15				
16		Marca >	20	=VLOOKUP(C16;B5:D14;2)

Răspunsuri:

- a) #N/A!;
- b) Vasiliu Marcela;
- c) 3.000 lei;
- d) Blank.

27. Pornind de la un tabel de personal ce conține marca (ca element de identificare a salariatului), numele și prenumele și salariul de încadrare, precizați ce valoare va returna funcția de consultare VLOOKUP ?

	A	B	C	D	E
5		Marca	Nume Prenume	Salariul de încadrare	
6		8	Popescu Marius	3.200 lei	
7		9	Albu Constanta	2.510 lei	
8		10	Popa Florin	2.100 lei	
9		11	Cucuiat Mihaela	4.350 lei	
10		12	Greus Marcel	3.850 lei	
11		13	Iorga Marian	3.200 lei	
12		14	Manta Carmen	2.800 lei	
13		15	Nedelcu Maria	2.500 lei	
14		16	Vasiliu Marcela	3.000 lei	
15					
16		Marca >	17	=VLOOKUP(C16;B5:D14;3;FALSE)	

Răspunsuri:

- a) #N/A!;
- b) Vasiliu Marcela;
- c) 3.000 lei;
- d) Zero.

28. Care dintre următoarele formule extrag din textul "CAFR", șirul de caractere "CAF" ?

Răspunsuri:

- a) =UPPER(LEFT("CAFR";3));
- b) =LEFT(CAFR;3);
- c) =EXACT("CAFR";"CAF");
- d) =MID(CAFR;1;3).

29. Care dintre următoarele formule calculează suma valorilor pe plaja de celule A40:A45, doar pentru "valorile interne" ale codului de produs, situate între caracterele 3 și 4 (valorile disociate ale unui cod compozit). Formula este matriceală și se introduce pentru toate valorile odată.

	A		
39	Cod Produs		
40	12	31	234
41	12	33	212
42	23	45	657
43	35	78	903
44	21	34	123
45	45	68	950
46	?		

Răspunsuri:

- a) =SUM(MID(A40:A45;3;2));
- b) =SUM(VALUE(MID(A40:A45;3;2)));
- c) =SUM(MID(A40:A45;3;1); MID(A40:A45;4;1));
- d) =SUM(A40:A45-LEFT(A40:A45;2)-RIGHT(A40:A45;3)).

30. Se dorește extragerea NUMELUI în celula D19, din agregatul NUME PRENUME (C19).

Care dintre formulele următoare operaționalizează această cerință?

Formula va fi utilizată pentru copiere pe coloana D și va fi "universală", pentru orice agregat NUME PRENUME.

	C	D	E
17	<u>Nume Prenume</u>	<u>Extragerea NUMELUI</u>	
19	ALBU Constanța	?	

Răspunsuri:

- a) =LEFT(C19;SEARCH(" ";C19));
- b) =LEFT(C19;SEARCH(" ";C19)-1);
- c) =LEFT(C19;4);
- d) =MID(C19;1,4).

31. Care dintre următoarele formule calculează pe plaja de celule E4:E13 distribuția notelor la examen (B4:B638) obținute de candidați identificați prin coduri?

	A	B	C	D	E
2				Distribuția notelor	
3	Cod candidat	Nota Examen		Nota	Număr note
4	554	8,25		1	?
5	299	8,75		2	?
6	331	8,25		3	?
7	190	10,00		4	?
8	531	9,00		5	?
9	271	10,00		6	?
10	549	7,25		7	?
11	715	2,50		8	?
12	104	6,50		9	?
13	589	8,25		10	?
14	300	1,00	Total note =		0
637	356	8,50			
638	122	9,50			

Răspunsuri:

- a) =COUNTIF(B4:B638;D4);
- b) =COUNTIF(\$B\$4:\$B\$638;D4);
- c) =COUNTIF(B4:B638;\$D\$4);
- d) =FREQUENCY(B4:B638;D4:D13).

32. Plecând de la o bază de date de asigurări, definită pe coordonatele A2:H22, să se aleagă formula corectă (A28) din câmpul de criterii pentru afișarea persoanelor care au încheiat polițe de asigurare în aceeași lună cu Popescu Sorina.

	A	B	C	D	E	F	G	H
2	Nume și Prenume asigurat	Localitate asigurat	Data asigurării	Tipul asigurării	Suma asigurată	Agent de asigurare	Comision agent de asigurare	Valoare comision
3	Cornea Irina	București	07.01.17	Asigurare de viață	63.840 lei	Cristea Marian	4,00%	2.554 lei
22	Zamfir Tatiana	Constanța	04.04.17	CASCO	13.440 lei	Cristea Marian	4,00%	538 lei

	A
26	Câmp criterii
27	
28	?

Răspunsuri:

- a) =C3= VLOOKUP("Popescu Sorina";\$A\$2:\$H\$22;3;FALSE);
- b) =MONTH(C3)=MONTH(VLOOKUP("Popescu Sorina";\$A\$2:\$H\$22;3;FALSE));
- c) =MONTH(VLOOKUP("Popescu Sorina";\$A\$2:\$H\$22;3;FALSE));
- d) =AND(MONTH(C3)= A3;A3="Popescu Sorina").

33. Plecând de la o bază de date de personală, definită pe coordonatele A3:H24, să se aleagă formula corectă (B31) din câmpul de criterii (A30:B31) pentru a afișa lista salariaților care au fost angajați în ultimii 10 ani în departamentul IT.

	A	B	C	D	E	F	G	H
3	Marca	Nume Prenume	Data nașterii	Filiala	Departament	Data angajării	Vechime	Salariu încadrare
4	100	POPESCU Viorel	25.12.90	Cluj	IT	03.04.14	8 ani	2.456 lei
5	107	MIHAI Carmen	04.09.77	București	IT	13.09.04	17 ani	1.900 lei
24	135	VISAN Alexandra	05.02.87	Oradea	Contabilitate	19.09.00	21 ani	2.600 lei

	A	B
29	Câmp criterii	
30	Departament	Ultimii 10 ani
31	IT	?

Răspunsuri:

- a) =DATE(F4)=YEAR(F4)-10;
 b) =YEAR(F4)= YEAR(F4)-10;
 c) =EDATE(F4)>=EDATE(TODAY());-120);
 d) =F4>=EDATE(TODAY());-10*12).
34. Plecând de la o bază de date ce memorează facturile emise pe clienți, definită pe coordonatele A4:K24, să se aleagă formula corectă (B31) din câmpul de criterii (A30:B31) pentru a afișa lista facturilor emise în anul curent (indiferent care va fi acela).

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
4	Cod Client	Nume Client	Localitate Client	Număr factură	Data facturii	Număr zile grație	Data scadenței	Valoarea facturii	Plătit	Majorări	TOTAL Valoare
5	101	Client1	Constanta	456.853	lun, 24 ian 2022	20 days	lun, 21 feb 22	12.520 lei	DA	-	12.520 lei
24	102	Client2	Bucuresti	456.863	sâm, 12 nov 2022	20 days	vin, 9 dec 22	56.100 lei	NU	-	56.100 lei

	B	C
29	CÂMP CRITERII	
30	Anul curent	
31	?	

Răspunsuri:

- a) =YEAR(E5)=2022;
 b) =E5=YEAR(TODAY());
 c) =E5=YEAR(2022);
 d) =YEAR(E5)=YEAR(TODAY()).
35. Plecând de la o bază de date ce memorează facturile emise pe clienți, definită pe coordonatele A5:K25, să se aleagă formula care NU este corectă (F37) din câmpul de criterii (B31:D32) pentru a afișa numărul facturilor emise în anul curent, luna curentă (câmpul de criterii a fost deja completat și se presupune a fi corect).

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
5	Cod Client	Nume Client	Localitate Client	Număr factură	Data facturii	Număr zile grație	Data scadenței	Valoarea facturii	Plătit	Majorări	Numărul de luni și de zile de la Data scadenței
6	101	Client1	Constanta	456.853	lun, 24 ian 2022	20 zile	lun, 21 feb 22	12.520 lei	DA		- achitat
7	105	Client5	Arad	456.854	joi, 24 feb 2022	-	joi, 24 feb 22	15.600 lei	NU	13.619 lei	5 luni 9 zile
25	102	Client2	Bucuresti	456.863	joi, 8 dec 2022	10 zile	joi, 22 dec 22	56.100 lei	NU		- Plată în curs

	B	C	D	F
30	CÂMP CRITERII			FORMULA
31	Plătit	Luna curentă	An curent	?
32	NU	FALSE	TRUE	

Răspunsuri:

- =DCOUNT(A5:K25;2; B31:D32);
- =DCOUNT(A5:K25;2; B32:D32);
- =DCOUNT(A5:K25;"Nume Client"; B31:D32);
- =DCOUNT(A5:K25;B5; B31:D32).

36. Plecând de la o bază de date ce memorează facturile emise pe clienți, definită pe coordonatele A5:K25, să se aleagă formula corectă (F61) din câmpul de criterii (B61:B62) pentru a afișa câte zile de grație s-au acordat pentru factura cu numărul 456.855? (câmpul de criterii a fost deja completat și se presupune a fi corect).

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
5	Cod Client	Nume Client	Localitate Client	Număr factură	Data facturii	Număr zile grație	Data scadenței	Valoarea facturii	Plătit	Majorări	Numărul de luni și de zile de la Data scadenței
6	101	Client1	Constanta	456.853	lun, 24 ian 2022	20 zile	lun, 21 feb 22	12.520 lei	DA		- achitat
7	105	Client5	Arad	456.854	joi, 24 feb 2022	-	joi, 24 feb 22	15.600 lei	NU	13.619 lei	5 luni 9 zile
25	102	Client2	Bucuresti	456.863	joi, 8 dec 2022	10 zile	joi, 22 dec 22	56.100 lei	NU		- Plată în curs

	A	B	F
59			
60	CÂMP CRITERII		FORMULA
61		Număr factură	?
62		456.855	

Răspunsuri:

- =DGET(A5:K25;4;A61:B62);
- =DGET(A5:K25;6;B61:B62);
- =DCOUNT(A5:K25;4;B61:B62);
- =VLOOKUP(B62;A5:K25;3;FALSE).

37. Dacă s-ar dori o reprezentare grafică de structură (de exemplu, structura încasărilor lunare pe clienți), ce tip de grafic ați utiliza?

Răspunsuri:

- Column;
- Line;
- Pie;
- Area.

38. Dacă s-ar dori o reprezentare grafică de amplitudine (de exemplu, reprezentarea mărimii salariilor maxime, minime și medii pe compartimente), ce tip de grafic ați utiliza?

Răspunsuri:

- a) Column;
- b) Line;
- c) Pie;
- d) Stock.

39. Pentru o reprezentare grafică de structură (parte, la întreg), cu câte serii de date ați construi un grafic sectorial (Pie)?

Răspunsuri:

- a) singură serie de date;
- b) Două serii de date;
- c) Trei serii de date;
- d) Între trei și cinci serii de date.

40. Pentru o reprezentare grafică de amplitudine, cu câte serii de date ați construi un grafic "bursier" (Stock)?

Răspunsuri:

- a) singură serie de date;
- b) Două serii de date;
- c) Trei serii de date;
- d) Între trei și cinci serii de date.

41. Într-o reprezentare grafică, numele seriilor de date reprezintă:

Răspunsuri:

- a) Numele categoriilor de date (pe axa absisei);
- b) Elementele legendei;
- c) Titlul ordonatei (axeii Y);
- d) Etichetele datelor.

42. Ce returnează formula următoare ?

$$=INT((MONTH(TODAY())/3)+1)$$

Răspunsuri:

- a) Ultima zi din luna curentă;
- b) Prima zi a lunii următoare;
- c) Luna curentă;
- d) Trimestrul curent.

43. Dacă este formulată o cerere informațională pentru a identifica o valoare scop sau obiectiv, cum ar fi: „cu cât (sau la cât) ar trebui modificată o valoare inițială pentru ca o valoare scop să atingă un prag specificat ?, ce instrument EXCEL de asistare a deciziei ați folosi ?”.

Răspunsuri:

- a) Instrumentul Solver;
- b) Instrumentul Subtotals;
- c) Instrumentul Goal Seek;
- d) Instrumentul Scenario Manager.

44. Dacă s-ar dori stabilirea cuantumului salariului de încadrare pentru un volum dat al salariului net și s-ar pune întrebarea "cât de mare ar trebui să fie salariul de încadrare (C7), pentru ca, adăugând toate sporurile și scăzând toate reținerile salariale, să se obțină un salariu net de 6.500 lei (C16)", problema s-ar rezolva prin tehnica valorii scop.

	A	B	C
6	SIMULARE CALCUL SALARIU NET		
7	Salariu de încadrare		7.850
8	Data angajării		01.11.86
9	Vechime (ani)		35
10	Spor de vechime (25%)	0,25	1.963
11	Total SALARIU BRUT		9.813
12	CAS (25%)	25%	2.453
13	Fond de sănătate - CASS (10%)	10%	981
14	Venit net (bază impozabilă)		6.378
15	Impozit pe salarii (10%)	10%	638
16	SALARIUL NET		5.740
17	Contribuție asiguratorie pentru muncă (2,25%)	2,25%	177
18	Total taxe de plătit la stat	43,3%	4.249
19	din care,		
20	Angajatul plătește statului	41,5%	4.072
21	Angajatorul plătește statului	1,8%	177

Care este celula modificabilă a instrumentului Goal Seek, pentru rezolvarea acestei cerințe?

Răspunsuri:

- a) C7;
- b) C11;
- c) C16;
- d) A16.

45. Ce instrument Excel de asistare a deciziei ați folosi pentru a simula un model economic ce a fost construit pentru a pune în evidență mai multe variante de proiect sau de buget?

Modelul de simulare conține mai multe ipotezele ce conduc la rezultate diferite prin intermediul valorilor luate de anumiți parametri.

Răspunsuri:

- a) Instrumentul Solver;
- b) Instrumentul Subtotals;
- c) Instrumentul Goal Seek;
- d) Instrumentul Scenario Manager.

46. Dacă din sintaxa funcției condiționale **IF(condiție; rezultat_1; rezultat_2)** lipsește argumentul *rezultat_1*, ce valoare va returna funcția ? Funcția este de tipul: IF(condiție;;rezultat_2). Altfel spus, ce se întâmplă dacă evaluarea condiției conduce către un rezultat „adevărat”, iar acesta lipsește din sintaxa funcției?

Răspunsuri:

- a) #N/A!;
- b) Zero;
- c) FALSE;
- d) Valoare returnată prin evaluarea ramurii ”neadevărat”.

47. Ce efect are declararea următorului format personalizat (Custom): @*. (arond+asterisc+punct) ?

Răspunsuri:

- a) Inhibă afișarea zerourilor ne semnificative;
- b) Repetă caracterul punct, la stânga unui caracter numeric, până la umplerea celulei;
- c) Repetă caracterul punct, la dreapta unui caracter (text sau număr), până la umplerea celulei;
- d) Umple celula cu caracterul ”punct”.

48. Data calendaristică 04/08/2022 (în format european: zi/luna/an) a fost formatată personalizat (Custom) cu caracterele ”mmmm”. Care este rezultatul acestei formatări?

Răspunsuri:

- a) 0008;
- b) aug;
- c) august;
- d) 04 august;

49. Cum se copiază un stil de afișare în Excel?

Răspunsuri:

- a) Home→Copy, executată asupra celulei sursă și Home→Paste executată asupra selecției celulei sau celulelor destinație;
- b) Home→Copy, executată asupra celulei sursă și Home→PasteSpecial→Values, executată asupra selecției celulei sau celulelor destinație;
- c) Home→Copy, executată asupra celulei sursă și Home→PasteSpecial→Validation, executată asupra selecției celulei sau celulelor destinație;
- d) Home→Copy, executată asupra celulei sursă și Home→PasteSpecial→Formats, executată asupra selecției celulei sau celulelor destinație.

50. Care dintre următoarele funcții statistice efectuează rotunjirea la un multiplu de rotunjire?

Răspunsuri:

- a) ROUND;
- b) ROUNDUP;

- c) ROUNDDOWN;
- d) MROUND.

51. Care este identificatorul ultimei coloane Excel?

Răspunsuri:

- a) XFD
- b) 16384
- c) 1048576
- d) XBRL

52. Orice formulă Excel, editată într-o celulă începe întotdeauna cu semnul?

Răspunsuri:

- a) + (plus)
- b) (minus)
- c) = (egal)
- d) @ (arond)

53. Un fișier Excel poartă numele generic în limba engleză, de:

Răspunsuri:

- a) Worksheet
- b) Workbook
- c) Rangebook
- d) Celbook

54. Câte foi de calcul poate avea maxim un registru de lucru în Excel?

Răspunsuri:

- a) 128
- b) 255
- c) 1048
- d) 2096

55. Ce se întâmplă dacă se inserează o linie în Excel, în legătură cu numărul acestora?

Răspunsuri:

- a) Crește cu o unitate
- b) Rămâne constant
- c) Nu poate fi inserată o linie peste cele 1.048.576
- d) Se șterge ultima linie inserată anterior

56. Cate coloane are Excel ?

Răspunsuri:

- a) Un număr infinit de coloane
- b) 8.192

- c) 16.384
- d) 1.048.576

57. În celula D5 s-a editat o formulă cu adrese mixte ce calculează valoarea, ca produs dintre cantitate B5, preț C5, curs euro D2

	A	B	C	D	E
2			Curs Euro	4,984	
4	Denumire produs	Cantitate livrată	Preț unitar	Valoare produs	
5	Produs1	3 kg	120 €	=B5*\$C5*D\$2	

Alegeți structura corectă a formulei din celula D5, dacă se inițiază copierea formulei în celula alăturată din dreapta, E5

Răspunsuri:

- a) =C5*\$C5*E\$2
- b) =B5*\$C5*E\$2
- c) =C5*\$C5*D\$2
- d) =C5*\$D5*E\$2

58. Un cod numeric personal (CNP) este introdus în celula F10. La validarea prin Enter a valorii introduse, CNP-ul se afișează de forma:

F10		5031018420034	
	E	F	
10	CNP ->	5031018420034	
	E	F	
10	CNP ->	5,03102E+12	

Cum interpretați afișarea ?

Răspunsuri:

- a) Este un format numeric eronat
- b) Este un format științific
- c) Lățimea coloanei nu permite afișarea numărului
- d) Este vorba de depășirea capacității de stocare a numărului

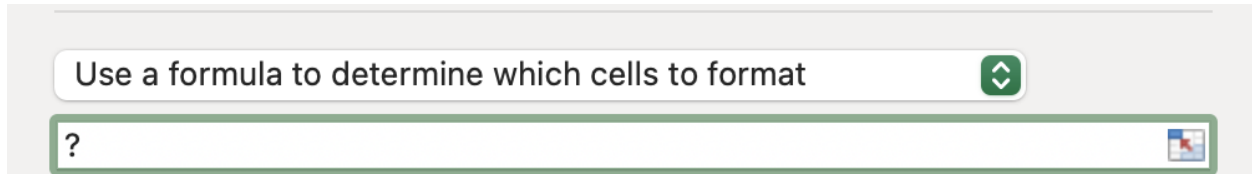
59. Care este anul de la care începe numărătoarea datelor calendaristice în Excel?

Răspunsuri:

- a) Anul zero
- b) 1900

- c) 2000
- d) Nu există o limită

60. Pentru a fixa cursorul în caseta de text în care se editează o formulă care să contribuie la formatarea condițională a unei celule sau câmp, se folosește tasta :



Răspunsuri:

- a) Tasta F2
- b) Tasta F4
- c) Tasta F5
- d) Tasta F9

61. Formatul **Date** (dată calendaristică) afișează elementele din celule în format dată calendaristică.

Care este natura unui element de tip dată calendaristică ?

Răspunsuri:

- a) Text
- b) Număr întreg
- c) Număr zecimal
- d) Valoare logică

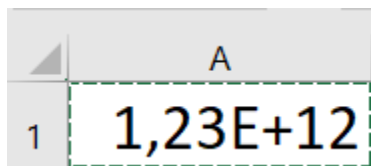
62. Ce rezultat ar avea aplicarea unui format personalizat de dată calendaristică de tipul ddd mmm yyy

asupra unei date calendaristice cu valoarea 18/10/2022 (cu localizare în RO)?

Răspunsuri

- a) 18 010 2022
- b) 18 Oct 022
- c) Mar Oct 2022
- d) 002 010 2022

63. Ce reprezintă valoarea introdusă în celula A1?



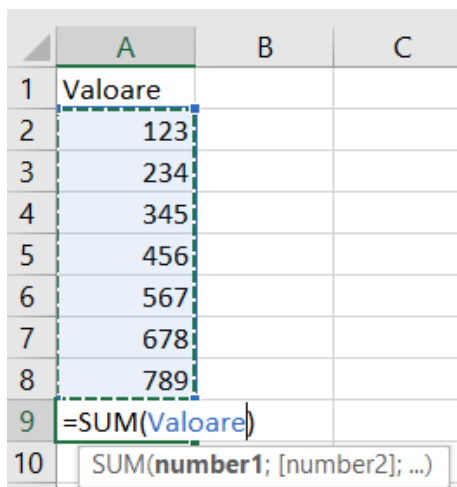
	A
1	1,23E+12

Rezultatul unui calcul ce generează o eroare

Răspunsuri:

- a) Este o aproximare a unui număr egal cu rezultatul lui $1,23 \times 10^{12}$
- b) Este un șir de caractere
- c) Este un număr stocat în format "text"
- d) Este vorba de depășirea capacității de stocare a numărului

64. În celula A9 se calculează o sumă a valorilor. La efectuarea unei operații, formula sau funcția Excel va conține, fie adresele celulelor participante la calcul, fie numele de câmp "Valoare" al acestora.



	A	B	C
1	Valoare		
2	123		
3	234		
4	345		
5	456		
6	567		
7	678		
8	789		
9	=SUM(Valoare)		
10	SUM(number1; [number2]; ...)		

Care dintre formulele utilizate **NU** este corectă ?

Răspunsuri:

- a) =SUM(Valoare)
- b) =SUM("Valoare")
- c) =SUM(A2:A8)
- d) =SUM(\$A\$2:\$A\$8)

65. Fie o distribuție statistică nerepetitivă a valorilor, definită pe plaja N6:N15.

	N	O
5	Valori	
6	1	
7	2	
8	3	
9	4	
10	5	
11	6	
12	7	
13	8	
14	9	
15	10	
16	=MODE(N6:N15)	

Ce returnează funcția MODE, în legătură cu cea mai frecventă apariție numerică identificată pe plaja N6:N15

Răspunsuri:

- Valoarea 55, calculată ca sumă a celor 10 elemente
- Valoarea 5,5, ca medie între valorile extreme
- Valoare de eroare #VALUE!
- Valoarea de eroare #N/A!

66. Fie "Produsul 1" evaluat cu un preț de 658 lei.

	A	B	C
	Denumire produs	Preț (lei)	Preț rotunjit la un multiplu de rotunjire de 500 lei
62			
63	Produs 1	658 lei	=MROUND(B63;500)

Dacă s-ar dori rotunjirea prețului din celula B63, la un multiplu de rotunjire de 500 lei, care ar fi rezultatul corect?

Răspunsuri:

- a) 658 lei
- b) 1000 lei
- c) 500 lei
- d) 0 lei

67. Ce returnează funcția RAND() ?

Răspunsuri:

- a) Un număr aleator, în format zecimal, între zero și unu
- b) Un număr aleator, în format zecimal, -0,000000001 și zero
- c) Un număr aleator, în format zecimal, -0,999999999 și unu
- d) Un număr serial, în format zecimal, între zero și unu

68. Ce rezultat returnează următoarea formulă Excel ?

=COUNTA(5;3;A;80;B)

Răspunsuri:

- a) 1200
- b) Zero (0)
- c) Valoarea de eroare #VALUE!
- d) 5

69. Care este formula corectă pentru a calcula o dată viitoare, decalată cu 9 luni în plus față de data curentă?

Răspunsuri:

- a) =EOMONTH(TODAY();9)
- b) =WORKDAY(TODAY();9)
- c) =DATEDIF(TODAY();9)
- d) =EDATE(TODAY();9)

70. Ce returnează expresia =MOD(ROW(A16);2)=1 ?

Răspunsuri:

- a) TRUE
- b) FALSE
- c) 1
- d) 0

71. Ce returnează următoarea formulă?

=CHOOSE(MONTH(TODAY());"Produs A";"Produs B";"Produs C";"Produs D")

Data calendaristică testată este ziua curentă, cu valoarea de 31 ianuarie 2022

Răspunsuri:

- a) Produs A
- b) Produs B
- c) Produs C
- d) Produs D

72. Ce valoare va returna formula = COLUMN(A:A)?

	A
1	=COLUMN(A:A)
2	
3	
1048575	
1048576	

Răspunsuri:

- a) A
- b) XFD
- c) 1
- d) 1048576

73. Dacă o valoare testată de funcția IFS se găsește în afara intervalului de valori testat succesiv, funcția va returna:

Răspunsuri:

- a) valoare identificată pe ultimul interval de valori testat
- b) Valoarea de nul (zero)
- c) #VALUE!
- d) #N/A

74. Se dorește extragerea NUMELUI în celula D19, din agregatul NUME PRENUME (C19).

Care dintre formulele următoare operaționalizează exact această cerință?

Formula va fi utilizată pentru copiere pe coloana D și va fi ”universală”, pentru orice agregat NUME PRENUME.

	C	D	E
17	<u>Nume Prenume</u>	<u>Extragerea NUMELUI</u>	
19	ALBU Constanța	?	

Răspunsuri:

- a) =LEFT(C19;SEARCH(" ";C19))
- b) =LEFT(C19;SEARCH(" ";C19)-1)
- c) =MID(C19;1,4)
- d) =RIGHT(C19;SEARCH(" ";C19))

75. Plecând de la o bază de date care gestionează facturile emise către clienți, definită pe coordonatele A2:I22 (din rațiuni de ergonomie a afișării, liniile 5-20 au fost ascunse), să se aleagă varianta corectă a câmpului de criterii pentru următoarea aserțiune:

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
	Cod Client	Nume Client	Localitate Client	Număr factură	Data facturii	Număr zile grație	Data scadenței	Valoarea facturii	Plătit
2									
3	101	Client1	Constanta	456.853	dum, 22 ian 2023	20 zile	vin, 17 feb 23	12.520 lei	DA
4	105	Client5	Arad	456.854	mie, 4 ian 2023	-	mie, 4 ian 23	15.600 lei	NU
21	107	Client7	Cluj	456.871	lun, 28 nov 2022	-	lun, 28 nov 22	81.000 lei	NU
22	102	Client2	Bucuresti	456.863	lun, 5 dec 2022	-	lun, 5 dec 22	56.100 lei	NU

Să se calculeze numărul facturilor emise în săptămâna curentă către clienții din Bucuresti și Arad. Se admite că prima zi a săptămânii este luni (1), iar ultima zi a săptămânii este duminică (7).

Care dintre arhitecturile câmpului de criterii este corectă pentru rezolvarea cerinței enunțate?

Răspunsuri:

a)

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
43		CÂMP CRITERII (B44:D46)				FORMULA de sintetizare			
44						=DCOUNT(A2:I22;8;B44:D46)			
45		Bucuresti	=WEEKDAY(E3;2)=WEEKDAY(TODAY())						
46		Arad	=WEEKDAY(E4;2)=WEEKDAY(TODAY())						

b)

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
43		CÂMP CRITERII (B44:D46)				FORMULA de sintetizare			
44		Localitate Client	Data facturii			=DCOUNT(A2:I22;8;B44:D46)			
45		Bucuresti	=WEEKDAY(E3;2)=WEEKDAY(TODAY())						
46		Arad	=WEEKDAY(E3;2)=WEEKDAY(TODAY())						

c)

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
43		CÂMP CRITERII (B44:D46)				FORMULA de sintetizare			
44		Localitate Client				=DCOUNT(A2:I22;8;B44:D46)			
45		Bucuresti	=WEEKDAY(E3;2)=WEEKDAY(TODAY();1)						
46		Arad	=WEEKDAY(E3;2)=WEEKDAY(TODAY();1)						

d)

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
43		CÂMP CRITERII (B44:D46)				FORMULA de sintetizare			
44		Localitate Client				=DCOUNT(A2:I22;8;B44:D46)			
45		Bucuresti	=WEEKDAY(E3;2)=WEEKDAY(TODAY();2)						
46		Arad	=WEEKDAY(E3;2)=WEEKDAY(TODAY();2)						

RĂSPUNSURI

TEORIA ȘI PRINCIPIILE CONTABILITĂȚII GENERALE

Întrebare	Răspuns
1	b
2	c
3	a
4	d
5	d
6	a
7	b
8	b
9	a
10	b
11	a
12	c
13	a
14	c
15	d
16	a
17	c
18	b
19	a
20	d
21	a
22	a
23	c
24	b
25	d
26	c
27	c
28	c
29	c
30	c
31	d
32	d
33	a
34	a

35	a
36	a
37	a
38	a
39	a
40	a
41	a
42	a
43	a
44	a
45	a
46	a
47	a
48	a
49	d
50	c
51	d
52	c
53	d
54	d
55	b
56	b
57	c
58	a
59	b
60	b

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

Întrebare	Răspuns
1	b
2	d
3	b
4	d
5	c
6	a
7	a
8	a

Întrebare	Răspuns
9	a
10	c
11	b
12	a
13	b
14	a
15	c
16	a
17	a
18	a
19	b
20	d
21	a
22	d
23	b
24	c
25	a
26	a
27	a
28	b
29	a
30	a
31	c
32	d
33	b
34	d
35	c
36	a
37	c
38	a
39	a
40	c
41	b
42	c
43	d
44	c
45	b
46	d
47	d
48	b
49	a
50	a

STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE

Întrebare	Răspuns
1	b
2	d
3	b
4	a
5	b
6	a
7	d
8	d
9	c
10	b
11	b
12	a
13	d
14	c
15	d
16	a
17	b
18	c
19	c
20	c
21	a
22	b
23	c
24	a
25	b
26	c
27	b
28	b
29	a
30	a
31	d
32	c
33	a
34	d
35	a
36	b
37	a

Întrebare	Răspuns
38	c
39	a
40	c
41	a
42	a
43	b
44	b
45	c
46	d
47	c
48	a
49	c
50	a
51	d
52	a
53	d
54	b
55	c
56	b
57	a
58	b
59	b
60	c

ANALIZĂ FINANCIARĂ

Întrebare	Răspuns
1	b
2	b
3	c
4	a
5	a
6	b
7	d
8	a
9	b
10	a

Întrebare	Răspuns
11	a
12	d
13	a
14	b
15	c
16	d
17	d
18	d
19	a
20	d
21	a
22	d
23	a
24	b
25	d
26	a
27	d
28	c
29	d
30	a
31	a
32	d
33	a
34	c
35	c
36	d
37	d
38	a
39	b
40	c
41	b
42	a
43	b
44	a
45	d
46	b
47	a
48	c

Întrebare	Răspuns
49	a
50	b
51	c
52	a
53	a
54	d
55	c
56	c
57	b
58	d
59	d
60	a
61	a
62	b
63	c
64	a
65	c
66	d
67	a
68	b
69	a
70	a
71	c
72	c
73	a
74	b
75	d
76	c
77	c
78	d
79	aa
80	c
81	a
82	d
83	d
84	b
85	d
86	b

Întrebare	Răspuns
87	a
88	b
89	a
90	a
91	d
92	c
93	b
94	b
95	c
96	d
97	a
98	a
99	c
100	a

CONTABILITATEA COSTURILOR ȘI MANAGERIALĂ

Întrebare	Răspuns	Întrebare	Răspuns
1	c	41	a
2	d	42	d
3	d	43	a
4	a	44	b
5	a	45	a
6	b	46	d
7	c	47	a
8	d	48	c
9	d	49	b
10	d	50	d
11	c	51	c
12	b	52	d
13	d	53	a
14	a	54	b
15	b	55	a
16	a	56	a
17	b	57	b
18	a	58	c
19	a	59	a
20	a	60	a
21	b	61	d
22	a	62	a
23	d	63	c

24	d	64	a
25	a	65	a
26	a	66	a
27	a	67	d
28	a	68	b
29	d	69	a
30	c	70	c
31	b	71	d
32	a	72	a
33	a	73	a
34	c	74	c
35	a	75	a
36	d	76	b
37	a	77	a
38	d	78	b
39	a	79	d
40	a	80	b

MANAGEMENTUL RISCULUI ȘI CONTROLUL INTERN

Întrebare	Răspuns
1	D
2	A
3	B
4	A
5	C
6	D
7	A
8	B
9	C
10	C
11	A
12	A
13	D
14	B
15	B
16	D
17	B
18	C
19	A
20	C
21	D
22	B

Întrebare	Răspuns
23	C
24	A

AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE

Întrebare	Răspuns
1	b
2	a
3	d
4	c
5	d
6	a
7	b
8	b
9	b
10	c
11	a
12	c
13	a
14	c
15	d
16	a
17	b
18	d
19	b
20	c

CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI

Întrebare	Răspuns
1	c
2	d
3	a
4	a
5	a
6	a
7	b

Întrebare	Răspuns
8	a
9	a
10	b
11	A
12	C
13	C
14	D
15	A
16	C
17	B
18	A
19	C
20	A

STANDARDE INTERNAȚIONALE DE AUDIT

Întrebare	Răspuns
1	c
2	a
3	d
4	d
5	a
6	c
7	d
8	b
9	d
10	a
11	a
12	b
13	d
14	c
15	c
16	b
17	a
18	b
19	d
20	d

ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ

Întrebare	Răspuns
1	a
2	d
3	d
4	d
5	c
6	d
7	c
8	d
9	c
10	d
11	b
12	a
13	c
14	b
15	d
16	a
17	c
18	a
19	b
20	b
21	d
22	a
23	b
24	c
25	a
26	b
27	c
28	d

LEGISLAȚIA PRIVIND SOCIETĂȚILE ȘI REGLEMENTĂRILE PRIVIND GVERNANȚA CORPORATIVĂ

Întrebare	Răspuns
1	d
2	a
3	b
4	c
5	a

Întrebare	Răspuns
6	a
7	c
8	a
9	b
10	d
11	c
12	a
13	a
14	d
15	c
16	d
17	c
18	b
19	b
20	d
21	a
22	a
23	d
24	a
25	b
26	c
27	c
28	a
29	d
30	a
31	d
32	b
33	d
34	c
35	d

LEGISLAȚIE FISCALĂ

Întrebare	Răspuns	Cadru legal
1	d	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL I - Dispoziții generale, Capitolul II - Aplicarea și modificarea Codului fiscal, ART. 3 - Principiile fiscalității:

		<p>Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:</p> <p>e) predictibilitatea impunerii asigură stabilitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii, pentru o perioadă de timp de cel puțin un an, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe și contribuții obligatorii.</p>
2	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL I - Dispoziții generale, CAPITOLUL II - Aplicarea și modificarea Codului fiscal, ART. 3 - Principiile fiscalității:</p> <p>Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:</p> <p>a) neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând prin nivelul impunerii condiții egale investitorilor, capitalului român și străin;</p>
3	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL I - Dispoziții generale, CAPITOLUL III -Definiții, art. 7 - Definiții ale termenilor comuni, pct. 1:</p> <p>În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:</p> <p>1. activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare generatoare de venituri;</p>
4	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL I - Dispoziții generale, CAPITOLUL III -Definiții, art. 7 - Definiții ale termenilor comuni, pct. 16:</p>

		<p>În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:</p> <p>16. impozitul pe profit amânat - impozitul plătit/recuperabil în perioadele viitoare în legătură cu diferențele temporare impozabile/deductibile dintre valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii și valoarea fiscală a acestora;</p>
5	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL I - Dispoziții generale, CAPITOLUL IV - Reguli de aplicare generală, ART. 9 - Moneda de plată și de calcul al impozitelor și taxelor, alin (1):</p> <p>(1) Impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii se plătesc în moneda națională a României.</p>
6	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL I - Dispoziții generale, CAPITOLUL III -Definiții, art. 7 - Definiții ale termenilor comuni, pct. 24:</p> <p>În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:</p> <p>24. organizație nonprofit - orice asociație, fundație, casă de ajutor reciproc sau federație înființată în România, în conformitate cu legislația în vigoare, dar numai dacă veniturile și activele asociației, casei de ajutor reciproc, fundației sau federației sunt utilizate pentru o activitate de interes general, comunitar sau fără scop patrimonial;</p>
7	b	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL I - Dispoziții generale, CAPITOLUL IV - Reguli de aplicare general, ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal, alin (1):</p> <p>(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale</p>

		acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.
8	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL I - Dispoziții generale, CAPITOLUL III -Definiții, art. 7 - Definiții ale termenilor comuni, pct. 32:</p> <p>În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:</p> <p>32. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;</p>
9	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL I - Dispoziții generale, CAPITOLUL III -Definiții, art. 7 - Definiții ale termenilor comuni, pct. 34: În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:</p> <p>34. profesii liberale - acele ocupații exercitate pe cont propriu de persoane fizice, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;</p>
10	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL I - Dispoziții generale, CAPITOLUL III -Definiții, art. 7 - Definiții ale termenilor comuni, pct. 31:</p> <p>În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:</p> <p>31. persoană juridică străină - orice persoană juridică ce nu este persoană juridică română și orice persoană juridică înființată potrivit legislației europene care nu are sediul social în România;</p>

11	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 26 - Provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve, alin (1), lit a):</p> <p>(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:</p> <p>a) rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicate asupra profitului contabil, la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz;</p>
12	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 15 - Reguli speciale de impozitare, al (2), lit d):</p> <p>(2) În cazul organizațiilor nonprofit, organizațiilor sindicale, organizațiilor patronale, la calculul rezultatului fiscal, următoarele tipuri de venituri sunt venituri neimpozabile:</p> <p>d) veniturile obținute din vize, taxe și penalități sportive sau din participarea la competiții și demonstrații sportive;</p>
13	b	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 25 – Cheltuieli, alin (4), lit l):</p> <p>(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:</p> <p>l) cheltuielile din reevaluarea imobilizărilor necorporale/mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări efectuate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;</p>
14	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 16 - Anul fiscal, al (4), lit. b):</p> <p>4) Când un contribuabil încetează în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă se încheie:</p>

		b) În cazul dizolvării urmate de lichidarea contribuabilului, la data încheierii operațiunilor de lichidare, dar nu mai târziu de data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent;
15	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 31 - Pierderi fiscale, alin (1):</p> <p>(1) Pierderile fiscale anuale stabilite prin declarația de impozit pe profit, începând cu anul 2024/anul fiscal modificat care începe în anul 2024, după caz, se recuperează din profiturile impozabile realizate, în limita a 70% inclusiv, în următorii 5 ani consecutivi.</p>
16	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 38 - Veniturile unei persoane juridice străine obținute din transferul proprietăților imobiliare situate în România sau al oricăror drepturi legate de aceste proprietăți, veniturile din exploatarea resurselor naturale situate în România și veniturile din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română, al (1), lit. a):</p> <p>(1) Persoanele juridice străine au obligația de a plăti impozit pe profit pentru rezultatul fiscal aferent următoarelor activități/operațiuni:</p> <p>a) transferul proprietăților imobiliare situate în România, inclusiv din închirierea sau cedarea folosinței proprietății sau a oricăror drepturi legate de această proprietate imobiliară;</p>
17	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 26 - Provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve, alin (1):</p> <p>(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:</p>

		<p>a) rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicate asupra profitului contabil, la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz;</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;">capital social</td> <td style="text-align: right;">2.000.000</td> </tr> <tr> <td>profit brut contabil</td> <td style="text-align: right;">6.000.000</td> </tr> <tr> <td>5% aplicată asupra profitului brut contabil</td> <td style="text-align: right;">300.000</td> </tr> <tr> <td>a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat</td> <td style="text-align: right;">400.000</td> </tr> <tr> <td>rezerva legală deductibilă</td> <td style="text-align: right;">300.000</td> </tr> </table>	capital social	2.000.000	profit brut contabil	6.000.000	5% aplicată asupra profitului brut contabil	300.000	a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat	400.000	rezerva legală deductibilă	300.000
capital social	2.000.000											
profit brut contabil	6.000.000											
5% aplicată asupra profitului brut contabil	300.000											
a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat	400.000											
rezerva legală deductibilă	300.000											
18	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal, alin (4): (4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață.</p>										
19	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 20 - Deduceri pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare, alin. (1), lit. a) : (1) La calculul rezultatului fiscal, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, definite potrivit legii, se acordă următoarele stimulente fiscale: a) deducerea suplimentară la calculul rezultatului fiscal, în proporție de 50%, a cheltuielilor eligibile pentru aceste activități; deducerea suplimentară se calculează trimestrial/anual; în cazul în care se realizează pierdere fiscală, aceasta se recuperează potrivit dispozițiilor <u>art. 31</u>;</p>										
20	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 16 - Anul fiscal, alin (2): (2) Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat.</p>										
21	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 25 – Cheltuieli, alin (4), lit e): (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: e) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile.</p>										

22	b	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 22 - Scutirea de impozit a profitului reinvestit, alin (1¹):</p> <p>(1¹) Profitul investit în susținerea învățământului profesional-dual prin asigurarea pregătirii practice și formării de calitate a elevilor este scutit de impozit.</p>
23	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 23 - Venituri neimpozabile, lit. m):</p> <p>La calculul rezultatului fiscal, următoarele venituri sunt neimpozabile:</p> <p>m) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;</p>
24	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 25 – Cheltuieli, alin (3), lit. d):</p> <p>(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:</p> <p>d) scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare, potrivit legii;</p>
25	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 19 - Reguli generale, alin (3), lit. a):</p> <p>(3) Pentru determinarea rezultatului fiscal, erorile înregistrate în contabilitate se corectează astfel:</p> <p>a) erorile care se corectează potrivit reglementărilor contabile pe seama rezultatului reportat, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală;</p>
26	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 13 – Contribuabili, al (2), lit j):</p> <p>(2) Nu intră sub incidența prezentului titlu următoarele persoane juridice române:</p> <p>j) entitatea transparentă fiscal cu personalitate juridică ce nu se află în cazul prevăzut la alin. (1) lit. g).</p>
27	b	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 15 - Reguli speciale de impozitare, alin (2), lit e):</p>

		<p>(2) În cazul organizațiilor nonprofit, organizațiilor sindicale, organizațiilor patronale, la calculul rezultatului fiscal, următoarele tipuri de venituri sunt venituri neimpozabile:</p> <p>e) donațiile, precum și banii sau bunurile primite prin sponsorizare/mecenat;</p>
28	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 23 - Venituri neimpozabile, lit d):</p> <p>La calculul rezultatului fiscal, următoarele venituri sunt neimpozabile:</p> <p>d) veniturile din anularea, recuperarea, inclusiv refacturarea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice sau ca urmare a majorării capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;</p>
29	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 25 – Cheltuieli, alin (3), lit b), pct 3:</p> <p>(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:</p> <p>b) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii. Întră sub incidența acestei limite următoarele:</p> <p>3. cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură, inclusiv tichete cadou oferite salariaților și copiilor minori ai acestora, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, tichete culturale și tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii lor de familie, precum și contribuția la fondurile de intervenție ale asociațiilor profesionale ale minerilor;</p>

30	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 18 - Regimul special pentru contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor: Contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor sau cazinourilor, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere, și în cazul cărora impozitul pe profit datorat pentru activitățile prevăzute în acest articol este mai mic decât 5% din veniturile respective, sunt obligați la plata impozitului în cotă de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.</p>
31	b	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART.18¹ - Impozit minim, alin (1):</p> <p>(1) Contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la art. 15, care înregistrează în anul precedent o cifră de afaceri de peste 50.000.000 euro și care în anul de calcul determină un impozit pe profit, cumulat de la începutul anului fiscal/anului fiscal modificat până la sfârșitul trimestrului/anului de calcul, mai mic decât impozitul minim pe cifra de afaceri stabilit potrivit prevederilor alin. (3), sunt obligați la plata impozitului pe profit la nivelul impozitului minim pe cifra de afaceri.</p>
32	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 18² - Impozit suplimentar pentru instituțiile de credit - persoane juridice române și sucursalele din România ale instituțiilor de credit - persoane juridice străine, alin (1), lit a) :</p> <p>(1) Prin excepție de la art. 18¹, instituțiile de credit - persoane juridice române și sucursalele din România ale instituțiilor de credit - persoane juridice străine datorează suplimentar impozitului pe profit un impozit pe cifra de afaceri calculat prin aplicarea asupra cifrei de afaceri a următoarelor cote de impozitare:</p> <p>a)2%, pentru perioada 1 ianuarie 2024-31 decembrie 2025 inclusiv;</p>
33	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 31 - Pierderi fiscale, alin (7):</p>

		(7) Pierderile fiscale anuale stabilite prin declarația de impozit pe profit, aferente anilor precedenți anului 2024/anului care începe în 2024, rămase de recuperat la data de 31 decembrie 2023, se recuperează din profiturile impozabile realizate începând cu anul 2024, în limita a 70% din profiturile impozabile respective, pe perioada rămasă de recuperat din cei 7 ani consecutivi ulteriori anului înregistrării pierderilor respective.
34	a	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, ART. 40 ² - Reguli privind limitarea deductibilității dobânzii și a /altor costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic, alin (2): (2) Baza de calcul utilizată pentru stabilirea costurilor excedentare ale îndatorării, deductibile la calculul rezultatului fiscal, o reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, în perioada fiscală de referință, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, costurile excedentare ale îndatorării, precum și sumele deductibile reprezentând amortizarea fiscală, determinate potrivit art. 28.
35	b	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul II - Impozitul pe profit, CAPITOLUL IV - Plata impozitului și depunerea declarațiilor fiscale, ART. 41 - Declararea și plata impozitului pe profit, alin (1): (1) Calculul, declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 42. Nu intră sub incidența acestor prevederi contribuabilii care se dizolvă cu lichidare, pentru perioada cuprinsă între prima zi a anului fiscal următor celui în care a fost deschisă procedura lichidării și data închiderii procedurii de lichidare.

36	c	<p>venituri din prestări servicii 2.000.000</p> <p>venituri din vânzarea de marfă 50.000</p> <p>valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609" 3.000</p> <p>Bază de impozitare 2.053.000</p> <p>impozit pe veniturile microîntreprinderilor la 31 martie 2024 - cotă 3% 61.590</p>
37	b	<p>venituri din prestări servicii 2.000.000</p> <p>venituri din vânzarea de marfă 50.000</p> <p>valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609" 3.000</p> <p>Baza de impozitare 2.053.000</p>
38	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL III - Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, ART. 52 - Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor în cursul anului, alin (1) :</p> <p>(1) Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 500.000 euro sau ponderea veniturilor realizate din consultanță și/sau management, cu excepția veniturilor din consultanță fiscală, corespunzătoare codului CAEN: 6920 - «Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal», în veniturile totale este de peste 20% inclusiv, aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care s-a depășit oricare dintre aceste limite, fără posibilitatea de a mai opta pentru perioada următoare să aplice prevederile prezentului titlu.</p>
39	b	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL III - Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, ART. 52 - Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor în cursul anului, alin (1) :</p> <p>(1) Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 500.000 euro sau ponderea veniturilor realizate din consultanță și/sau management, cu excepția veniturilor din consultanță fiscală, corespunzătoare codului CAEN: 6920 - «Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal», în veniturile totale este de peste 20% inclusiv, aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care s-a depășit oricare dintre aceste limite, fără posibilitatea</p>

		de a mai opta pentru perioada următoare să aplice prevederile prezentului titlu.										
40	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL III - Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, ART. 53 - Baza impozabilă, alin (1), lit d) :</p> <p>(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:</p> <p>d) veniturile din subvenții;</p>										
41	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL III - Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, ART. 47 - Definiția microîntreprinderii, alin (1), lit g) și ART. 52 - Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor în cursul anului, al (2) :</p> <p>ART. 47 - Definiția microîntreprinderii</p> <p>(1) În sensul prezentului titlu, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:</p> <p>g) are cel puțin un salariat, cu excepția situației prevăzute la art. 48 alin. (3);</p> <p>ART. 52 - Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor în cursul anului</p> <p>(2) În cazul în care, în cursul unui an fiscal, o microîntreprindere nu mai îndeplinește condiția prevăzută la art. 47 alin. (1) lit. g) și/sau nu a depus în termen situațiile financiare anuale pentru exercițiul financiar precedent anului fiscal respectiv, dacă avea această obligație potrivit legii, microîntreprinderea datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care nu mai este îndeplinită oricare dintre aceste condiții.</p>										
42	a	<table> <tr> <td>venituri din prestări servicii</td> <td>2.000.000</td> </tr> <tr> <td>venituri din vânzarea de marfă</td> <td>50.000</td> </tr> <tr> <td>valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609"</td> <td>3.000</td> </tr> <tr> <td>Bază de impozitare</td> <td>2.053.000</td> </tr> <tr> <td>impozit pe veniturile microîntreprinderilor la 31 martie 2024 - cotă 3%</td> <td>61.590</td> </tr> </table>	venituri din prestări servicii	2.000.000	venituri din vânzarea de marfă	50.000	valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609"	3.000	Bază de impozitare	2.053.000	impozit pe veniturile microîntreprinderilor la 31 martie 2024 - cotă 3%	61.590
venituri din prestări servicii	2.000.000											
venituri din vânzarea de marfă	50.000											
valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609"	3.000											
Bază de impozitare	2.053.000											
impozit pe veniturile microîntreprinderilor la 31 martie 2024 - cotă 3%	61.590											

43	b	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL III - Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, ART. 56 - Plata impozitului și depunerea declarațiilor fiscale, alin 1⁸) :</p> <p>1⁸) Microîntreprinderile care efectuează sponsorizări/cheltuieli conform alin. (2²) și pun în funcțiune aparate de marcat electronice fiscale scad aceste sume din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în următoarea ordine:</p> <p>a) sumele aferente sponsorizărilor efectuate conform alin. (1¹), alin. (1⁵), cheltuieli efectuate conform alin. (2²), precum și sumele reportate, după caz;</p> <p>b) costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale, potrivit alin. (1⁶), și sumele reportate, după caz.</p> <p>Începând cu data de 01.01.2024, potrivit OUG nr. 115/2023, alineatele (1¹), (1³)-(1¹⁰), (2¹) și (2²) se ABROGĂ.</p>
44	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL III - Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, ART. 51 - Cotele de impozitare, alin (1), lit b) : ncepând cu data de 01.01.2024, potrivit Legii nr. 296/2023, la art.51, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:</p> <p>(1) Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:</p> <p>a)1%, pentru microîntreprinderile care realizează venituri care nu depășesc 60.000 euro inclusiv și care nu desfășoară activitățile prevăzute la lit. b) pct. 2;</p> <p>b)3%, pentru microîntreprinderile care:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. realizează venituri peste 60.000 euro; sau 2. desfășoară activități, principale sau secundare, corespunzătoare codurilor CAEN: 5821 - Activități de editare a jocurilor de calculator, 5829 - Activități de editare a altor produse software, 6201 - Activități de realizare a soft-ului la comandă (software orientat client), 6209 - Alte activități de servicii privind tehnologia informației, 5510 - Hoteluri și alte facilități de cazare similare, 5520 - Facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată, 5530 - Parcuri pentru rulote, campinguri și tabere, 5590 – Alte servicii de cazare, 5610 - Restaurante, 5621 - Activități de alimentație (catering) pentru evenimente, 5629 - Alte servicii de alimentație n.c.a., 5630 - Baruri și alte activități de servire a băuturilor, 6910 - Activități juridice - numai pentru societățile cu personalitate juridică care nu sunt entități transparente fiscal, constituite de avocați potrivit legii, 8621 – Activități de asistență medicală generală, 8622 - Activități de asistență medicală specializată, 8623 - Activități de asistență stomatologică, 8690 - Alte activități referitoare la sănătatea umană.

45	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, CAPITOLUL I - Dispoziții generale, ART. 59 - Sfera de cuprindere a impozitului, alin (7) :</p> <p>Persoana fizică rezidentă română, cu domiciliul în România, care dovedește schimbarea rezidenței într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri este obligată în continuare la plata impozitului pe veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, pentru anul calendaristic în care are loc schimbarea rezidenței, precum și în următorii 3 ani calendaristici. Această persoană are obligația completării și depunerii la autoritatea competentă din România a formularului prevăzut la art. 230 alin. (7), cu 30 de zile înaintea plecării din România pentru o perioadă sau mai multe perioade de ședere în străinătate care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive.</p>
46	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, CAPITOLUL I - Dispoziții generale, ART. 59 - Sfera de cuprindere a impozitului, alin (5):</p> <p>(5) Persoana fizică rezidentă română, cu domiciliul în România, care dovedește schimbarea rezidenței într-un stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, este obligată în continuare la plata impozitului pe veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, până la data schimbării rezidenței. Această persoană are obligația completării și depunerii la autoritatea competentă din România a formularului prevăzut la art. 230 alin. (7), cu 30 de zile înaintea plecării din România pentru o perioadă sau mai multe perioade de ședere în străinătate care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, și va face dovada schimbării rezidenței fiscale într-un alt stat.</p>

47	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, CAPITOLUL I - Dispoziții generale, ART. 60 – Scutiri, pct 1., lit a¹):</p> <p>Sunt scutiți de la plata impozitului pe venit următorii contribuabili:</p> <p>1. persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat, pentru veniturile realizate din:</p> <p>a¹) venituri din drepturi de proprietate intelectuală;</p>
48	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, CAPITOLUL I - Dispoziții generale, ART. 61 - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, lit c):</p> <p>Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:</p> <p>c) venituri din cedarea folosinței bunurilor, definite conform <u>art. 83</u>;</p>
49	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, CAPITOLUL I - Dispoziții generale, ART. 68 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, alin (2):</p> <p>(2) Venitul brut cuprinde:</p> <p>a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;</p>
50	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, ART. 68 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din Contabilitate, alin (5):</p> <p>(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:</p> <p>b) cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6);</p>
51	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, ART. 68¹ - Stabilirea impozitului pentru veniturile din activități independente realizate în baza contractelor de activitate sportivă, potrivit legii, alin (3):</p>

		(3) Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut din care se deduce contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată și reținută la sursă potrivit prevederilor titlului V. Impozitul pe venit se reține la sursă, de către plătitorii de venituri prevăzuți la alin. (2), la momentul plății venitului.								
52	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, ART. 69 - Stabilirea venitului net anual pe baza normelor de venit, alin (9):</p> <p>(9) Contribuabilii, pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit și care în anul fiscal anterior au înregistrat un venit brut anual mai mare decât echivalentul în lei al sumei de 25.000 euro, începând cu anul fiscal următor au obligația determinării venitului net anual în sistem real. Cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea echivalentului în lei al sumei de 25.000 euro este cursul de schimb mediu anual comunicat de Banca Națională a României, la sfârșitul anului fiscal.</p>								
53	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, ART. 71 - Definirea veniturilor din România din drepturi de proprietate intelectuală:</p> <p>Veniturile din drepturi de proprietate intelectuală sunt considerate ca fiind obținute din România, numai dacă sunt primite de la un plătitor de venit din România sau de la un nerezident prin intermediul unui sediu permanent al acestuia stabilit în România.</p>								
54	a	<table> <tr> <td>venit brut</td> <td>65.000</td> </tr> <tr> <td>deducere 40%</td> <td>26.000</td> </tr> <tr> <td>venit impozabil</td> <td>39.000</td> </tr> <tr> <td>impozit datorat 10%</td> <td>3.900</td> </tr> </table>	venit brut	65.000	deducere 40%	26.000	venit impozabil	39.000	impozit datorat 10%	3.900
venit brut	65.000									
deducere 40%	26.000									
venit impozabil	39.000									
impozit datorat 10%	3.900									
55	c	<table> <tr> <td>venit brut</td> <td>10.000</td> </tr> <tr> <td>deducere 40%</td> <td>4.000</td> </tr> <tr> <td>venit impozabil</td> <td>6.000</td> </tr> <tr> <td>impozit datorat 10%</td> <td>600</td> </tr> </table>	venit brut	10.000	deducere 40%	4.000	venit impozabil	6.000	impozit datorat 10%	600
venit brut	10.000									
deducere 40%	4.000									
venit impozabil	6.000									
impozit datorat 10%	600									

56	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, art 82, norme de aplicare, SECȚIUNEA a 7-a - Plata impozitului pentru anumite venituri salariale și asimilate salariilor, pct 18:</p> <p>18. Persoanele fizice, juridice sau orice altă entitate la care își desfășoară activitatea contribuabilii prevăzuți la art. 82 alin. (1) din Codul fiscal au obligația să depună o declarație informativă privind începerea/încetarea activității acestor contribuabili. Declarația informativă se depune la organul fiscal în a cărui rază teritorială este înregistrată în evidența fiscală persoana fizică, juridică sau orice altă entitate la care își desfășoară activitatea contribuabilul.</p> <p>Declarația informativă se depune ori de câte ori apar modificări de natura începerii/încetării activității în documentele care atestă raporturile de muncă, în termen de 30 de zile de la data producerii evenimentului.</p>
57	b	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, ART. 84 - Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor, alin (3¹) :</p> <p>În situația în care chiria reprezintă echivalentul în lei al unei valute, venitul brut anual se determină pe baza chiriei lunare evaluate la cursul de schimb mediu anual al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului.</p>
58	b	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, ART. 76 - Definierea veniturilor din salarii și asimilate salariilor, alin (3), lit h):</p> <p>Avantajele, în bani sau în natură, primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2), precum și cele primite de la terți ca urmare a unei relații contractuale între părți, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), includ, însă nu sunt limitate la:</p> <p>bilete de valoare sub forma tichetelor cadou acordate potrivit legii, cu excepția destinațiilor și limitelor prevăzute la alin. (4) lit. a), tichetelor de masă, voucherelor de vacanță, tichetelor de creșă și tichetelor culturale, acordate potrivit legii.</p>

59	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, ART. 76 - Definierea veniturilor din salarii și asimilate salariilor, alin (4), lit c):</p> <p>4) Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:</p> <p>c) hrană acordată de angajatori angajaților, în cazul în care potrivit legislației în materie este interzisă introducerea alimentelor în incinta unității;</p>
60	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, ART. 80 - Termenul de plată a impozitului, alin (2), lit a:</p> <p>(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), impozitul aferent veniturilor fiecărei luni, calculat și reținut la data efectuării plății acestor venituri, se plătește, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, de către următorii plătitori de venituri din salarii și venituri asimilate salariilor:</p> <p>a) asociații, fundații sau alte entități fără scop patrimonial, persoane juridice;</p>
61	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, ART. 91 - Definierea veniturilor din investiții, lit e):</p> <p>Veniturile din investiții cuprind:</p> <p>e) venituri din lichidarea unei persoane juridice.</p>
62	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, ART. 93 - Venituri neimpozabile, alin (2), lit h):</p> <p>(2) Nu generează venituri impozabile următoarele:</p> <p>h) distribuirea de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant la persoana juridică;</p>
63	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, ART. 97 - Reținerea impozitului din veniturile din investiții, alin (5) :</p> <p>5) Venitul impozabil obținut din lichidarea unei persoane juridice de către acționari/asociați persoane fizice sau din reducerea capitalului social, potrivit legii, care nu reprezintă distribuții în bani sau în natură</p>

		ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturi se impun cu o cotă de 10%, impozitul fiind final. Obligația calculării, reținerii și plății impozitului revine persoanei juridice.
64	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL IV - Impozitul pe venit, ART. 111 - Definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal al (1) :</p> <p>(1) La transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit care se calculează la valoarea tranzacției prin aplicarea următoarelor cote:</p> <p>a) 3% pentru construcțiile de orice fel și terenurile aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, deținute o perioadă de până la 3 ani inclusiv;</p> <p>b) 1% pentru imobilele descrise la lit. a), deținute o perioadă mai mare de 3 ani.</p> <p>Norme CAPITOLUL IX - Venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, SECȚIUNEA 1 - Definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal</p> <p>e) prin transferul dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia se înțelege înstrăinarea, prin acte juridice între vii, a dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia, indiferent de tipul sau natura actului prin care se realizează acest transfer: vânzare- cumpărare, donație, rentă viageră, întreținere, schimb, dare în plată, tranzacție, aport la capitalul social, inclusiv în cazul când transferul se realizează în baza unei hotărâri judecătorești și altele asemenea;</p>
65	d	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 223 - Venituri impozabile obținute din România, alin (1), lit f

		Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt: f) comisioane de la un rezident;
66	d	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 223 - Venituri impozabile obținute din România, alin (1), lit d, norme de aplicare: (7) Suma care trebuie plătită pentru folosirea sau dreptul de a folosi ideile sau principiile cu privire la un software, cum ar fi schemele logice, algoritmi sau limbajele de programare, este o redevență.
67	a	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 223 - Venituri impozabile obținute din România, alin (1), lit c: 1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt: c) dobânzi de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă dobânda este o cheltuială a sediului permanent/a sediului permanent desemnat;
68	a	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 223 - Venituri impozabile obținute din România, alin (1), lit i), norme de aplicare: 3. (1) Potrivit art. 223 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal, veniturile obținute de nerezidenți din România din prestări de servicii de management sau de consultanță în orice domeniu de la un rezident sau veniturile de această natură obținute de nerezidenți și care sunt cheltuieli ale sediului permanent din România al unui nerezident, indiferent dacă sunt sau nu prestate în România, sunt considerate venituri impozabile în România potrivit titlului VI din Codul fiscal, atunci când nu sunt încheiate convenții de evitare a

		dublei impunerii între România și statul de rezidență al beneficiarului de venit sau când beneficiarul de venit nu prezintă dovada rezidenței sale fiscale.								
69	b	<table> <tr> <td>comision de intermediere euro</td> <td>100.000</td> </tr> <tr> <td>cota de impozitare</td> <td>16%</td> </tr> <tr> <td>curs valutar</td> <td>4,95</td> </tr> <tr> <td>impozit datorat lei</td> <td>79.200</td> </tr> </table>	comision de intermediere euro	100.000	cota de impozitare	16%	curs valutar	4,95	impozit datorat lei	79.200
comision de intermediere euro	100.000									
cota de impozitare	16%									
curs valutar	4,95									
impozit datorat lei	79.200									
70	b	<table> <tr> <td>comision de intermediere euro</td> <td>100.000</td> </tr> <tr> <td>cota de impozitare</td> <td>16%</td> </tr> <tr> <td>impozit datorat</td> <td>16.000</td> </tr> <tr> <td>comision de intermediere de plată euro</td> <td>84.000</td> </tr> </table>	comision de intermediere euro	100.000	cota de impozitare	16%	impozit datorat	16.000	comision de intermediere de plată euro	84.000
comision de intermediere euro	100.000									
cota de impozitare	16%									
impozit datorat	16.000									
comision de intermediere de plată euro	84.000									
71	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 224 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți, alin (5):</p> <p>(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului, se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține, se declară și se plătește, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ziua în care se efectuează plata venitului către nerezidenți.</p>								
72	b	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 224 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți, alin (5):</p> <p>(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului, se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține, se declară și se plătește, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ziua în care se efectuează plata venitului către nerezidenți.</p>								

73	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 224 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți, alin (4), lit c¹):</p> <p>(4) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:</p> <p>c¹) 10% în cazul veniturilor impozabile enumerate la art. 223 alin. (1) lit. b) - i) și k) - p) obținute din România de persoane fizice rezidente într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii;</p>
74	b	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 223 - Venituri impozabile obținute din România, alin (1), lit o și ART. 224 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți, alin (4), lit d) :</p> <p>ART. 223 - Venituri impozabile obținute din România</p> <p>Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:</p> <p>o) venituri realizate de nerezidenți din lichidarea unui rezident. Venitul brut realizat din lichidarea unui rezident reprezintă suma excedentului distribuțiilor în bani sau în natură care depășește aportul la capitalul social al persoanei fizice/juridice beneficiare. Se consideră venituri din lichidarea unui rezident, din punct de vedere fiscal, și veniturile obținute în cazul reducerii capitalului social, potrivit legii, altele decât cele primite ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturi. Venitul impozabil reprezintă diferența dintre distribuțiile în bani sau în natură efectuate peste valoarea fiscală a titlurilor de valoare;</p> <p>ART. 224 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți</p>

		<p>(4) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:</p> <p>d) 16% în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la <u>art. 223</u> alin. (1).</p>
75	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 224 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți, alin (8):</p> <p>(8) Impozitul asupra dobânzilor capitalizate se calculează de plătitorul acestor venituri în momentul înregistrării în contul curent sau în contul de depozit al titularului, respectiv în momentul răscumpărării în cazul unor instrumente de economisire sau în momentul în care dobânda se transformă în împrumut ori în capital, după caz.</p>
76	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 229 - Scutiri de la impozitul prevăzut în prezentul capitol, ain (1), lit f):</p> <p>(1) Sunt scutite de impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți următoarele venituri:</p> <p>f) veniturile persoanelor juridice străine care desfășoară în România activități de consultanță în cadrul unor acorduri de finanțare gratuită, încheiate de Guvernul României/autorități publice cu alte guverne/autorități publice sau organizații internaționale guvernamentale ori neguvernamentale;</p>
77	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 225 - Tratatamentul fiscal al veniturilor din dobânzi obținute din România de persoane juridice rezidente într-un stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European, alin (4), ART. 224 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți, alin (4), lit d):</p>

		<p>ART. 225 - Tratatul fiscal al veniturilor din dobânzi obținute din România de persoane juridice rezidente într-un stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European</p> <p>(4) Veniturile reprezentând dobânzi obținute din România de o persoană juridică rezidentă într-un stat al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European cu care România nu are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii se impun conform prevederilor art. 224.</p> <p>ART. 224 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți</p> <p>(4) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:</p> <p>d) 16% în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 223 alin. (1).</p>
78	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 224 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți, alin (5), Norme de aplicare, SECȚIUNEA a 2-a - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România, pct 11, alin (2):</p> <p>(2) Pentru impozitul în valută aferent dobânzilor capitalizate realizate din România de nerezidenți, conversia se face, de asemenea, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ziua în care s-a capitalizat dobânda, respectiv la cursul valutar din momentul înregistrării în contul curent sau în contul de depozit al titularului dobânzii capitalizate sau din momentul răscumpărării, în cazul unor instrumente de economisire, ori în momentul în care dobânda se transformă în împrumut.</p>
79	b	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 230 - Coroborarea</p>

		<p>prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, alin (2):</p> <p>(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul plății venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene.</p>
80	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 231 - Declarații anuale privind reținerea la sursă, alin (1):</p> <p>(1) Plătitorii de venituri cu regim de reținere la sursă a impozitelor, cu excepția plătitorilor de venituri din salarii, conform prezentului titlu, au obligația să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit la organul fiscal competent, până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat.</p>
81	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 235 - Contribuabili:</p> <p>Reprezentanța unei/unor persoane juridice străine, autorizată să funcționeze în România, potrivit legii, are obligația de a plăti un impozit anual, conform prezentului capitol.</p>
82	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 237 - Plata impozitului și depunerea declarației fiscale, alin (1):</p>

		(1) Reprezentanța unei/unor persoane juridice străine are obligația să declare și să plătească impozitul pe reprezentanță la bugetul de stat până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului de impunere.
83	d	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 236 - Stabilirea impozitului, alin (1): (1) Impozitul pe reprezentanță pentru un an fiscal este de 18.000 lei.
84	a	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VI - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, ART. 237 - Plata impozitului și depunerea declarației fiscale, alin (2): (2) Reprezentanța unei/unor persoane juridice străine înființată în România în cursul unei luni din anul de impunere are obligația să calculeze, să depună declarația fiscală la organul fiscal competent și să plătească impozitul pentru anul de impunere, în termen de 30 de zile de la data la care aceasta a fost înființată. Impozitul se calculează începând cu data de 1 a lunii în care aceasta a fost înființată până la sfârșitul anului respectiv.
85	a	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 268 - Operațiuni impozabile, alin (4): (4) Prin excepție de la prevederile alin. (3) lit. a), nu sunt considerate operațiuni impozabile în România achizițiile intracomunitare de bunuri care îndeplinesc următoarele condiții: a) sunt efectuate de o persoană impozabilă care efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa nu este deductibilă sau de o persoană juridică neimpozabilă; b) valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro, al cărui echivalent în lei este stabilit prin normele metodologice

		5) Echivalentul în lei al plafonului pentru achiziții intracomunitare de bunuri de 10.000 euro, prevăzut la art. 268 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, aplicabil în cursul unui an calendaristic, se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la cifra miilor. Rotunjirea se face prin majorare când cifra sutelor este egală sau mai mare decât 5 și prin reducere când cifra sutelor este mai mică de 5, prin urmare plafonul este de 34.000 lei.
86	c	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 268 - Operațiuni impozabile, alin (10): (10) Operațiunile efectuate în cadrul proiectelor de cercetare-dezvoltare și inovare nu se cuprind în sfera TVA dacă rezultatele cercetării nu sunt transferate altei persoane.
87	d	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 269 - Persoane impozabile și activitatea economică, alin (1), Norme metodologice: (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. <u>Norme metodologice</u> (10) Nu sunt considerate activități economice: a) acordarea de bunuri și/sau servicii în mod gratuit de organizațiile fără scop patrimonial;
88	d	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 269 - Persoane impozabile și activitatea economică, alin (5): (5) Instituțiile publice și organismele internaționale de drept public nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice

		și organismele internaționale de drept public ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a celor prevăzute la alin. (6) și (7).
89	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 305 - Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital, alin (4), lit a), pct 2:</p> <p>(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:</p> <p>a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:</p> <p>2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei.</p>
90	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 270 - Livrarea de bunuri, alin (5):</p> <p>(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.</p>
91	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 270 - Livrarea de bunuri, alin (8), lit d):</p> <p>(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):</p> <p>d) transferul alimentelor destinate consumului uman, aflate aproape de expirarea datei durabilității minime, în situația în care acesta este efectuat potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare.</p>
92	b	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 270 - Livrarea de bunuri:</p> <p>12) În sensul prezentului titlu, <i>nontransferul</i> reprezintă expedierea sau transportul unui bun din România în alt stat membru, de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, pentru a fi utilizat în scopul uneia dintre următoarele operațiuni:</p> <p>g) utilizarea temporară a bunului respectiv pe teritoriul statului membru de destinație a bunului expedit sau transportat, în scopul prestării de servicii</p>

		în statul membru de destinație, de către persoana impozabilă stabilită în România;
93	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 271 - Prestarea de servicii, alin (5), lit c):</p> <p>(5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin. (4), fără a se limita la:</p> <p>c) serviciile prestate în mod gratuit în cadrul perioadei de garanție de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.</p>
94	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 276 - Locul achiziției intracomunitare de bunuri, alin (1):</p> <p>(1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.</p>
95	c	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 281 - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, alin (6):</p> <p>(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.</p>
96	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 282 - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, alin (5):</p> <p>(5) Persoana impozabilă care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare este obligată să aplice sistemul respectiv cel puțin până la sfârșitul anului calendaristic în care a optat pentru aplicarea sistemului, cu excepția situației în care în cursul aceluiași an cifra de afaceri depășește plafonul de</p>

		4.500.000 lei, caz în care sistemul se aplică până la sfârșitul perioadei fiscale următoare celei în care plafonul a fost depășit. Dacă în primul an de aplicare a sistemului TVA la încasare persoana impozabilă nu depășește plafonul de 4.500.000 lei, poate aplica sistemul TVA la încasare până la sfârșitul perioadei fiscale următoare celei în care plafonul de 4.500.000 lei, calculat pentru fiecare an calendaristic în parte, a fost depășit pe parcursul unui an calendaristic.
97	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării, alin (1), lit d):</p> <p>ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării</p> <p>(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:</p> <p>d) pentru operațiunile prevăzute la art. 271 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;</p> <p>ART. 271 - Prestarea de servicii</p> <p>(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:</p> <p>b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.</p>
98	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 289 - Baza de impozitare pentru import:</p> <p>(1) Baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută.</p>
99	d	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 290 - Cursul de schimb valutar, norme de aplicare, SECȚIUNEA a 5-a - Cursul de schimb valutar, pct 35, alin (4):</p>

		(4) În cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri, cursul de schimb utilizat pentru determinarea în lei a bazei impozabile a taxei este cursul din data exigibilității taxei, astfel cum este stabilită la art. 284 din Codul fiscal, indiferent de data la care sunt sau vor fi recepționate bunurile.
100	b	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 291 – Cotele, alin (2), lit c): Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri: c) livrarea de medicamente de uz uman și veterinar;
101	a	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 291 – Cotele, alin (1), lit b): (1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este: b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.
102	c	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 292 - Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități, norme de aplicare, SECȚIUNEA 1 - Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități, alin (3), lit c): (1) Scutirea prevăzută la art. 292 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal nu se aplică pentru: c) serviciile medicale veterinare, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-122/87 Comisia Comunităților Europene împotriva Republicii Italia.
103	b	Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 305 - Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital, alin (2), lit b):

		<p>(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):</p> <p>b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare.</p>
104	a	<p>Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TITLUL VII - Taxa pe valoarea adăugată, ART. 310 - Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici, alin (6):</p> <p>(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului.</p>

TEHNOLOGIA INFORMAȚIEI ȘI SISTEME COMPUTERIZATE

Întrebare	Răspuns	Observații
1	d	<p>COUNT(A37:A41) returnează valoarea de nul, deoarece funcția COUNT are ca argument un câmp alfanumeric.</p> <p>Logica formulei este : dacă numărul notelor mai mici ca 5 (nu există nicio notă mai mică decât 5) este zero, atunci se calculează media notelor (pe câmpul B37:B41), altfel se afișează mesajul "Nepromovat".</p>
2	a	
3	c	
4	a	<p>Funcția COUNT numără doar elementele de natură numerică (adică contorizează doar valoarea 36985, din celula A3)</p>

5	d	Funcția COUNT numără elementele de natură alfanumerică, fără a lua în calcul celulele vide (adică contorizează elementele din celulele A2, A3, A4, A6, A7, A9)
6	a	
7	b	
8	b	
9	d	
10	b	
11	c	
12	a	
13	b	<p>Potrivit unei analize logice, pot exista 3 demersuri ale imbricării funcțiilor condiționale, în ceea ce privește abordarea intervalelor: logica crescătoare, descrescătoare și testul între intervale.</p> <p>Logica crescătoare presupune testarea valorilor condiției cu valori de comparație dispuse în <i>succesiune crescătoare</i>. Condiția va conține întotdeauna operatorul „mai mic” (<) sau „mai mic sau egal” (<=), iar valoarea de comparație va fi din ce în ce mai mare (fapt ilustrat de varianta de răspuns e).</p> <p>Logica descrescătoare presupune testarea valorilor condiției cu valori de comparație dispuse în <i>succesiune descrescătoare</i>. Condiția va conține întotdeauna operatorul „mai mare” (>) sau „mai mare sau egal” (>=), iar valoarea de comparație va fi din ce în ce mai mică (fapt ilustrat de varianta de răspuns d).</p> <p>Logica testării explicite a intervalelor presupune verificarea pentru fiecare imbricare (a funcției IF), a valorilor condiției pentru fiecare interval în parte. Această tehnică se implementează cu ajutorul funcției logice AND (bornă_minimă; bornă_maximă).</p>
14	a	
15	b	b-argumentul funcției SUM face apel la un argument de tip șir de caractere (text) și nu la câmpul numit Valoare, iar d-implică o referință circulară pentru celula A9, care participă la calculul sumei, dar este și locația din care se editează funcție SUM.
16	a	
17	c	
18	b	
19	c	<p>O referință externă de tip fișier se închide între paranteze pătrate.</p> <p>[Nume fișier.extensie]Nume foaie de calcul! Adresă celulă/câmp</p> <p>Dacă fișierele nu sunt deschise, atunci la specificarea unei referințe externe este necesară precizarea adresei fișierului pe disc sub forma căii de foldere către resursa informațională a acestuia.</p>

		[C:\Exemple\Nume fișier.extensie]Nume foaie de calcul! Adresă celulă/câmp
20	c	Pentru <i>adresarea câmpurilor tridimensionale</i> (ce cuprind și aspectul de profunzime, în situația existenței mai multor foi de calcul la care se face referință printr-o formulă sau opțiune de selecție), adresa unei celule sau a unui câmp se completează cu numele foii de calcul de care aparțin respectivele referințe, urmat de semnul exclamării „!”. Nume foaie de calcul! Adresă celulă / câmp
21	b	
22	b	Excel stochează datele calendaristice sub formă de numere secvențiale, numite și valori seriale. Fiecărui număr serial i se asociază automat o dată calendaristică cu valori cuprinse între data de 1 Ianuarie 1900 (valoare serială 1) și data de 31 decembrie 9999 (valoare serială 2.958.465).
23	d	
24	c	
25	d	Câmpul I70:M70 nu conține nicio valoare numerică. Media calculată este suma elementelor câmpului ce este împărțită la numărul elementelor câmpului. Numărul elementelor fiind zero, rezultă un raport ce are la numitor valoarea de nul (adică împărțire la zero), adică validarea de eroare DIVide by zero (#DIV/0!).
26	b	Funcția VLOOKUP utilizată fără argumentul opțional FALSE nu va semnala inexistența unei chei de consultare în tabelul de consultare. Astfel, la tastarea valorii 20 a mărcii, funcția nu va identifica în prima coloană a tabelului valoarea căutată și va returna elementul din coloana „Nume și Prenume” ce corespunde cheii cu valoarea cea mai apropiată, imediat mai mică decât valoarea căutată (va returna numele și prenumele „Vasiliu Marcela” ce corespunde mărcii cu valoarea 20).
27	a	Funcția VLOOKUP utilizată fără argumentul opțional FALSE nu va semnala inexistența unei chei de consultare în tabelul de consultare. Astfel, la tastarea valorii de 17 a mărcii, funcția nu va identifica în prima coloană a tabelului valoarea căutată și va returna elementul din coloana „Salariul de încadrare” ce corespunde cheii cu valoarea cea mai apropiată, imediat mai mică decât valoarea căutată (va returna valoarea salariului de încadrare de 3000, ce corespunde mărcii cu valoarea 17). Utilizarea în funcția VLOOKUP a argumentului opțional FALSE face ca la neidentificarea valorii cheii de consultare în prima

		coloană a tabelului, funcția să returneze valoarea de nedisponibil #N/A.
28	a	
29	b	Suma se aplică celor 2 caractere disociate ale codului de produs, începând de la poziția a 3-a, pentru plaja de celule A40:A45. Rezultatul însumării se finalizează cu o valoare de eroare (în celula A46), deoarece Excel nu poate aplica o funcție totalizatoare asupra unor rezultate disociate dintr-un element unitar, pe o plajă de celule. O soluție de rezolvare a speței ce conduce la un rezultat corect este introducerea matriceală a formulei.
30	b	Pentru extragerea numelui (pe plaja de celule D19:D100) formula editată în celula D19 disociază prin funcția LEFT șirul de caractere din celula C19, începând cu primul caracter și până unde se întâlnește primul spațiu. Acesta este returnat de funcția SEARCH, care, la rândul ei, caută de la stânga la dreapta primul spațiu dintre cuvinte (dintre nume și prenume) în șirul de caractere din celula C19. Din valoarea pozițională returnată de SEARCH se scade un caracter (deoarece din stânga a fost extras un număr de caractere până la primul spațiu, inclusiv spațiul).
31	b	b – numără pe plaja de celule B4:B638 (care se blochează cu semnul dolar pentru a nu se decala adresele la copiere pe plaja E5:E13) notele obținute de candidați (D4, care la copierea formulei pe vertical, devine D5, D6, ...D13). F – formula ce utilizează funcție FREQUENCY se introduce matriceal (se selectează plaja de celule E4:E13, se introduce formula și se validează cu combinația de taste <Ctrl>+<Shift>+<Enter>
32	b	
33	d	
34	d	
35	b	Câmpul de criterii trebuie să aibă minim două rânduri (nu doar unul – B32:D32)
36	b	
37	c	
38	d	
39	a	
40	d	
41	b	
42	d	
43	c	
44	a	
45	d	

Întrebare	Răspuns	Observații
46	b	
47	c	
48	c	
49	d	
50	d	
51	a	
52	c	
53	b	
54	b	
55	b	
56	c	
57	a	
58	b	
59	b	
60	a	
61	b	
62	c	
63	a	
64	b	
65	d	
66	c	
67	a	
68	d	
69	d	
70	b	
71	a	
72	c	
73	d	
74	b	
75	d	

PROBA I – TESTUL PRIVIND CUNOȘTINȚELE TEORETICE. SUBIECTE DESCHISE PROPUSE.

AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE

Subiect 1 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 200 (ISA 200) *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit* tratează responsabilitățile generale ale auditorului independent în efectuarea unui audit al situațiilor financiare în conformitate cu ISA-urile și explică domeniul de aplicare al ISA-urilor, precum o serie de termeni.

Cerințe

1. Definiți termenul de *probe de audit*, și prezentați ce înțelegeți prin suficiența și gradul de adecvare al probelor de audit, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*;
2. Ce reprezintă riscul de audit?;
3. Ce reprezintă scepticismul profesional?;
4. Prezentați care este aria de aplicare a auditului financiar, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*;

Subiect 2 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 200 (ISA 200) *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit* tratează responsabilitățile generale ale auditorului independent în efectuarea unui audit al situațiilor financiare în conformitate cu ISA-urile.

Cerințe

1. Prezentați care sunt obiectivele generale ale auditorului în efectuarea unui audit al situațiilor financiare;
2. Prezentați ce se întâmplă în cazurile în care nu se poate obține o asigurare rezonabilă și nu este suficientă o opinie cu rezerve;
3. Precizați care este scopul unui audit, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*;
4. Ce înțelegeți prin *forma opiniei auditorului*, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*.

Subiect 3 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 200 (ISA 200) *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit* prevede faptul că situațiile financiare care fac obiectul unui audit sunt cele care aparțin entității și care au fost întocmite de conducerea entității, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta. De asemenea, conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta au responsabilitatea de a-i furniza auditorului o serie de informații pentru realizarea auditului.

Cerințe

1. Definiți termenii de *persoane responsabile cu guvernanta și conducere*, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*;
2. Precizați care sunt responsabilitățile conducerii privind întocmirea situațiilor financiare și sistemul de control intern;
3. Precizați care sunt elementele pe care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta ar trebui să le furnizeze auditorului, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*.

Subiect 4 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 200 (ISA 200) *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit* prevede faptul că auditorul trebuie să își exercite raționamentul profesional și să își mențină scepticismul profesional pe parcursul planificării și efectuării auditului și, printre altele să identifice și să evalueze riscurile de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, pe baza cunoștințelor sale despre entitate și mediul său, inclusiv despre controlul intern al acesteia.

Cerințe

1. Definiți termenii de *denaturare*, respectiv *risc de nedetectare*, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*;
2. Precizați ce reprezintă *riscul de denaturare semnificativă* și descrieți principalele sale componente;

Subiect 5 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 500 (ISA 500) *Probe de audit* prevede faptul că auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit în vederea obținerii de probe de audit pentru formularea unor concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia.

Cerințe

1. Definiți termenul de *probe de audit* și cum pot fi obținute acestea, în conformitate cu ISA 500 – *Probe de audit*;
2. Precizați ce implică *inspecția înregistrărilor și a documentelor* de către auditor, precum și *inspecția imobilizărilor corporale și a celor de natura stocurilor*, cu scopul obținerii probelor de audit.

Subiect 6 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 500 (ISA 500) *Probe de audit* prevede faptul că auditorul poate utiliza proceduri de audit drept proceduri de evaluare a riscului, teste ale controalelor sau proceduri de fond, în funcție de contextul în care acestea sunt aplicate de auditor.

Cerințe

1. Precizați ce implică *observarea*, ca procedură de audit, cu scopul obținerii probelor de audit;
2. Precizați ce implică *confirmarea externă*, ca procedură de audit, cu scopul obținerii probelor de audit;
3. Precizați ce implică *recalcularea, reefectuarea activității și procedurile analitice*, ca proceduri de audit, cu scopul obținerii probelor de audit;
4. Precizați ce implică *interviarea*, ca procedură de audit, cu scopul obținerii probelor de audit.

Subiect 7 ENUNȚ

Conform ISA 500 - *Probe de audit*, credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe de audit, și deci a probelor de audit în sine, este influențată de sursa și natura lor și de circumstanțele în care sunt obținute, inclusiv de controalele asupra întocmirii și păstrării lor, dacă acestea sunt relevante. De asemenea, întocmirea situațiilor financiare ale unei entități poate necesita competențe într-un alt domeniu decât contabilitatea sau auditul, cum ar fi calcule actuariale, evaluări sau date tehnice.

Cerințe

1. Prezentați principalele generalizări cu privire la credibilitatea probelor de audit, conform ISA 500 – *Probe de audit*;
2. Precizați ce reprezintă *competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al conducerii*, în conformitate cu ISA 500 – *Probe de audit*;
3. Precizați ce presupune înțelegerea de către auditor a activității expertului conducerii, în conformitate cu ISA 500 – *Probe de audit*;

Subiect 8 ENUNȚ

Conform ISA 500 - *Probe de audit*, Selectarea elementelor de testat pentru obținerea probelor de audit, un test eficace furnizează probe de audit adecvate în măsura în care, împreună cu alte probe de audit obținute sau care urmează a fi obținute, vor fi suficiente în scopurile auditorului. În selectarea elementelor de testat, auditorului i se impune să determine relevanța și credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe de audit; celălalt aspect al eficacității (suficiența) reprezintă un considerent important în selectarea elementelor de testat. Mijloacele disponibile auditorului pentru selectarea elementelor de testat sunt:

- (a) Selectarea tuturor elementelor (examinarea 100%);
- (b) Selectarea unor elemente specifice; și
- (c) Eșantionarea în audit.

Cerințe

1. Precizați ce presupune selectarea tuturor elementelor de testat pentru obținerea probelor de audit, conform ISA 500 – *Probe de audit*;
2. Precizați ce presupune selectarea unor elemente specifice de testat pentru obținerea probelor de audit, conform ISA 500 – *Probe de audit*;

Subiect 9 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 501 (ISA 501) - *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate* tratează considerentele specifice ale auditorului în legătură cu obținerea de probe de audit suficiente și adecvate, cu privire la anumite aspecte ale stocurilor, litigiile și revendicările în care este implicată entitatea, precum și informațiile pe segmente într-un audit al situațiilor financiare.

Cerințe

1. Prezentați care este responsabilitatea auditorului privind obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*;
2. Prezentați care este responsabilitatea auditorului privind conceperea și efectuarea de proceduri de audit în vederea identificării litigiilor și revendicărilor care implică entitatea și care pot genera un risc de denaturare semnificativă, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*;
3. Prezentați care este responsabilitatea auditorului privind obținerea probelor de audit suficiente și adecvate cu privire la descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente conform cadrului de raportare financiară aplicabil, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*.

Subiect 10 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 501 (ISA 501) - *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate* clarifică care este responsabilitatea auditorului privind participarea la inventarierea fizică a stocurilor.

Cerințe

1. Prezentați ce implică participarea auditorului la inventarierea fizică a stocurilor și care sunt aspectele relevante pentru planificarea participării la inventarierea fizică a stocurilor, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*;
2. Prezentați care sunt aspectele relevante pentru evaluarea instrucțiunilor și procedurilor stabilite pentru înregistrarea și controlul inventarierii fizice a stocurilor, precum și cele privind observarea efectuării procedurilor de inventariere stabilite de conducere, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*;
3. Prezentați care este responsabilitatea auditorului privind inspectarea stocurilor și efectuarea testelor de inventariere fizică, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*.

Subiect 11 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 501 (ISA 501) - *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate* clarifică care este responsabilitatea auditorului privind participarea la inventarierea fizică a stocurilor desfășurată la o dată diferită de data situațiilor financiare, sau atunci când participarea auditorului la inventarierea fizică este imposibilă, precum și cazul în care apar stocuri aflate în custodia și sub controlul unei terțe părți.

Cerințe

1. Prezențați ce implică participarea auditorului la inventarierea fizică a stocurilor desfășurată la o dată diferită de data situațiilor financiare, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*;
2. Prezențați care va fi responsabilitatea auditorului, precum și demersul utilizat de acesta, atunci când participarea la inventarierea fizică a stocurilor este imposibilă, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*;
3. Prezențați care va fi demersul auditorului în cazul în care există stocuri aflate în custodia și sub controlul unei terțe părți, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*.

Subiect 12 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 501 (ISA 501) - *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate* prevede faptul că auditorul trebuie să conceapă și să efectueze proceduri de audit în vederea identificării litigiilor și revendicărilor care implică entitatea și care pot genera un risc de denaturare semnificativă. În același timp, dacă auditorul evaluează un risc de denaturare semnificativă cu privire la litigiile sau revendicările identificate ori dacă procedurile de audit efectuate indică posibilitatea existenței unui alt litigiu sau a unei alte revendicări semnificativ(e), auditorul trebuie, pe lângă procedurile prevăzute de alte ISA-uri, să stabilească o comunicare directă cu consilierul juridic extern al entității.

Cerințe

1. Prezențați care va fi demersul auditorului privind testarea exhaustivității informațiilor despre litigii și revendicări, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*;
2. Prezențați care va fi demersul auditorului privind comunicarea cu consilierul juridic extern al entității, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*.

Subiect 13 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 505 (ISA 505) – *Confirmați externe* tratează utilizarea de către auditor a procedurilor de confirmare externă în vederea obținerii probelor de audit. În acest sens, obiectivul auditorului, atunci când utilizează proceduri de confirmare externă, este de a proiecta și efectua astfel de proceduri în vederea obținerii de probe de audit relevante și credibile.

Cerințe

1. Definiți următorii termeni: *confirmare externă*, *solicitare de confirmare pozitivă*, *solicitare de confirmare negativă*. Prezentați procedurile de confirmare externă, conform ISA 505 – *Confirmări externe*;
2. Prezentați care va fi răspunsul auditorului atunci când conducerea refuză să îi permită auditorului să transmită o solicitare de confirmare și cum va trata auditorul răspunsurile procedurilor de confirmare externă, conform ISA 505 – *Confirmări externe*;
3. Prezentați care va fi răspunsul auditorului atunci când va primi confirmări negative și cum va evalua acesta probele obținute, conform ISA 505 – *Confirmări externe*.

Subiect 14 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 505 (ISA 505) – *Confirmări externe* tratează utilizarea de către auditor a procedurilor de confirmare externă în vederea obținerii probelor de audit. În acest sens, obiectivul auditorului, atunci când utilizează proceduri de confirmare externă, este de a proiecta și efectua astfel de proceduri în vederea obținerii de probe de audit relevante și credibile.

Cerințe

1. Descrieți procedura de confirmare externă, conform ISA 505 – *Confirmări externe*;
2. Care va fi răspunsul auditorului la răspunsurile la solicitările de confirmare, în ceea ce privește credibilitatea acestora, conform ISA 505 – *Confirmări externe*?

Subiect 15 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 530 (ISA 530) – *Eșantionarea în audit* se aplică atunci când auditorul a decis să utilizeze eșantionarea în audit pentru efectuarea procedurilor de audit. Acest standard tratează utilizarea de către auditor a eșantionării statistice și nestatistice în proiectarea și selectarea eșantionului de audit, efectuarea de teste ale controalelor și teste de detaliu și evaluarea rezultatelor eșantionului.

Cerințe

1. Definiți următorii termeni: *eșantionarea în audit*, *populație*, *risc de eșantionare*, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*;
2. Prezentați tehnica de eșantionare în audit, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*;
3. Prezentați care va fi răspunsul auditorului atunci când va stabili natura și cauza abaterilor și denaturărilor, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*.

Subiect 16 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 530 (ISA 530) – *Eșantionarea în audit* se aplică atunci când auditorul a decis să utilizeze eșantionarea în audit pentru efectuarea procedurilor de audit. Acest standard tratează utilizarea de către auditor a eșantionării statistice și nestatistice în proiectarea și selectarea eșantionului de audit, efectuarea de teste ale controalelor și teste de detaliu și evaluarea rezultatelor eșantionului.

Cerințe

1. Definiți următorii termeni: *anomalie, unitate de eșantionare, eșantionare statistică, stratificare, denaturare tolerabilă, rata tolerabilă a abaterii*, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*;
2. Prezentați demersul auditorului privind stabilirea dimensiunii eșantionului, selectarea elementelor pentru testare și efectuarea procedurilor de audit asociate, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*;
3. Prezentați care va fi răspunsul auditorului atunci când va extrapola denaturările identificate, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*.

Subiect 17 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 530 (ISA 530) – *Eșantionarea în audit* se aplică atunci când auditorul a decis să utilizeze eșantionarea în audit pentru efectuarea procedurilor de audit. Acest standard tratează problematica stratificării și selectarea în funcție de valoare. Atunci când ia în considerare caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul, auditorul poate determina că este adecvată stratificarea sau selectarea în funcție de valoare. În același timp, ISA 530 – *Eșantionarea în audit* prezintă și demersul auditorului în ceea ce privește evaluarea rezultatelor eșantionării în audit.

Cerințe

1. Prezentați procedura stratificării, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*;
2. Prezentați procedura selectării în funcție de valoare, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*;
3. Prezentați care va fi demersul auditorului în ceea ce privește evaluarea rezultatelor eșantionării în audit, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*.

CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI

Subiect 1 ENUNȚ

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

Cerințe

- A. În ce formă se prezintă raportul suplimentar comitetului de audit și ce explică acesta?
- B. Prezentați 10 elemente pe care trebuie să le includă raportul suplimentar adresat comitetului de audit?
- C. Ce condiții de formă trebuie să îndeplinească raportul suplimentar adresat comitetului de audit?

Subiect 2 – ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 450 (ISA 450) *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului* tratează responsabilitatea auditorului de a evalua efectul denaturărilor identificate asupra auditului și al denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare.

ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit* tratează responsabilitatea auditorului pentru aplicarea adecvată a conceptului de prag de semnificație în planificarea și efectuarea unui audit al situațiilor financiare.

ISA 705 *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent* tratează responsabilitatea auditorului de a emite un raport adecvat în circumstanțele în care, la formarea unei opinii în conformitate cu ISA 700 (revizuit) *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, auditorul concluzionează că este necesară o modificare a opiniei auditorului asupra situațiilor financiare.

Cerințe:

- A. Prezentați conceptul de „denaturare” și arătați posibile aspecte care conduc la apariția denaturărilor conform ISA 450;
- B. Exemplificați tipurile de denaturări așa cum sunt prezentate de ISA 450 din perspectiva cumulării denaturărilor identificate;
- C. Precizați care este cerința standardului ISA 450 cu privire la evaluarea efectului denaturărilor necorectate din perspectiva pragului de semnificație; definiți și exemplificați conceptul de prag de semnificație funcțional conform ISA 320;
- D. Arătați care sunt circumstanțele descrise de ISA 705 *Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent* în care este necesară o modificare a opiniei auditorului și exemplificați modul în care raționamentul auditorului afectează tipul de opinie în corelație cu aspectul care generează modificarea opiniei și caracterul generalizat al efectelor acestuia.

Subiect 3 – ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit 560 *Evenimente ulterioare* (ISA 560) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la evenimentele ulterioare într-un audit al situațiilor financiare.

Standardul Internațional de Audit 701 *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent* (ISA 701) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica aspectele-cheie de audit în raportul auditorului.

Cerințe:

- A. Prezentați cerințele ISA 560 cu privire la responsabilitățile auditorului pentru evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului și exemplificați câteva proceduri în acest sens.
- B. În cazul în care auditorului îi devin cunoscute evenimente după data raportului auditorului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare, care sunt cerințele ISA 560?
- C. Care sunt cerințele ISA 701 cu privire la determinarea aspectelor-cheie de audit?
- D. Precizați în ce situații este obligatorie întocmirea Raportului suplimentar adresat comitetului de audit și care sunt aspectele pe care trebuie să le conțină conform prevederilor Regulamentului (UE) 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei?

Subiect 4 – ENUNȚ

Auditul statutar înseamnă un audit al situațiilor financiare anuale sau al situațiilor financiare consolidate efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit în măsura în care este obligatoriu în temeiul legii sau este efectuat voluntar de entitățile mici.

Cerințe:

1. Prezentați care sunt cerințele Legii privind autorizarea, buna reputație, cerințele educaționale, pregătirea practică necesară firmelor și persoanelor fizice pentru a efectua misiuni de audit, așa cum sunt reglementate în Legea nr. 162/2017.
2. Vă rugăm să prezentați cerințele profesionale referitoare la un audit statutar, așa cum sunt stabilite în ISA 200 și în Legea nr. 162/2017 referitoare la scepticism, independență, obiectivitate, raționament profesional, probe de audit suficiente și adecvate, risc de audit.

Subiect 5 ENUNȚ

În cazul efectuării auditului statutar de către o firmă de audit, aceasta desemnează cel puțin un partener-cheie de audit. Firma de audit pune la dispoziția partenerului sau partenerilor-cheie de audit resurse suficiente și personal care are competența și capacitățile necesare pentru a-și îndeplini îndatoririle în mod adecvat.

Cerințe

- A. Ce înseamnă partener-cheie de audit?
- B. Cum pot fi angajați de către entitățile auditate foști auditori financiari sau angajați ai unor auditori financiari sau ai unor firme de audit, inclusiv parteneri-cheie?
- C. Ce activități legate de organizarea activității de audit privitoare la partenerul sau partenerilor-cheie de audit trebuie realizate de către firma de audit?

Subiect 6 ENUNȚ

În conformitate cu prevederile *Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative* auditorul financiar sau firma de audit trebuie să prezinte rezultatele auditului statutar într-un raport de audit.

Cerințe:

- A. În ce formă se întocmește raportul de audit și ce trebuie să cuprindă acesta?
- B. Cum se redactează raportul de audit, respectiv opinia de audit în cazul auditului statutar efectuat de mai mulți auditori financiari sau mai multe firme de audit?
- C. Cine semnează raportul de audit?

Subiect 7 ENUNȚ

În conformitate cu prevederile *Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar* auditul intern reprezintă activitatea de examinare obiectivă a ansamblului activităților entității economice în scopul furnizării unei evaluări independente a managementului riscului, controlului și proceselor de conducere a acestuia.

Cerințe:

- A. Care sunt entitățile economice obligate să organizeze și să asigure exercitarea activității profesionale de audit intern?
- B. Care sunt obiectivele auditului intern?
- C. Pot fi convocați auditorii interni la întrunirile consiliului de administrație al unei societăți?

Subiect 8 ENUNȚ

Auditul statutar se efectuează de către auditorii financiari sau de firmele de audit care sunt autorizate/autorizate în România în condițiile *Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative*, care se înscriu ca membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România și care se înregistrează în Registrul public electronic în condițiile stabilite prin lege și prin reglementările Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”).

Cerințe:

- A. Care este instituția competentă responsabilă pentru autorizarea auditorilor financiari și a firmelor de audit în România?
- B. Care sunt condițiile ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru ca o entitate să fie autorizată drept firmă de audit de către Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar?
- C. Cine și când poate retrage autorizarea unui auditor financiar sau a unei firme de audit?

Subiect 9 ENUNȚ

Autorizarea unui auditor financiar sau a unei firme de audit se retrage de către Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”) în cazul în care buna reputație a acestei persoane sau a firmei a fost serios compromise.

Cerințe:

- A. Ce reprezintă buna reputație?
- B. Când se consideră că buna reputație a fost serios compromisă?
- C. Cine trebuie să îndeplinească condiția de bună reputație?

Subiect 10 ENUNȚ

Buna reputație are în vedere un comportament adecvat, cu respectarea cerințelor Codului etic emis de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și adoptat de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS).

Cerințe:

- A. Care sunt prevederile legale cu privire la analizarea bunei reputație a unei persoane fizice și a unei firme de audit?
- B. Cine trebuie să îndeplinească condiția de bună reputație?
- C. Este buna reputație o condiție pentru accesul la stagiul în activitatea de audit financiar?

Subiect 11 ENUNȚ

Buna reputație are în vedere un comportament adecvat, cu respectarea cerințelor Codului etic emis de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și adoptat de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS). Buna reputație nu trebuie compromisă.

Cerințe:

- A. Care sunt efectele compromiterii serioase a bunei reputații?
- B. Cine poate sesiza cazurile de compromitere serioasă a bunei reputații?
- C. Cine analizează cazurile de compromitere serioasă a bunei reputații?

Subiect 12 ENUNȚ

Sanțiunile disciplinare sau administrative aplicate auditorului financiar de către alte autorități, instituții sau organisme române ori străine din domeniul financiar-contabil cuprind acele sancțiuni aplicate ca urmare a săvârșirii unor abateri/fapte de natură a aduce atingere exercitării unei activități din punct de vedere profesional.

Cerințe:

- A. Care sunt sancțiunile ce se pot aplica de către Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”)?

- B. Cum este sancționată încălcarea principiilor de etică profesională?
- C. Când Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”)? poate cere revocarea auditorului financiar sau rezilierea contractului de audit statutar?

Subiect 13 ENUNȚ

Auditorii financiari trebuie să participe la programe adecvate de formare continuă pentru a-și menține cunoștințele teoretice, competențele și valorile profesionale la un nivel suficient de înalt.

Cerințe:

- A. Care sunt consecințele nerespectării cerințelor privind formarea continuă?
- B. Care sunt cerințele privind formarea continuă aprobate prin Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 90/2018 pentru aprobarea Normelor privind formarea profesională continuă a auditorilor financiari?
- C. Care sunt modalitățile de formare profesională continuă?

Subiect 14 ENUNȚ

Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar monitorizează modul de îndeplinire de către auditorii financiari a cerințelor de formare profesională continuă impuse de Normele privind formarea profesională continuă a auditorilor financiari aprobate prin Ordinul președintelui ASPAAS nr. 90/2018.

Cerințe:

- A. Cum se realizează monitorizarea îndeplinirii cerințelor de formare profesională continuă?
- B. Cum se realizează monitorizarea programelor de formare profesională continuă („PFPC”)?
- C. Care este consecința cu privire la nerespectarea cerințelor privind formarea profesională?

Subiect 15 ENUNȚ

Autoritatea competentă responsabilă potrivit Legii nr. 162/2017, pentru emiterea normelor prin care sunt stabilite condițiile de organizare și desfășurare a examenului de competență profesională și pentru organizarea și desfășurarea examenului de competență este Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”).

Cerințe:

- A. Ce cerințe educaționale trebuie să îndeplinească o persoană fizică pentru înscrierea la examenul de competență profesională?
- B. În ce constau probele la examenul de competență profesională?
- C. Cum se organizează examenul de competență profesională?

Subiect 16 ENUNȚ

Auditorul financiar sau firma de audit trebuie să își păstreze scepticismul profesional pe tot parcursul auditului, admitând posibilitatea unor erori materiale ca urmare a faptelor sau a conduitei care indică nereguli, inclusiv fraude sau erori, indiferent de experiența anterioară a auditorului sau a firmei de audit în ceea ce privește corectitudinea și integritatea personalului de conducere și a persoanelor responsabile cu administrarea entității auditate.

Cerințe:

- A. Ce înțelegeți prin scepticism profesional?
- B. Când este recomandat ca auditorul financiar sau firma de audit să își păstreze scepticismul profesional?
- C. Cine trebuie să publice Codul etic?

Subiect 17 ENUNȚ

Auditorul financiar sau firma de audit documentează în dosarele de audit toate amenințările semnificative la adresa independenței sale, precum și măsurile de protecție aplicate pentru a reduce acele amenințări.

Cerințe:

- A. Ilustrați amenințări semnificative la adresa independenței.
- B. Cum este apreciată independența profesională în situația în care auditorul financiar sau firma de audit efectuează un audit statutar?
- C. Cum trebuie să procedeze un auditor dacă o entitate auditată este achiziționată de/fuzionează cu/achiziționează o altă entitate cu care auditorul are relații de afaceri?

Subiect 18 ENUNȚ

Auditorul financiar sau firma de audit trebuie să prezinte rezultatele auditului statutar într-un raport de audit. Raportul se elaborează în conformitate cu cerințele standardelor de audit adoptate de Uniunea Europeană sau de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar.

Cerințe:

- A. Ce trebuie să cuprindă raportul de audit?
- B. Cine semnează raportul de audit?
- C. Când numele celui care a semnat un raport de audit nu va putea fi divulgat publicului?

Subiect 19 ENUNȚ

Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar este responsabilă pentru instituirea și implementarea unui sistem eficace de investigații și sancțiuni pentru a detecta, a corecta și a preveni efectuarea necorespunzătoare a auditului statutar.

Cerințe:

- A. Cum își exercită Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar

- competențele de investigare sau sancționare?
- B. În ce condiții poate fi angajată răspunderea civilă a auditorilor financiari sau a firmelor de audit?
 - C. De ce trebuie să țină seama Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar în aplicarea măsurilor de prevenție sau a sancțiunilor administrative?

Subiect 20 ENUNȚ

Membrii Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și alți membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România răspund pentru abaterile administrativ-disciplinare săvârșite în exercitarea funcțiilor și atribuțiilor pe care le dețin.

Cerințe:

- A. Ce sancțiuni disciplinare poate aplica Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România?
- B. Care este termenul de prescriere a aplicării sancțiunilor administrativ-disciplinare membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România?
- C. Unde se publică sancțiunile administrativ-disciplinare aplicate de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România?

STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT

Subiect 1 ENUNȚ

Standardul ISA 210 *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit* include aspecte privitoare la condițiile preliminare pentru un audit.

Cerința

Vă rugăm să prezentați aceste condiții preliminare.

Subiect 2 ENUNȚ

Forma și conținutul scrisorii misiunii de audit sunt prevăzute de către ISA 210 *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit*.

Cerințe

1. Care sunt aspectele solicitate cu privire la convenirea asupra termenilor misiunii de audit?
2. Care sunt alte aspecte referitoare la conținutul scrisorii misiunii de audit exemplificate de către ISA 210 în cadrul secțiunii de materiale privind aplicarea și alte materiale explicative?

Subiect 3 ENUNȚ

ISA 300 *Planificarea unui audit al situațiilor financiare* tratează responsabilitatea auditorului de a planifica un audit al situațiilor financiare și are în vedere contextul auditurilor recurente. În capitolul *Introducere* al acestui standard sunt incluse, printre altele, aspecte privind rolul și plasarea în timp ale planificării și obiectivul standardului.

Cerințe

1. Care sunt beneficiile aduse de planificarea adecvată auditului situațiilor financiare?
2. Care este obiectivul auditorului enunțat de ISA 300 *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*?

Subiect 4 ENUNȚ

ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit* (ISA 320) tratează responsabilitatea auditorului de a aplica conceptul de prag de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit al situațiilor financiare. Referitor la documentare, ISA 320 prevede aspecte legate de sume și factorii luați în considerare la determinarea lor pe care auditorul trebuie să le includă în documentația de audit.

Cerințe

1. Definiți pragul de semnificație funcțional.
2. Prezentați aspectele legate de revizuirea pragului de semnificație pe măsură ce auditul progresează.
3. Care sunt prevederile ISA 320 cu privire la documentarea sumelor și a factorilor luați în considerare la stabilirea pragului de semnificație?

Subiect 5 ENUNȚ

ISA 230 *Documentația de audit* conține prevederi referitoare la responsabilitatea auditorului de a întocmi documentația de audit pentru un audit al situațiilor financiare. Acest standard prezintă aspecte legate de natura documentației și scopul documentației de audit în secțiunea *Introducere*.

Cerințe

1. Care sunt aspectele privitoare la natura documentației stipulate de ISA 230?
2. Care sunt scopurile suplimentare enumerate în secțiunea *Introducere* a ISA 230?

Subiect 6 ENUNȚ

ISA 240 *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* (ISA 240) tratează responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare. Acest standard prevede faptul că: *Denaturările semnificative din cadrul situațiilor financiare pot fi cauzate de fraudă sau eroare. Factorul care face distincția între fraudă și eroare este măsura în care acțiunea care a stat la baza denaturării situațiilor financiare este intenționată sau neintenționată.*

Cerințe

1. Care sunt prevederile ISA 240 cu privire la responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă?
2. Care sunt obiectivele auditorului conform ISA 240?

Subiect 7 ENUNȚ

ISA 240 *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* (ISA 240) tratează responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare. Acest standard prevede faptul că: *Auditorul trebuie să evalueze dacă informațiile obținute prin alte proceduri de evaluare a riscurilor și activități conexe efectuate indică faptul că există unul sau mai mulți factori de risc de fraudă. Deși este posibil ca factorii de risc de fraudă să nu indice neapărat existența fraudei, aceștia au fost adesea prezenți în circumstanțe în care au fost comise fraude și, astfel, pot indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.*

Cerințe

Care sunt aspectele prevăzute de ISA 240 cu privire la evaluarea factorilor de risc de fraudă în cadrul secțiunii *Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative*? Detaliați aspectele referitoare la categoria factorilor de risc din categoria *Stimulente/Presiuni*.

Subiect 8 ENUNȚ

ISA 240 *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare* (ISA 240) tratează responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare. Acest standard prevede faptul că: *Auditorul trebuie să evalueze dacă informațiile obținute prin alte proceduri de evaluare a riscurilor și activități conexe efectuate indică faptul că există unul sau mai mulți factori de risc de fraudă. Deși este posibil ca factorii de risc de fraudă să nu indice neapărat existența fraudei, aceștia au fost adesea prezenți în circumstanțe în care au fost comise fraude și, astfel, pot indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.*

Cerințe

Care sunt aspectele prevăzute de ISA 240 cu privire la evaluarea factorilor de risc de fraudă din categoriile *Oportunități și Atitudini/Autojustificări* în cadrul secțiunii *Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative*?

Subiect 9 ENUNȚ

ISA 500 *Probe de audit* explică ce constituie probe de audit într-un audit al situațiilor financiare și tratează responsabilitatea auditorului de a concepe și efectua proceduri de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a putea ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia. De asemenea, acest ISA conține prevederi explicite cu privire la sursele probelor de audit.

Cerințe

1. Care este obiectivul auditorului enunțat în cadrul ISA 500 *Probe de audit*?
2. Care sunt prevederile referitoare la sursele probelor de audit din cadrul ISA 500 *Probe de audit*?

Subiect 10 ENUNȚ

ISA 701 *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent* (ISA 701) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica aspectele-cheie de audit în raportul auditorului. Acesta urmărește să trateze atât raționamentul auditorului cu privire la aspectele care trebuie comunicate în raportul auditorului, cât și forma și conținutul unor astfel de comunicări. În cadrul ISA 701 sunt reglementate aspectele legate de obiectivele auditorului și cerințele referitoare la determinarea aspectelor-cheie de audit.

Cerințe

1. Care sunt obiectivele auditorului conform ISA 701 *Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent*?
2. Care sunt cerințele referitoare la determinarea aspectelor-cheie de audit conform ISA 701?

Subiect 11 ENUNȚ

ISA 706 *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent* (ISA 706) tratează comunicările suplimentare din raportul auditorului, atunci când auditorul consideră că este necesar să:

- (a) *Atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect sau unor aspecte prezentate sau descrise în situațiile financiare care sunt atât de importante încât sunt fundamentale pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare; sau*
- (b) *Atragă atenția utilizatorilor asupra oricărui alt aspect sau oricăror alte aspecte decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare care sunt relevante pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului.*

În cuprinsul ISA 706 *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent* sunt prezentate dispoziții referitoare la paragrafele de evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului.

Cerințe

1. Care sunt dispozițiile din ISA 706 cu privire la paragrafele de evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului?
2. Care sunt dispozițiile din ISA 706 cu referire la paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului?

Subiect 12 ENUNȚ

ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului* tratează responsabilitățile auditorului cu privire la activitatea unei persoane sau a unei organizații într-un domeniu de competență, altul decât contabilitatea sau auditul, atunci când activitatea respectivă este utilizată pentru a ajuta auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate. În cadrul acestui standard sunt evidențiate obiectivele auditorului în situația în care acesta utilizează activitatea unui expert în cadrul misiunii de audit și clarifică aspectele referitoare la responsabilitatea pentru emiterea opiniei de audit, respectiv referințe la expertul auditorului în raportul auditorului.

Cerințe

1. Precizați care sunt obiectivele auditorului conform ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului*?
2. Care sunt prevederile ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului* cu privire la responsabilitatea auditorului pentru opinia de audit?
3. Care sunt precizările din cadrul ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului* legate de referința la expertul auditorului în raportul auditorului?

Subiect 13 ENUNȚ

ISA 580 „*Declarații scrise*” (ISA 580) tratează responsabilitatea auditorului de a obține declarații scrise din partea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta într-un audit al situațiilor financiare. În cuprinsul standardului ISA 580 sunt prevăzute aspecte legate de obiectivele auditorului și cerințe referitoare la declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii.

Cerințe

1. Care sunt obiectivele auditorului conform ISA 580 „*Declarații scrise*”?
2. Care sunt cerințele standardului ISA 580 referitoare la declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii?

Subiect 14 ENUNȚ

ISA 260 „*Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*” (ISA 260) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta într-un audit al situațiilor financiare. Acest standard se aplică indiferent de structura de guvernanta sau dimensiunea unei entități și vizează inclusiv cazurile în care persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, dar și entitățile cotate. În secțiunea *Introducere* a acestui standard sunt cuprinse aspecte privitoare la rolul comunicării și obiectivele auditorului.

Cerințe

1. Care sunt aspectele privitoare la rolul comunicării descrise în ISA 260 „*Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*”?
2. Care sunt obiectivele auditorului prezentate conform ISA 260?

Subiect 15 ENUNȚ

ISA 550 „*Părți afiliate*” (ISA 550) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate într-un audit al situațiilor financiare. În conținutul standardului ISA 550 sunt descrise aspecte referitoare la obiectivele auditorului, dar este definit și conceptul de „*parte afiliată*”.

Cerințe

1. Precizați care sunt obiectivele auditorului conform ISA 550 „*Părți afiliate*”?
2. Cum este definit conceptul de „*parte afiliată*” în cadrul ISA 550?

Subiect 16 ENUNȚ

ISA 560 „*Evenimente ulterioare*” tratează responsabilitățile auditorului cu privire la evenimentele ulterioare într-un audit al situațiilor financiare. În cadrul standardului sunt prezentate obiectivele auditorului, respectiv concepte precum „*data emiterii situațiilor financiare*” și „*evenimente ulterioare*”.

Cerințe

1. Care sunt obiectivele auditorului prezentate în cadrul ISA 560 „*Evenimente ulterioare*”?
2. Prezentați conceptele „*data emiterii situațiilor financiare*” și „*evenimente ulterioare*” așa cum sunt ele definite în cadrul ISA 560 „*Evenimente ulterioare*”?

Subiect 17 ENUNȚ

ISA 570 „*Continuitatea activității*” (ISA 570) tratează responsabilitățile auditorului la auditarea situațiilor financiare în ceea ce privește continuitatea activității și implicațiile pentru raportul auditorului. În secțiunea *Introducere* a ISA 570 sunt prezentate aceste responsabilități, dar și aspectele privind obiectivele auditorului.

Cerințe

1. Care sunt responsabilitățile auditorului așa cum sunt ele prezentate în secțiunea *Introducere* a ISA 570 „*Continuitatea activității*”?
2. Conform ISA 570, prezentați care sunt obiectivele auditorului.

Subiect 18 ENUNȚ

ISA 450 „*Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*” (ISA 450) tratează responsabilitatea auditorului de a evalua efectul denaturărilor identificate asupra auditului și al denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare. ISA 700 „*Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*” tratează responsabilitatea auditorului, în formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare, de a trage concluzii cu privire la măsura în care s-a obținut o asigurare rezonabilă privind faptul că situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative. Concluzia auditorului prevăzută de ISA 700 (revizuit) ia în considerare evaluarea de către auditor a efectului denaturărilor necorectate dacă există, asupra situațiilor financiare, în conformitate cu ISA 450. ISA 320 „*Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*” tratează responsabilitatea auditorului pentru aplicarea adecvată a conceptului de prag de semnificație în planificarea și efectuarea unui audit al situațiilor financiare. În cuprinsul ISA 450 este definit conceptul de *denaturare*, dar sunt prevăzute și dispoziții privind cumularea denaturărilor identificate.

Cerințe

1. Cum este definită *denaturarea* conform ISA 450 „*Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*”? Exemplificați așa cum se prezintă în materialele privind aplicarea și alte materiale explicative ale ISA 450.
2. Care sunt dispozițiile ISA 450 „*Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*” referitoare la cumularea denaturărilor și cum se aplică acestea?

Subiect 19 ENUNȚ

ISA 700 „*Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*” (ISA 700) tratează responsabilitatea auditorului de a-și forma o opinie cu privire la situațiile financiare. De asemenea, acesta tratează forma și conținutul raportului auditorului emis ca urmare a unui audit al situațiilor financiare. În

secțiunea de *Introducere* a ISA 700 se prezintă obiectivele auditorului și sunt definite concepte precum: cadru de raportare cu scop general și opinie nemodificată.

Cerințe

1. Precizați care sunt obiectivele auditorului în conformitate cu ISA 700?
2. Conform ISA 700, precizați cum este definit conceptul „cadru de raportare cu scop general”?
3. Definiți conceptul de „opinie nemodificată”.

Subiect 20 ENUNȚ

ISA 705 „*Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent*” (ISA 705) tratează responsabilitatea auditorului de a emite un raport adecvat în circumstanțele în care, la formarea unei opinii în conformitate cu ISA 700 „*Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*” (revizuit), auditorul concluzionează că este necesară o modificare a opiniei auditorului asupra situațiilor financiare. ISA 705 tratează, de asemenea, modul în care forma și conținutul raportului auditorului sunt afectate de exprimarea de către auditor a unei opinii modificate. În secțiunea *Introducere* sunt stabilite obiectivele auditorului și tipurile de opinii modificate.

Cerințe

1. Care sunt tipurile de opinii modificate și care sunt elementele în funcție de care este adecvat un anumit tip de opinie conform ISA 705?
2. Care sunt obiectivele auditorului conform prevederilor ISA 705?

Subiect 21 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit (ISA 315) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (revizuit 2019)* tratează responsabilitatea auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare.

Cerințe

- A. Prezentați conceptul de sistem de control intern conform ISA 315(revizuit 2019);
- B. Prezentați conceptul risc semnificativ conform ISA 315(revizuit 2019);
- C. Prezentați și exemplificați procedurile de evaluare a riscului și activități conexe conform ISA 315 (revizuit 2019).

Subiect 22 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit (ISA 315) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (revizuit 2019)* tratează responsabilitatea auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare.

Cerințe

- A. Definiți mediul de control ca și componentă a sistemului de controlul intern conform ISA 315(revizuit 2019)

- B. Prezența înțelegerea de către auditor a mediului de control (componentă a sistemului de control intern) relevant pentru întocmirea situațiilor financiare prin intermediul efectuării procedurilor de evaluare a riscului conform ISA 315(revizuit 2019)
- C. Prezența identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare conform ISA 315(revizuit 2019).
- D. Definiți riscul afacerii conform ISA 315(revizuit 2019).

Subiect 23 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit (ISA 315) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (revizuit 2019)* tratează responsabilitatea auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare.

Cerințe

- A. Prezența evaluarea probelor de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului conform ISA 315(revizuit 2019).
- B. Prezența cauzele riscurilor afacerii care cresc susceptibilitatea la riscurile de denaturare semnificativă conform ISA 315(revizuit 2019).
- C. Prezența demersul auditorului în cazul în care acesta identifică riscuri de denaturare semnificativă neidentificate de conducere, conform ISA 315(revizuit 2019).

Subiect 24 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit (ISA 315) *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (revizuit 2019)* tratează responsabilitatea auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare.

Cerințe

- A. Enumerați componentele interconectate ale sistemului de control intern conform ISA 315(revizuit 2019).
- B. Prezența revizuirea evaluării riscului de către auditor conform ISA 315(revizuit 2019).
- C. Precizați rolul înțelegerii de către auditor a guvernantei entității și aspectele care pot fi relevante în acest sens, în demersul de înțelegere a entității și a mediului său, conform ISA 315(revizuit 2019).
- D. Prezența interviuarea persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern, în demersul auditorului de înțelegere a entității și a mediului său, și a sistemului de control intern al entității, conform ISA 315(revizuit 2019).

Subiect 25 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit (ISA 330) *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate* tratează responsabilitatea auditorului cu privire la elaborarea și implementarea răspunsurilor la riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate de către auditor, în conformitate cu ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă* (revizuit 2019), în cadrul unui audit al situațiilor financiare.

Cerințe

- A. Precizați aspectele pe care auditorul trebuie să le ia în considerare atunci când stabilește dacă este adecvată utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele conform ISA 330;
- B. Prezentați procedurile de fond corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare conform ISA 330;
- C. Prezentați răspunsurile generale pe care auditorul trebuie să le elaboreze și implementeze pentru a trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare conform ISA 330.

Subiect 26 ENUNȚ

Standardul Internațional de Audit (ISA 330) *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate* tratează responsabilitatea auditorului cu privire la elaborarea și implementarea răspunsurilor la riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate de către auditor, în conformitate cu ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă* (revizuit 2019), în cadrul unui audit al situațiilor financiare.

Cerințe

- A. Definiți sintagma "test al controalelor" conform ISA 330;
- B. Prezentați evaluarea eficacității **operaționale a controalelor** conform ISA 330;
- C. Prezentați procedurile de fond ca răspuns la riscurile semnificative conform ISA 330.

Subiect 27 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Definiți conceptul de risc conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- B. Prezentați și exemplificați activitățile de control de detectare conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- C. Prezentați comunicarea rezultatelor evaluării, componentă a programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.

Subiect 28 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Definiți conceptul de control intern și prezentați principale coordonate ale acestuia conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;

- B. Prezențați și exemplificați activitățile preventive de control intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- C. Enumerați obiectivele auditului intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.

Subiect 29 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Definiți riscul inerent conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- B. Prezențați și exemplificați segregarea responsabilităților ca activitate de control intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- C. Prezențați etapele planificării activității audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Subiect 30 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Prezențați obiectivele auditului intern pentru evaluarea managementului riscului și controlului intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- B. Prezențați și exemplificați controalele privind accesul la resurse și înregistrări ca activitate de control intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- C. Prezențați scopul evaluării riscurilor și etapa de evaluare preliminară a riscurilor de către auditorul intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.

Subiect 31 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Prezențați obiectivele auditului intern în cadrul misiunilor de consiliere conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- B. Prezențați și exemplificați procedurile de autorizare și aprobare ca activitate de control intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- C. Prezențați identificarea riscurilor de către auditorul intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.

Subiect 32 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Prezențați și exemplificați reconcilierea ca activitate de control intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- B. Prezențați etapa de aprobare a planului de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- C. Prezențați etapa de revizuire și raportare a riscurilor conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- D. Definiți managementul riscurilor conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.

Subiect 33 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Prezențați obiectivele auditului intern pentru îmbunătățirea procesului de guvernare conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- B. Prezențați etapa de deshidere a misiunii de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- C. Prezențați structura Raportului de Audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.

Subiect 34 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Prezențați etapa de realizare efectivă a misiunii de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*;
- B. Prezențați rolul programului de îmbunătățire a calității auditului intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.
- C. Prezențați transferarea(externalizare) riscurilor ca strategie de răspuns la risc a organizațiilor conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*.

Subiect 35 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Prezența etapei de verificare finală și revizuire a execuției misiunii de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern;*
- B. Prezența acceptarea (tolerarea) riscurilor ca strategie de răspuns la risc a organizațiilor conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern;*
- C. Prezența etapei de monitorizare a progresului/urmărirea implementării recomandărilor efectuate de către audorii interni conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern.*

Subiect 36 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Prezența etapei de elaborarea programului de lucru a misiunii de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern;*
- B. Prezența etapei misiunii de audit intern "Comunicarea acceptării riscurilor" conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern;*
- C. Prezența evaluarea externă, componentă a programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern.*

Subiect 37 ENUNȚ

Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă coordonatele activității de audit intern.

Cerințe

- A. Prezența etapei „Ședința de conciliere a observațiilor și de închidere a misiunii de audit intern” conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*
- B. Prezența autoevaluarea, componentă a programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern.*

ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ

Subiect 1 – ENUNȚ

Prin activitățile pe care le desfășoară în cadrul misiunilor de audit statutar și audit financiar, auditorul financiar trebuie să respecte cerințele Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili și cerințele legale aplicabile.

Cerințe:

- a) Prezentați principiul fundamental prevăzut de Codul etic care se referă la dobândirea și menținerea cunoștințelor, aptitudinilor profesionale la nivelul care să asigure prestarea unor servicii profesionale adecvate cerințelor standardelor și legislației relevante.
- b) Arătați în ce mod se regăsesc aspecte legate de asigurarea respectării principiului de la punctul a) în cadrul Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative („Legea 162/2017”).
- c) Prezentați dispozițiile și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual pentru independență în cazul misiunilor de audit și revizuire prevăzute de Codul etic (în corelație cu și prevederile din Legea nr. 162/2017) din perspectiva:
 - c1) angajării la un client de audit;
 - c2) serviciilor recente pentru un client de audit.

Subiect 2 - ENUNȚ

Prin activitățile pe care le desfășoară în cadrul misiunilor de audit statutar și audit financiar, auditorul financiar trebuie să respecte cerințele Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili și cerințele legale aplicabile.

Cerințe:

- a) Prezentați principiul fundamental prevăzut de Codul etic în baza căruia i se solicită unui profesionist contabil să fie vigilent față de prezentarea neintenționată de informații și în care sunt prezentate condițiile în care poate divulga informații legate de clientul de audit.
- b) Arătați sub ce formă se regăsesc aspecte legate de asigurarea respectării principiului descris la punctul a) în cadrul Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative („Legea 162/2017”).
- c) Prezentați dispozițiile și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual pentru independență în cazul misiunilor de audit și revizuire prevăzute de Codul etic din perspectiva **asocierii pe termen lung a personalului (inclusiv rotația partenerilor) cu un client de audit.**

Subiect 3 – ENUNȚ

Va rugam sa prezentați amenințările la adresa independenței prin prisma circumstanțelor și relațiilor specifice care generează sau pot genera amenințări la adresa independenței.

Cerințe:

- prezentarea să cuprindă măsurile de protecție care pot fi adecvate pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil și să identificați anumite situații în care nici o măsură de protecție nu poate reduce amenințările la nivel acceptabil;
- prezentarea să se refere la următoarele aspecte: interese financiare; relații familiale și personale; angajarea la un client de audit; asocierea îndelungată a personalului de conducere cu clientul și la furnizarea de servicii non audit clientului de audit.

Subiect 4 – ENUNȚ

Prezentați de o manieră generală independența profesioniștilor contabili practicieni atunci când efectuează misiuni de audit sau de revizuire, tratând următoarele aspecte:

1. Independența și interesul public. Factorii care pot conduce la considerarea unei societăți ca fiind de interes public ;
2. Independența și relația sa cu obiectivitatea și integritatea;
3. Formele independenței

Subiect 5 – ENUNȚ

Descrieți următoarele principii din Codul Etic pentru profesioniștii contabili:

1. Competența profesională și atenția cuvenită;
2. Confidențialitatea

Subiect 6 – ENUNȚ

Descrieți următoarele principii din Codul Etic pentru profesioniștii contabili:

1. Integritatea
2. Obiectivitatea
3. Conduita profesională

Subiect 7 – ENUNȚ

Amenințările la adresa independenței auditorului pot surveni într-o multitudine de forme și ipostaze, pe parcursul unei misiuni de asigurare. În acest sens descrieți succint:

1. Tipologia amenințărilor la adresa independenței
2. Evaluarea amenințărilor

Subiect 8 – ENUNȚ

Pot exista încălcări ale prevederilor privind independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire. Tratați succint:

1. Măsurile pe care firma de audit trebuie să le pună în aplicare la încălcarea independenței;
2. Factorii care afectează importanța și impactul unei încălcări asupra obiectivității firmei și a capacității acesteia de a emite un raport de audit

Subiect 9 – ENUNȚ

Tratați amenințările provocate, în cadrul unor misiuni de auditare a situațiilor financiare, de:

1. Onorarii restante;
2. Onorarii contingente
3. Împrumuturi și garanții către un client de audit

Subiect 10 – ENUNȚ

Amenințările la adresa conformității cu principiile etice fundamentale.

1. Prezentarea generală a amenințărilor;
2. Amenințări generate de serviciile recente prestate pentru un client de audit.

Subiect 11 – ENUNȚ

Amenințările la adresa conformității cu principiile etice fundamentale și măsurile de protecție. Prezențați succint:

1. Amenințările de autorevizuire, de reprezentare sau de familiaritate
2. Amenințările și măsurile de protecție care decurg din împrumutarea de personal unui client de audit

Subiect 12 – ENUNȚ

Amenințările la adresa conformității cu principiile etice fundamentale.

Prezențați succint:

1. Amenințările de interes propriu și intimidare
2. Amenințările care decurg dintr-o relație de afaceri apropiată cu un client de audit sau cu conducerea acestuia

Subiect 13 – ENUNȚ

Privind independența auditorului, într-un audit al situațiilor financiare, prezentați succint:

1. Perioada pentru care independența este obligatorie
2. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

Subiect 14 – ENUNȚ

Independența în cadrul misiunilor de asigurare altele decât auditul situațiilor financiare și revizuirile.

Prezentați succint:

1. Legătura independenței cu obiectivitatea și integritatea
2. Asocierea îndelungată a personalului cu un client de asigurare

Subiect 15 – ENUNȚ

Conform Cadrului General Conceptual, prezentați succint:

1. Tratarea amenințărilor
2. Exercițarea raționamentului profesional

Subiect 16 – ENUNȚ

Conform Cadrului Conceptual General, tratați succint:

1. Identificarea amenințărilor,
2. Evaluarea amenințărilor,
3. Tratarea amenințărilor.

Subiect 17 – ENUNȚ

Detaliați Scepticismul profesional, în conformitate cu Cadrul Conceptual General

Subiect 18 – ENUNȚ

Amenințări la adresa independenței, pornind de la nivelul relativ al onorariilor, în cadrul unei misiuni de audit a situațiilor financiare și revizuire

Tratați succint:

1. Nivelul relativ al onorariilor privind toți clienții, indiferent de natura lor (toți clienții de audit)
2. Nivelul relativ al onorariilor în cazul clienților care sunt entități de interes public

Subiect 19 – ENUNȚ

Amenințări privind independența în misiunile de audit a situațiilor financiare și al revizuirilor.

Tratați succint amenințările și măsurile de protecție privind:

1. Servicii de contabilitate
2. Servicii de evaluare

Subiect 20 – ENUNȚ

Amenințări privind independența în cazul auditului statutar, în situația angajării la un client de audit a foștilor membri din echipa de audit.

Prezentați felul amenințărilor care pot fi generate în aceste circumstanțe și prezentați succint cadrul profesional, izvorât din Codul Etic și cel legislativ, din L162/2017.

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

Subiect 1. Prezentați procedurile de consolidare complete la nivel de bilanț consolidat și de cont de profit și pierdere consolidat, proceduri care trebuie efectuate cu ocazia întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate prin metoda integrării globale, conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Subiect 2. Prezentați principalele aspecte privind data la care trebuie întocmite situațiile financiare consolidate, conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Subiect 3. Prezentați principalele aspecte privind conceptul de influență semnificativă, conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Subiect 4. Prezentați principalele aspecte privind conversia situațiilor financiare anuale al societăților nerezidente în vederea întocmirii situațiilor financiare consolidate, conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Subiect 5. Prezentați principalele aspecte privind conceptul de control și obligația de a întocmi situații financiare consolidate, conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Subiect 6. Prezentați principalele aspecte privind entitățile asociate și entitățile controlate în comun incluse în consolidare, conform *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

RĂSPUNSURI

AUDIT ȘI APTITUDINI PROFESIONALE

Subiect 1 REZOLVARE

- 1. Definiți termenul de *probe de audit*, și prezentați ce înțelegeți prin suficiența și gradul de adecvare al probelor de audit, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit***

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, probele de audit reprezintă acele informații utilizate de auditor pentru a ajunge la concluziile pe care se bazează opinia auditorului. Probele de audit includ atât informațiile cuprinse în registrele contabile care stau la baza situațiilor financiare, cât și alte informații.

În contextul ISA-urilor:

- Suficiența probelor de audit* este un indicator al cantității probelor de audit. Cantitatea probelor de audit necesare este afectată de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor și, de asemenea, de calitatea acelor probe de audit.
- Gradul de adecvare al probelor de audit* este un indicator al calității probelor de audit; respectiv relevanța și credibilitatea lor în sprijinirea concluziilor pe care se bazează opinia auditorului.

- 2. Ce reprezintă riscul de audit?**

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, riscul de audit reprezintă riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit neadecvată în cazul în care situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ. Riscul de audit depinde de riscul de denaturare semnificativă și de riscul de nedetectare.

- 3. Ce reprezintă scepticismul profesional?**

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, scepticismul profesional reprezintă o atitudine care include perspicacitate, atenție la condițiile care ar putea indica posibile denaturări cauzate fie de fraudă, fie de eroare și o evaluare critică a probelor de audit.

- 4. Prezentați care este aria de aplicare a auditului financiar, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit***

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, opinia auditorului privind situațiile financiare tratează măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. O astfel de opinie este comună tuturor auditurilor

situațiilor financiare. Prin urmare, opinia auditorului nu asigură, de exemplu, viabilitatea viitoare a entității și nici eficiența sau eficacitatea cu care conducerea a coordonat activitatea entității. Cu toate acestea, în anumite jurisdicții, legile sau reglementările aplicabile le-ar putea impune auditorilor să își exprime opiniile în privința unor aspecte specifice, precum eficacitatea controlului intern sau consecvența dintre un raport separat al conducerii și situațiile financiare. Cu toate că ISA-urile cuprind cerințe și îndrumări cu privire la astfel de aspecte, în măsura în care acestea sunt relevante pentru formarea unei opinii privind situațiile financiare, auditorul ar trebui să efectueze activități suplimentare dacă acesta are responsabilități suplimentare de a exprima astfel de opinii.

Subiect 2 REZOLVARE

1. Prezențați care sunt obiectivele generale ale auditorului în efectuarea unui audit al situațiilor financiare

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, în efectuarea unui audit al situațiilor financiare, obiectivele generale ale auditorului sunt:

- (a) Să obțină o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, astfel încât să poată exprima o opinie privind măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; și
- (b) Să raporteze cu privire la situațiile financiare și să comunice după cum este prevăzut în ISA-uri, în conformitate cu constatările auditorului.

2. Prezențați ce se întâmplă în cazurile în care nu se poate obține o asigurare rezonabilă și nu este suficientă o opinie cu rezerve

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, în toate cazurile în care nu se poate obține o asigurare rezonabilă și nu este suficientă o opinie cu rezerve în raportul auditorului în circumstanțele date în scopul raportării către utilizatorii vizați ai situațiilor financiare, ISA-urile impun auditorului să declare imposibilitatea exprimării unei opinii sau să se retragă (sau să demisioneze) din misiune, în cazul în care retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile.

3. Precizați care este scopul unui audit, în conformitate cu ISA 200 - Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, scopul unui audit este de a crește gradul de încredere a utilizatorilor vizați în situațiile financiare.

Acest scop poate fi atins prin exprimarea de către auditor a unei opinii cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

În cazul majorității cadrelor de raportare cu scop general, opinia auditorului se referă la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel din toate punctele de vedere semnificative sau oferă o imagine

fidelă conform cadrului general.

Un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile și dispozițiile de etică relevante îi va permite auditorului să își formeze acea opinie.

4. Ce înțelegeți prin forma opiniei auditorului, în conformitate cu ISA 200 - Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit

Opinia exprimată de auditor se referă la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Totuși, forma opiniei auditorului depinde de cadrul de raportare financiară aplicabil și de orice alte legi și reglementări aplicabile.

Majoritatea cadrelor de raportare financiară conțin dispoziții legate de prezentarea situațiilor financiare; pentru astfel de cadre, întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil presupune și prezentarea.

Atunci când cadrul de raportare financiară este un cadru de prezentare fidelă, așa cum se întâmplă, de obicei, în cazul situațiilor financiare cu scop general, opinia prevăzută de ISA-uri se referă la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, sau oferă o imagine fidelă.

Atunci când cadrul de raportare financiară este un cadru de conformitate, opinia prevăzută de ISA-uri se referă la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare.

Exceptând cazul în care se specifică contrariul, referirile din ISA-uri la opinia auditorului vizează ambele forme de opinie.

Subiect 3 REZOLVARE

1. Definiți termenul de persoane responsabile cu guvernanta și conducere, în conformitate cu ISA 200 - Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, persoanele responsabile cu guvernanta reprezintă acea persoană (persoanele) sau organizația (organizațiile) (de exemplu, un administrator care este o corporație) cu responsabilitatea de a supraveghea direcția strategică a entității și obligațiile legate de răspunderea entității.

Aceasta include și supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități din anumite jurisdicții, termenul „persoane responsabile cu guvernanta” poate include personalul din conducere, de exemplu, membrii executivi ai unui consiliu de guvernanta al unei entități din sectorul public sau privat sau un proprietar-administrator.

2. Precizați care sunt responsabilitățile conducerii privind întocmirea situațiilor financiare și sistemul de control intern

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, situațiile financiare care fac obiectul unui audit sunt

cele care aparțin entității și care au fost întocmite de conducerea entității, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta.

ISA-urile nu impun responsabilități conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta și nu prevalează în fața legilor și reglementărilor care prevăd responsabilitățile acestora. Cu toate acestea, un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile pornește de la premisa că atât conducerea, cât și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta și-au recunoscut anumite responsabilități esențiale pentru efectuarea auditului.

Auditul situațiilor financiare nu scutește de responsabilități conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta. De asemenea, conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta au responsabilitatea pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, după caz, pentru prezentarea fidelă a acestora, precum și responsabilitatea pentru controlul intern pe care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta îl consideră a fi necesar pentru întocmirea unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

3. Precizați care sunt elementele pe care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta ar trebui să le furnizeze auditorului, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta au responsabilitatea de a-i furniza auditorului:

- a. Acces la toate informațiile despre care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta știu că sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte;
- b. Informațiile suplimentare pe care auditorul le-ar putea solicita din partea conducerii și, după caz, din partea persoanelor responsabile cu guvernanta în scopul auditului; și
- c. Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră că este necesar să obțină probe de audit.

Subiect 4 REZOLVARE

1. Definiți termenul de *denaturare*, respectiv *risc de nedetectare*, în conformitate cu ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, termenul de *denaturare* reprezintă o diferență între valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element raportat din situațiile financiare și valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea prevăzută pentru respectivul element pentru a fi în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau de eroare. Denaturările includ, de asemenea, acele ajustări ale valorilor, clasificărilor, prezentărilor sau descrierilor care, potrivit raționamentului auditorului, sunt necesare astfel încât situațiile financiare să fie prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau să ofere o imagine fidelă.

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în*

conformitate cu standardele internaționale de audit, termenul de *risc de nedetectare* reprezintă riscul ca procedurile efectuate de auditor pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut să nu detecteze o denaturare existentă care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări.

2. Precizați ce reprezintă *riscul de denaturare semnificativă* și descrieți principalele sale componente

Conform ISA 200 - *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*, riscul de denaturare semnificativă reprezintă riscul ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ înaintea auditului. Acesta are două componente, descrise după cum urmează la nivel de aserțiune:

- (i) Risc inerent – Susceptibilitatea unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații de a fi denaturată în mod semnificativ, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale aferente.
- (ii) Risc de control – Riscul ca o denaturare care ar putea apărea la nivelul unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații și care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de controlul intern al entității.

Subiect 5 REZOLVARE

1. Definiți termenul de *probe de audit* și cum pot fi obținute acestea, în conformitate cu ISA 500 – *Probe de audit*

Conform ISA 500 – *Probe de audit*, termenul de *probe de audit* reprezintă totalitatea informațiilor utilizate de auditor pentru a ajunge la concluziile pe care se bazează opinia auditorului. Probele de audit includ atât informațiile cuprinse în registrele contabile care stau la baza situațiilor financiare, cât și informații obținute din alte surse.

Probele de audit pentru formularea unor concluzii rezonabile pe care să se bazeze opinia auditorului sunt obținute efectuând:

- (a) Proceduri de evaluare a riscului; și
- (b) Proceduri de audit subsecvente, care cuprind:
 - (i) Teste ale controalelor, atunci când acestea sunt prevăzute de ISA sau când auditorul a ales să le efectueze; și
 - (ii) Proceduri de fond, inclusiv teste de detaliu și proceduri analitice de fond.

Procedurile de audit pot fi utilizate drept proceduri de evaluare a riscului, teste ale controalelor sau proceduri de fond, în funcție de contextul în care acestea sunt aplicate de auditor. Probele de audit obținute în urma auditurilor anterioare pot furniza, în anumite circumstanțe, probe de audit adecvate atunci când auditorul efectuează proceduri de audit pentru a stabili menținerea relevanței acestora.

2. Precizați ce implică *inspecția înregistrărilor și a documentelor de către auditor, cu scopul obținerii probelor de audit*

Conform 500 – *Probe de audit*, inspecția implică examinarea înregistrărilor sau a documentelor interne sau externe în formă tipărită, electronică sau sub altă formă. Inspecția înregistrărilor și a documentelor

furnizează probe de audit cu diferite grade de credibilitate, în funcție de natura și sursa acestora și, în cazul înregistrărilor și documentelor interne, de eficacitatea controalelor exercitate asupra întocmirii acestora. Un exemplu de inspecție utilizată ca test al controalelor îl constituie inspecția înregistrărilor pentru verificarea autorizării.

Unele documente reprezintă probe de audit directe ale existenței unui activ, de exemplu, un document care constituie un instrument financiar cum ar fi o acțiune sau o obligațiune. Inspecția unor astfel de documente poate să nu ofere neapărat o probă de audit cu privire la dreptul de proprietate sau valoare. În plus, inspecția unui contract executat poate furniza probe de audit relevante pentru aplicarea de către entitate a politicilor contabile, precum recunoașterea veniturilor.

Conform 500 – *Probe de audit*, inspecția imobilizărilor implică examinarea fizică a unui activ și poate furniza probe de audit credibile cu privire la existența lor, dar nu neapărat cu privire la drepturile și obligațiile entității sau la evaluarea activelor. Inspecția elementelor individuale de natura stocurilor poate însoți observarea inventarierii.

Subiect 6 REZOLVARE

1. Precizați ce implică *observarea*, ca procedură de audit, cu scopul obținerii probelor de audit

Conform ISA 500 – *Probe de audit*, ca procedură de audit, observarea constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri care este efectuat(ă) de alte părți, de exemplu, observarea de către auditor a inventarierii efectuate de către personalul entității ori a efectuării activităților de control. Observarea furnizează probe de audit cu privire la efectuarea unui proces sau a unei proceduri, dar este limitată la momentul specific în care are loc observarea și de faptul că ideea de a fi observat poate afecta modul în care se desfășoară procesul sau procedura respectiv(ă).

2. Precizați ce implică *confirmarea externă*, ca procedură de audit, cu scopul obținerii probelor de audit

Conform ISA 500 – *Probe de audit*, ca procedură de audit, o confirmare externă reprezintă proba de audit obținută de auditor sub formă de răspuns scris adresat direct auditorului de către o terță parte (partea care confirmă), în format tipărit, electronic sau în alt format. Procedurile de confirmare externă sunt adesea relevante atunci când tratează aserțiunile asociate cu anumite solduri ale conturilor și elementele acestora. Totuși, nu este necesară limitarea confirmărilor externe doar la soldurile conturilor. De exemplu, auditorul poate solicita confirmarea termenelor acordurilor sau tranzacțiilor pe care o entitate le-a încheiat cu terțe părți; solicitarea confirmării poate avea scopul de a afla dacă a fost adusă vreo modificare contractului și, dacă da, care sunt detaliile relevante.

Procedurile de confirmare externă sunt utilizate, de asemenea, pentru a obține probe de audit cu privire la absența anumitor condiții, de exemplu, absența unui „acord secundar” care poate influența recunoașterea veniturilor.

3. Precizați ce implică *recalcularea, reefectuarea activității și procedurile analitice*, ca proceduri de audit, cu scopul obținerii probelor de audit

Conform 500 – *Probe de audit*, ca procedură de audit, recalcularea constă în verificarea acurateții matematice a documentelor sau înregistrărilor. Recalcularea poate fi efectuată manual sau electronic.

Reefectuarea activității implică executarea de către auditor, în mod independent, a procedurilor sau controalelor care au fost efectuate inițial ca parte a controlului intern al entității.

Procedurile analitice constau în evaluări ale informațiilor financiare efectuate prin intermediul unei analize a relațiilor plauzibile dintre date, atât financiare, cât și nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, acele investigații considerate a fi necesare cu privire la fluctuațiile sau relațiile identificate care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care diferă în mod semnificativ de valorile preconizate

4. Precizați ce implică *interviewarea*, ca procedură de audit, cu scopul obținerii probelor de audit

Conform 500 – *Probe de audit*, ca procedură de audit, *interviewarea* constă în solicitarea de informații, atât financiare, cât și nefinanciare, de la persoane în cunoștință de cauză din interiorul sau din afara entității. *Interviewarea* este utilizată în mod extensiv pe parcursul auditului pe lângă alte proceduri de audit. *Interviewările* pot varia de la *interviewări* scrise oficiale la *interviewări* verbale neoficiale.

Evaluarea răspunsurilor la *interviewări* reprezintă o parte integrantă a procesului de *intervieware*. Răspunsurile la *interviewări* pot oferi auditorului informații pe care nu le deținea anterior sau probe de audit corroborative. În mod alternativ, răspunsurile ar putea furniza informații care diferă în mod semnificativ de alte informații pe care le-a obținut auditorul, de exemplu, informații cu privire la posibilitatea evitării controalelor de către conducere. În unele cazuri, răspunsurile la *interviewări* furnizează auditorului o bază pentru modificarea sau efectuarea unor proceduri suplimentare de audit.

Deși coroborarea probelor obținute prin intermediul *interviewării* este deseori deosebit de importantă, în cazul *interviewărilor* cu privire la intenția conducerii, informațiile disponibile care să susțină intențiile conducerii pot fi limitate. În aceste cazuri, înțelegerea modului în care conducerea și-a respectat în trecut intențiile declarate, a motivelor declarate de conducere în ceea ce privește alegerea unei anumite căi de acțiune și a capacității conducerii de a urma o anumită cale de acțiune poate furniza informații relevante care să fie coroborate cu probele obținute prin *intervieware*.

În ceea ce privește unele aspecte, auditorul poate considera necesar să obțină declarații scrise din partea conducerii și, după caz, din partea persoanelor responsabile cu guvernanta care să confirme răspunsurile la *interviewările* verbale.

Subiect 7 REZOLVARE

1. Prezentați principalele generalizări cu privire la credibilitatea probelor de audit, conform ISA 500 – *Probe de audit*

Conform ISA 500 – *Probe de audit*, generalizările cu privire la credibilitatea diferitelor tipuri de probe de audit fac obiectul unor excepții importante. Chiar și atunci când informațiile care vor fi utilizate drept probe de audit sunt obținute din surse externe entității, pot exista circumstanțe care ar putea afecta credibilitatea lor. De exemplu, este posibil ca informațiile obținute dintr-o sursă externă independentă să nu fie credibile dacă sursa nu este în cunoștință de cauză sau unui expert al conducerii îi poate lipsi obiectivitatea. Deși se recunoaște faptul că ar putea exista excepții, următoarele generalizări cu privire la credibilitatea probelor de audit pot fi utile:

- Credibilitatea probelor de audit este mai mare atunci când acestea sunt obținute din surse independente din afara entității.
- Credibilitatea probelor de audit care sunt generate intern este mai mare atunci când controalele aferente impuse de entitate, inclusiv cele cu privire la întocmirea și păstrarea lor, sunt eficace.

- Probele de audit obținute direct de auditor (de exemplu, observarea aplicării unui control) sunt mai credibile decât probele de audit obținute indirect sau prin deducție (de exemplu, interviuarea cu privire la aplicarea unui control).
- Probele de audit în format documentat, indiferent dacă sunt tipărite, electronice sau pe alt suport, sunt mai credibile decât probele obținute verbal (de exemplu, o înregistrare scrisă concomitentă a unei întâlniri este mai credibilă decât o declarație verbală ulterioară privind aspectele discutate).
- Probele de audit furnizate de documentele originale sunt mai credibile decât probele de audit furnizate prin intermediul fotocopiilor sau facsimilelor ori al documentelor care au fost filmate, digitalizate sau transpuse în alt mod în format electronic, a căror credibilitate poate depinde de controalele asupra întocmirii și păstrării lor.

2. Precizați ce reprezintă *competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al conducerii, și care sunt sursele relevante din care pot proveni informațiile referitoare la acestea, în conformitate cu ISA 500 – Probe de audit*

Conform ISA 500 – *Probe de audit*, competența se referă la natura și nivelul de experiență al expertului conducerii. Capacitatea se referă la abilitatea expertului conducerii de a-și pune în aplicare competența în circumstanțele date. Factorii care influențează capacitatea pot include, de exemplu, localizarea geografică și disponibilitatea timpului și resurselor. Obiectivitatea se referă la efectele posibile pe care le-ar putea avea subiectivismul, conflictele de interese sau influența altor părți asupra raționamentului profesional sau de afaceri al expertului conducerii.

Competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al conducerii, precum și orice controale din cadrul entității cu privire la activitatea aceluși expert reprezintă factori importanți în raport cu credibilitatea oricăror informații emise de un expert al conducerii.

Informațiile referitoare la competența, capacitatea și obiectivitatea unui expert al conducerii pot proveni dintr-o varietate de surse, precum:

- Experiența personală legată de activitatea anterioară a aceluși expert.
- Discuțiile cu acel expert.
- Discuțiile cu alte părți care sunt familiarizate cu activitatea aceluși expert.
- Cunoștințele referitoare la calificările aceluși expert, calitatea sa de membru al unui organism profesional sau al unei asociații din sectorul de activitate, autorizația de practică ori alte forme de recunoaștere externă.
- Articole publicate sau cărți scrise de acel expert.
- Un expert al auditorului, dacă există, care îl asistă pe auditor în vederea obținerii de suficiente probe de audit adecvate cu privire la informațiile emise de expertul conducerii.

Aspectele relevante pentru evaluarea competenței, capacității și obiectivității unui expert al conducerii includ măsura în care activitatea aceluși expert face obiectul unor standarde de performanță tehnică ori al altor dispoziții profesionale sau aferente sectorului de activitate, de exemplu, standarde de etică sau alte dispoziții care decurg din calitatea de membru al unui organism profesional sau al unei asociații din sectorul de activitate, standarde de acreditare ale unui organism de autorizare sau dispoziții impuse prin legi ori reglementări.

Alte aspecte care pot fi relevante includ:

- Relevanța competenței expertului conducerii în raport cu aspectul pentru care va fi utilizată activitatea aceluși expert, inclusiv orice specializări din domeniul aceluși expert. De exemplu, un anumit actuar se poate specializa în asigurări de proprietate și în caz de accidente, dar poate avea o experiență limitată în ceea ce privește calculul pensiilor.

- Competența expertului conducerii cu privire la dispozițiile de contabilitate relevante, de exemplu, cunoștințe privind ipotezele și metodele, inclusiv modelele, acolo unde sunt aplicabile, care sunt consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Dacă evenimentele neașteptate, modificările condițiilor sau probele de audit obținute din rezultatele procedurilor de audit indică faptul că ar putea fi necesară reconsiderarea evaluării inițiale a competenței, capacității și obiectivității expertului conducerii pe măsură ce auditul avansează.

3. Precizați ce presupune înțelegerea de către auditor a activității expertului conducerii, în conformitate cu ISA 500 – *Probe de audit*

Conform 500 – *Probe de audit*, Înțelegerea activității expertului conducerii include înțelegerea domeniului de competență relevant. Înțelegerea domeniului de competență relevant poate fi obținută în paralel cu determinarea de către auditor a măsurii în care auditorul deține competența necesară pentru a evalua activitatea expertului conducerii sau dacă auditorul are nevoie de un expert al auditorului în acest sens.

Aspectele legate de domeniul de activitate al expertului conducerii relevante pentru înțelegerea acestuia de către auditor pot include:

- Măsura în care domeniul de activitate al celui expert conține specializări care sunt relevante pentru audit.
- Măsura în care se aplică orice standarde profesionale sau de alt tip și orice cerințe legale sau de reglementare.
- Tipul de ipoteze și metode utilizate de către expertul conducerii și măsura în care acestea sunt general acceptate în domeniul de activitate al celui expert și sunt adecvate în scopuri de raportare financiară.
- Natura datelor interne și externe sau a informațiilor pe care le utilizează expertul conducerii.

În cazul unui expert al conducerii contractat de către entitate, va exista, în mod normal, o scrisoare de misiune sau altă formă scrisă de acord între entitate și acel expert. Evaluarea celui acord pentru înțelegerea activității expertului conducerii poate ajuta auditorul să determine gradul de adecvare al următoarelor aspecte pentru scopurile auditorului:

- Natura, aria de acoperire și obiectivele activității celui expert;
- Rolurile și responsabilitățile conducerii, respectiv ale celui expert; și
- Natura, plasarea în timp și amploarea comunicării dintre conducere și acel expert, inclusiv forma oricărui raport care urmează să fie furnizat de acel expert.

În cazul unui expert al conducerii angajat de către entitate, este mai puțin probabil să existe un astfel de acord scris. Intervievarea expertului și a altor membri ai conducerii poate reprezenta metoda cea mai adecvată pentru ca auditorul să obțină înțelegerea necesară.

Subiect 8 REZOLVARE

1. Precizați ce presupune selectarea tuturor elementelor de testat pentru obținerea probelor de audit, conform ISA 500 – *Probe de audit*

Auditorul poate decide că cel mai adecvat va fi să examineze întreaga populație de elemente care alcătuiesc o clasă de tranzacții sau de solduri ale conturilor (sau un strat din cadrul acelei populații). Examinarea 100% nu este probabilă în cazul testelor controalelor; este, însă, mai obișnuită în cazul testelor de detaliu.

Examinarea 100% poate fi adecvată atunci când, de exemplu:

- Populația este constituită dintr-un număr mic de elemente cu valoare mare;
- Există un risc semnificativ și alte mijloace nu furnizează suficiente probe de audit adecvate; sau
- Natura repetitivă a unui calcul sau a altui proces efectuat automat de un sistem informațional face ca o examinare să fie 100% rentabilă.

2. Precizați ce presupune selectarea unor elemente specifice de testat pentru obținerea probelor de audit, conform ISA 500 – Probe de audit

Conform ISA 500 – *Probe de audit*, auditorul poate decide să selecteze anumite elemente din cadrul unei populații. În luarea acestei decizii, factorii care pot fi relevanți includ înțelegerea entității de către auditor, riscurile evaluate de denaturare semnificativă și caracteristicile populației care este testată. Selectarea elementelor specifice pe baza raționamentului este supusă unui risc asociat altor factori decât eșantionarea.

Elementele specifice selectate pot include:

- Elemente cu valoare mare sau elemente-cheie. Auditorul poate decide să selecteze elemente specifice din cadrul unei populații deoarece valoarea acestora este ridicată sau prezintă alte caracteristici, de exemplu, elemente suspecte, neobișnuite, predispuse în mod specific la risc sau care au fost în trecut supuse erorii.
- Toate elementele care depășesc o anumită valoare. Auditorul poate decide să examineze elementele ale căror valori înregistrate depășesc o anumită sumă, astfel încât să verifice un procent mare din valoarea totală a unei clase de tranzacții sau a soldului unui cont.
- Elemente în vederea obținerii de informații. Auditorul poate examina elementele pentru a obține informații despre aspecte precum natura entității sau natura tranzacțiilor.

Deși examinarea selectivă a unor elemente specifice dintr-o clasă de tranzacții sau dintr-un sold al unui cont va reprezenta, deseori, un mijloc eficient de a obține probe de audit, aceasta nu constituie eșantionare în audit. Rezultatele procedurilor de audit aplicate elementelor selectate astfel nu pot fi extrapolate la întreaga populație; în consecință, examinarea selectivă a unor elemente specifice nu furnizează probe de audit cu privire la restul populației.

Subiect 9 REZOLVARE

1. Prezențați care este responsabilitatea auditorului privind obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor, conform ISA 501 – Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate

Dacă stocurile sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor, prin:

(a) Participarea la inventarierea fizică a stocurilor, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil, pentru:

(i) A evalua instrucțiunile și procedurile stabilite de conducere pentru înregistrarea și controlul rezultatelor inventarierii fizice a stocurilor entității;

(ii) A observa efectuarea procedurilor de inventariere stabilite de conducere;

(iii) A inspecta stocurile; și

(iv) A efectua teste de inventariere.

(b) Efectuarea de proceduri de audit asupra listelor de inventar finale ale entității pentru a determina

măsura în care acestea reflectă cu acuratețe rezultatele reale ale inventarierii stocurilor.

Dacă inventarierea fizică a stocurilor este efectuată la o dată diferită de data situațiilor financiare, auditorul trebuie, pe lângă procedurile prevăzute de către ISA 501 - *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*, să efectueze proceduri de audit pentru a obține probe de audit cu privire la măsura în care modificările stocurilor între data inventarierii și data situațiilor financiare sunt înregistrate corespunzător.

Dacă auditorul nu poate participa la inventarierea fizică a stocurilor din cauza unor circumstanțe neprevăzute, auditorul trebuie să efectueze sau să observe unele inventarieri fizice la o dată diferită și să efectueze proceduri de audit asupra tranzacțiilor care au loc între timp.

Dacă participarea la inventarierea fizică a stocurilor este imposibilă, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și starea stocurilor. Dacă acest lucru nu este posibil, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (revizuit).

Dacă stocurile aflate în custodia și sub controlul unei terțe părți sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea acelor stocuri prin efectuarea uneia dintre următoarele acțiuni sau a ambelor:

- (a) Solicitarea unei confirmări de la terța parte cu privire la cantitățile și starea stocurilor deținute în numele entității.
- (b) Efectuarea unei inspecții sau a altor proceduri de audit adecvate circumstanțelor.

2. Prezența care este responsabilitatea auditorului privind conceperea și efectuarea de proceduri de audit în vederea identificării litigiilor și revendicărilor care implică entitatea și care pot genera un risc de denaturare semnificativă, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

Auditorul trebuie să conceapă și să efectueze proceduri de audit în vederea identificării litigiilor și revendicărilor care implică entitatea și care pot genera un risc de denaturare semnificativă, inclusiv:

- (a) Intervievarea conducerii și, după caz, a altor persoane din cadrul entității, inclusiv a consilierului juridic intern;
- (b) Revizuirea proceselor-verbale ale ședințelor persoanelor responsabile cu guvernanta și a corespondenței dintre entitate și consilierul său juridic extern; și
- (c) Revizuirea conturilor de cheltuieli juridice.

Dacă auditorul evaluează un risc de denaturare semnificativă cu privire la litigiile sau revendicările identificate ori dacă procedurile de audit efectuate indică posibilitatea existenței unui alt litigiu sau a unei alte revendicări semnificativ(e), auditorul trebuie, pe lângă procedurile prevăzute de alte ISA-uri, să stabilească o comunicare directă cu consilierul juridic extern al entității. Auditorul trebuie să realizeze acest lucru prin intermediul unei scrisori de interviu, întocmită de către conducere și trimisă de către auditor, prin care i se solicită consilierului juridic extern al entității să comunice direct cu auditorul. Dacă legile, reglementările sau organismul profesional competent îi interzic(e) consilierului juridic extern al entității să comunice direct cu auditorul, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative.

În cazul în care:

- (a) conducerea refuză să îi acorde auditorului permisiunea de a comunica sau de a se întâlni cu consilierul juridic extern al entității sau consilierul juridic extern al entității refuză să răspundă adecvat scrisorii de interviu sau îi este interzis să răspundă; și
- (b) auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate efectuând proceduri de audit alternative, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (revizuit).

Auditorul trebuie să solicite conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu governanța să furnizeze declarații scrise potrivit cărora toate litigiile și revendicările cunoscute, existente sau posibile, ale căror efecte trebuie să fie luate în considerare la întocmirea situațiilor financiare i-au fost prezentate auditorului și au fost contabilizate și prezentate conform cadrului de raportare financiară aplicabil.

3. Prezența care este responsabilitatea auditorului privind obținerea probelor de audit suficiente și adecvate cu privire la descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente conform cadrului de raportare financiară aplicabil, conform ISA 501 – Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate

Auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente conform cadrului de raportare financiară aplicabil prin:

(a) Obținerea unei înțelegeri a metodelor utilizate de către conducere în determinarea informațiilor pe segmente și:

(i) Evaluarea măsurii în care este probabil ca aceste metode să aibă drept rezultat prezentarea informațiilor în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; și

(ii) După caz, testarea aplicării acestor metode; și

(b) Efectuarea de proceduri analitice sau alte proceduri de audit adecvate circumstanțelor.

Subiect 10 REZOLVARE

1. Prezența ce implică participarea auditorului la inventarierea fizică a stocurilor și care sunt aspectele relevante pentru planificarea participării la inventarierea fizică a stocurilor, conform ISA 501 – Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate

Conducerea stabilește, de obicei, proceduri prin care stocurile sunt inventariate fizic cel puțin o dată pe an pentru a servi ca bază pentru întocmirea situațiilor financiare și, după caz, pentru a confirma credibilitatea sistemului de inventariere permanent al entității.

Participarea la inventarierea fizică a stocurilor implică:

- Inspectarea stocurilor în vederea stabilirii existenței și evaluării stării acestora și efectuarea de teste de inventariere;
- Observarea conformității cu instrucțiunile conducerii și desfășurarea de proceduri în vederea înregistrării și controlului rezultatelor inventarierii fizice a stocurilor; și
- Obținerea de probe de audit cu privire la credibilitatea procedurilor de inventariere stabilite de conducere.

Aceste proceduri pot servi drept teste ale controalelor sau proceduri de fond în funcție de evaluarea riscului de către auditor, de abordarea planificată și de procedurile specifice efectuate.

Aspectele relevante pentru planificarea participării la inventarierea fizică a stocurilor includ, de exemplu:

- Riscurile de denaturare semnificativă aferente stocurilor.
- Natura controlului intern aferent stocurilor.
- Măsura în care se estimează că vor fi stabilite proceduri adecvate și vor fi emise instrucțiuni corespunzătoare în ceea ce privește inventarierea fizică a stocurilor.
- Plasarea în timp a inventarierii fizice a stocurilor.
- Măsura în care entitatea menține un sistem de inventariere permanent.
- Locațiile în care sunt păstrate stocurile, inclusiv pragul de semnificație al stocurilor și riscurile de denaturare semnificativă din diferite locații, atunci când se stabilesc locațiile unde este necesară

participarea. ISA 600 tratează implicarea altor auditori și, în consecință, poate fi relevant dacă această implicare se referă la participarea la inventarierea fizică a stocurilor într-o locație îndepărtată.

- Măsura în care este necesară asistența unui expert al auditorului. ISA 620 tratează utilizarea unui expert al auditorului care să îl ajute pe auditor să obțină probe de audit suficiente și adecvate.

2. Prezența care sunt aspectele relevante pentru evaluarea instrucțiunilor și procedurilor stabilite pentru înregistrarea și controlul inventarierii fizice a stocurilor, precum și cele privind observarea efectuării procedurilor de inventariere stabilite de conducere, conform ISA 501 – Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate

Aspectele relevante pentru evaluarea instrucțiunilor și procedurilor stabilite de conducere pentru înregistrarea și controlul inventarierii fizice a stocurilor includ măsura în care acestea abordează, de exemplu:

- Aplicarea unor activități de control adecvate, de exemplu, colectarea listelor de inventariere fizică a stocurilor folosite, contabilizarea listelor de inventariere fizică a stocurilor nefolosite și procedurile de inventariere și reinventariere.
- Identificarea cu acuratețe a stadiului de finalizare a producției în curs de execuție, a elementelor cu mișcare lentă, uzate moral sau deteriorate și a stocurilor deținute de o terță parte, de exemplu, în consignație.
- Procedurile utilizate pentru estimarea cantităților fizice, după caz, precum cele care ar putea fi necesare pentru estimarea cantității fizice a unui stoc de cărbune.
- Controlul asupra mișcării stocurilor între diferite zone și livrării și recepției stocurilor înainte și după data de delimitare a exercițiilor financiare.

Observarea efectuării procedurilor de inventariere stabilite de conducere, de exemplu, cele legate de controlul asupra mișcării stocurilor înaintea, în timpul și ulterior inventarierii, ajută auditorul să obțină probe de audit că instrucțiunile și procedurile de inventariere stabilite de conducere sunt concepute și implementate adecvat.

Mai mult, auditorul poate obține copii ale informațiilor referitoare la delimitarea exercițiilor, cum ar fi detalii ale mișcării stocurilor, care să îl ajute în efectuarea procedurilor de audit cu privire la contabilizarea acestor mișcări la o dată ulterioară.

3. Prezența care este responsabilitatea auditorului privind inspectarea stocurilor și efectuarea testelor de inventariere fizică, conform ISA 501 – Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate

Inspectarea stocurilor atunci când participă la inventarierea fizică a stocurilor îl ajută pe auditor să stabilească existența stocurilor (deși nu neapărat și dreptul de proprietate asupra acestora) și să identifice, de exemplu, stocurile uzate moral, deteriorate sau învechite.

Efectuarea testelor de inventariere fizică, de exemplu, prin urmărirea elementelor selectate din listele de inventariere ale conducerii în stocul fizic și urmărirea elementelor selectate din stocul fizic în listele de inventariere ale conducerii, furnizează probe de audit cu privire la exhaustivitatea și acuratețea acestor liste.

Pe lângă înregistrarea testelor de inventariere ale auditorului, obținerea de copii ale listelor de inventariere fizică finale ale conducerii îl ajută pe auditor în efectuarea unor proceduri de audit subsecvente pentru a determina dacă listele de inventar finale ale entității reflectă cu acuratețe rezultatele reale ale inventarierii stocurilor.

Subiect 11 REZOLVARE

1. Prezența ce implică participarea auditorului la inventarierea fizică a stocurilor desfășurată la o dată diferită de data situațiilor financiare, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

Dacă inventarierea fizică a stocurilor este efectuată la o dată diferită de data situațiilor financiare, auditorul trebuie, pe lângă procedurile prevăzute în ISA 501, să efectueze proceduri de audit pentru a obține probe de audit cu privire la măsura în care modificările stocurilor între data inventarierii și data situațiilor financiare sunt înregistrate corespunzător.

Din motive practice, inventarierea fizică a stocurilor se poate desfășura la o dată diferită sau la date diferite de data situațiilor financiare. Această situație poate apărea indiferent dacă cantitățile de stocuri sunt determinate de conducere printr-o inventariere fizică anuală sau dacă este menținut un sistem de inventariere permanent.

În fiecare caz, eficacitatea cu care controalele asupra modificărilor stocurilor sunt proiectate, implementate și menținute determină măsura în care desfășurarea inventarierii fizice a stocurilor la o dată diferită sau la date diferite de data situațiilor financiare este adecvată în scopuri de audit. ISA 330 stabilește dispoziții și furnizează îndrumări cu privire la procedurile de fond efectuate la o dată interimară. Atunci când este menținut un sistem de inventariere permanent, conducerea poate efectua inventarieri fizice sau alte teste în vederea stabilirii credibilității informațiilor cu privire la cantitățile de stocuri incluse în listele de inventar permanent ale entității.

În unele cazuri, conducerea sau auditorul ar putea identifica diferențe între listele de inventar permanent și cantitățile de stocuri fizice reale disponibile; acestea pot indica o funcționare ineficace a controalelor asupra modificărilor stocurilor.

Aspectele relevante de luat în considerare atunci când sunt concepute proceduri de audit în vederea obținerii de probe de audit cu privire la măsura în care modificările valorilor stocurilor între data sau datele inventarierii și listele de inventar finale sunt înregistrate corespunzător includ:

- Măsura în care listele de inventar permanent sunt ajustate corespunzător.
- Credibilitatea listelor de inventar permanent ale entității.
- Motivele diferențelor semnificative dintre informațiile obținute în cadrul inventarierii fizice și listele de inventar permanent.

2. Prezența care va fi responsabilitatea auditorului, precum și demersul utilizat de acesta, atunci când participarea la inventarierea fizică a stocurilor este imposibilă, conform ISA 501 – *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

Dacă participarea la inventarierea fizică a stocurilor este imposibilă, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și starea stocurilor. Dacă acest lucru nu este posibil, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (revizuit).

În unele cazuri, participarea la inventarierea fizică a stocurilor ar putea fi imposibilă. Acest lucru poate fi rezultatul unor factori precum natura și locația stocurilor, de exemplu, atunci când stocurile sunt depozitate într-o locație care poate pune în pericol siguranța auditorului.

Totuși, un inconvenient de nivel general pentru auditor nu este suficient pentru a susține o decizie a auditorului privind imposibilitatea participării.

Mai mult, așa cum se explică în ISA 200, aspectele legate de dificultate, timp sau costurile implicate nu

reprezintă, în sine, o bază validă pentru ca auditorul să omită o procedură de audit pentru care nu există alternativă sau pentru ca acesta să se mulțumească cu o probă de audit care este mai puțin convingătoare. În unele cazuri în care participarea este imposibilă, procedurile de audit alternative, de exemplu, inspecția documentației vânzării ulterioare a elementelor de stocuri specifice dobândite sau achiziționate anterior inventarierii fizice a stocurilor, poate furniza probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor.

Totuși, în alte cazuri, s-ar putea să nu fie posibil să se obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor prin efectuarea de proceduri de audit alternative. În astfel de cazuri, ISA 705 (revizuit) impune auditorului să modifice opinia din raportul auditorului ca rezultat al limitării ariei de aplicare.

3. Prezența care este responsabilitatea auditorului privind inspectarea stocurilor aflate în custodia și sub controlul unei terțe părți și efectuarea testelor de inventariere fizică, conform ISA 501 – Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate

Dacă stocurile aflate în custodia și sub controlul unei terțe părți sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și starea acelor stocuri prin efectuarea uneia dintre următoarele acțiuni sau a ambelor:

(a) Solicitarea unei confirmări de la terța parte cu privire la cantitățile și starea stocurilor deținute în numele entității.

(b) Efectuarea unei inspecții sau a altor proceduri de audit adecvate circumstanțelor.

În funcție de circumstanțe, de exemplu, în cazul în care se obțin informații care generează îndoieli cu privire la integritatea și obiectivitatea terței părți, auditorul poate considera adecvată efectuarea altor proceduri de audit în loc de confirmarea cu terța parte sau pe lângă aceasta.

Exemplele de alte proceduri de audit includ:

- Participarea sau efectuarea de aranjamente în vederea participării unui alt auditor la inventarierea fizică a stocurilor terței părți, dacă este posibil.
- Obținerea raportului unui alt auditor sau a unui raport al auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la caracterul adecvat al controlului intern al terței părți în vederea obținerii unei asigurări că acele stocuri sunt inventariate corespunzător și protejate adecvat.
- Inspectarea documentației cu privire la stocurile deținute de terțe părți, de exemplu, notele de recepție.
- Solicitarea confirmării altor părți atunci când stocurile sunt depuse drept gaj.

Subiect 12 REZOLVARE

1. Prezența care va fi demersul auditorului privind testarea exhaustivității informațiilor despre litigii și revendicări, conform ISA 501 – Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate

Auditorul trebuie să conceapă și să efectueze proceduri de audit în vederea identificării litigiilor și revendicărilor care implică entitatea și care pot genera un risc de denaturare semnificativă, inclusiv:

(a) Intervievarea conducerii și, după caz, a altor persoane din cadrul entității, inclusiv a consilierului juridic intern;

(b) Revizuirea proceselor-verbale ale ședințelor persoanelor responsabile cu guvernanta și a corespondenței dintre entitate și consilierul său juridic extern; și

(c) Revizuirea conturilor de cheltuieli juridice.

Litigiile și revendicările care implică entitatea pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și, astfel, se poate impune prezentarea sau contabilizarea lor în situațiile financiare.

În plus față de procedurile amintite mai sus, alte proceduri relevante includ, de exemplu, utilizarea informațiilor obținute prin intermediul procedurilor de evaluare a riscurilor desfășurate ca parte a obținerii unei înțelegeri a entității și a mediului său pentru a-l ajuta pe auditor să cunoască litigiile și revendicările în care este implicată entitatea.

Probele de audit obținute în scopul identificării litigiilor și revendicărilor care pot genera un risc de denaturare semnificativă pot furniza, de asemenea, probe de audit cu privire la alte considerente relevante privind litigiile și revendicările, cum ar fi evaluarea sau măsurarea. ISA 540 stabilește dispoziții și furnizează îndrumări relevante pentru analizarea de către auditor a litigiilor și revendicărilor care impun estimări contabile sau prezentări de informații aferente în situațiile financiare.

În funcție de circumstanțe, auditorul poate considera adecvată examinarea documentelor-sursă conexe, cum ar fi facturile pentru cheltuielile juridice, ca parte a revizuirii de către auditor a conturilor de cheltuieli juridice.

2. Prezența care va fi demersul auditorului privind comunicarea cu consilierul juridic extern al entității, conform ISA 501 – Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate

Comunicarea directă cu consilierul juridic extern al entității îl ajută pe auditor să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la măsura în care sunt cunoscute posibilele litigii și revendicări semnificative și la măsura în care estimările conducerii cu privire la implicațiile financiare, inclusiv costurile, sunt rezonabile.

În unele cazuri, auditorul poate încerca stabilirea unei comunicări directe cu consilierul juridic extern al entității prin intermediul unei scrisori de interviu generală. În acest scop, o scrisoare de interviu generală îi solicită consilierului juridic extern al entității să îl informeze pe auditor despre orice litigiu sau revendicare de care acesta are cunoștință, alături de o evaluare a rezultatului litigiilor și revendicărilor și de o estimare a implicațiilor financiare, inclusiv a costurilor implicate.

Dacă se consideră puțin probabil să se primească un răspuns corespunzător din partea consilierului juridic extern al entității la o scrisoare de interviu generală, de exemplu, dacă organismul profesional de care aparține consilierul juridic extern interzice răspunsul la o astfel de scrisoare, auditorul poate încerca să comunice direct prin intermediul unei scrisori de interviu specifică. În acest scop, o scrisoare de interviu specifică include:

- (a) O listă a litigiilor și revendicărilor;
- (b) Acolo unde este disponibilă, evaluarea conducerii cu privire la rezultatul fiecărui litigiu sau al fiecărei revendicări identificate și estimarea implicațiilor sale financiare, inclusiv a costurilor implicate; și
- (c) O solicitare adresată consilierului juridic extern al entității de a confirma caracterul rezonabil al evaluărilor conducerii și de a-i furniza auditorului informații suplimentare dacă lista este considerată incompletă sau incorectă de către consilierul juridic extern al entității.

În anumite circumstanțe, auditorul poate considera, de asemenea, necesar să se întâlnească cu consilierul juridic extern al entității pentru a discuta rezultatul probabil al litigiilor sau revendicărilor. Această situație poate apărea, de exemplu, atunci când:

- Auditorul determină că aspectul reprezintă un risc semnificativ.
- Aspectul este complex.
- Există un dezacord între conducere și consilierul juridic extern al entității.

De obicei, astfel de întâlniri necesită permisiunea conducerii și se desfășoară cu participarea unui reprezentant al conducerii.

În conformitate cu ISA 700 (revizuit), auditorului i se impune să dateze raportul auditorului nu mai devreme de data la care auditorul a obținut suficiente probe de audit adecvate pe care să își bazeze opinia cu privire la situațiile financiare. Probele de audit cu privire la stadiul litigiilor și al revendicărilor până la data raportului auditorului pot fi obținute prin interviuarea conducerii, inclusiv a consilierului juridic intern, care are responsabilitatea de a trata aspectele relevante. În unele situații, poate fi necesar ca auditorul să obțină informații actualizate de la consilierul juridic extern al entității.

Subiect 13 REZOLVARE

1. Definiți următorii termeni: *confirmare externă, solicitare de confirmare pozitivă, solicitare de confirmare negativă, lipsa răspunsului, excepție*. Prezentați procedurile de confirmare externă, conform ISA 505 – *Confirmări externe*

Confirmarea externă reprezintă o probă de audit obținută sub formă de răspuns scris adresat direct auditorului de la o terță parte (partea care confirmă), în format tipărit, electronic sau în alt format.

Solicitarea de confirmare pozitivă reprezintă o solicitare ca partea care confirmă să îi răspundă direct auditorului, indicând dacă este de acord sau nu cu informațiile din solicitare ori furnizând informațiile solicitate.

Solicitarea de confirmare negativă reprezintă o solicitare ca partea care confirmă să îi răspundă direct auditorului doar dacă aceasta nu este de acord cu informațiile furnizate în solicitare.

Lipsa răspunsului sau răspunsul parțial al părții care confirmă la o solicitare de confirmare pozitivă ori o solicitare de confirmare returnată fără să fi ajuns la destinatar.

Excepție reprezintă un răspuns care indică o diferență între informațiile a căror confirmare a fost solicitată sau conținute în evidența entității și informațiile furnizate de partea care confirmă.

Atunci când utilizează proceduri de confirmare externă, auditorul trebuie să mențină controlul asupra solicitărilor de confirmare externă, inclusiv:

- (a) Stabilirea informațiilor care vor fi confirmate sau solicitate;
- (b) Selectarea părții corespunzătoare care va confirma;
- (c) Conceperea solicitărilor de confirmare, stabilind inclusiv dacă solicitările sunt adresate în mod corespunzător și dacă includ informații privind procedura de răspuns, astfel încât răspunsurile să îi fie transmise direct auditorului; și
- (d) Transmiterea solicitărilor, inclusiv a solicitărilor ulterioare, acolo unde este cazul, către partea care confirmă.

2. Prezentați care va fi răspunsul auditorului atunci când conducerea refuză să îi permită auditorului să transmită o solicitare de confirmare și cum va trata auditorul răspunsurile procedurilor de confirmare externă, conform ISA 505 – *Confirmări externe*

În cazul în care conducerea refuză să îi permită auditorului să transmită o solicitare de confirmare, auditorul trebuie:

- (a) Să interviueze conducerea cu privire la motivele refuzului și să caute probe de audit cu privire la validitatea și caracterul rezonabil al acestora;
- (b) Să evalueze implicațiile refuzului conducerii asupra evaluării auditorului cu privire la riscurile relevante de denaturare semnificativă, inclusiv cu privire la riscul de fraudă, și cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea altor proceduri de audit; și
- (c) Să efectueze proceduri de audit alternative concepute în vederea obținerii de probe de audit relevante

și credibile.

Dacă auditorul concluzionează că refuzul conducerii de a-i permite să transmită o solicitare de confirmare nu este rezonabil sau dacă auditorul se află în imposibilitatea de a obține probe de audit relevante și credibile din proceduri de audit alternative, auditorul trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta în conformitate cu ISA 260 (revizuit).

De asemenea, auditorul trebuie să stabilească implicațiile asupra auditului și asupra opiniei auditorului în conformitate cu ISA 705 (revizuit).

Rezultatele procedurilor de confirmare externă:

Credibilitatea răspunsurilor la solicitările de confirmare

Dacă auditorul identifică factori care pot genera îndoieli cu privire la credibilitatea răspunsurilor la o solicitare de confirmare, auditorul trebuie să obțină probe de audit subsecvente pentru a elimina aceste îndoieli.

Dacă auditorul stabilește că un răspuns la o solicitare de confirmare nu este credibil, auditorul trebuie să evalueze implicațiile asupra evaluării riscurilor relevante de denaturare semnificativă, inclusiv asupra riscului de fraudă, și asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii aferente ale altor proceduri de audit. *Lipsa răspunsului*

În cazul fiecărei lipse a unui răspuns, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține probe de audit relevante și credibile.

Cazul în care este necesar un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate

Dacă auditorul a stabilit că este necesar un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă pentru a obține suficiente probe de audit adecvate, procedurile de audit alternative nu vor furniza probele de audit de care are nevoie auditorul. Dacă auditorul nu obține o astfel de confirmare, el trebuie să stabilească implicațiile asupra auditului și asupra opiniei auditorului în conformitate cu ISA 705 (revizuit)

Excepții

Auditorul trebuie să investigheze excepțiile pentru a stabili dacă acestea constituie sau nu indicii ale unor denaturări.

3. Prezența care va fi răspunsul auditorului atunci când va primi confirmări negative și cum va evalua acesta probele obținute, conform ISA 505 – Confirmări externe

Confirmările negative furnizează probe de audit mai puțin convingătoare decât confirmările pozitive. În consecință, auditorul nu trebuie să utilizeze solicitările de confirmare negativă drept singura procedură de audit de fond pentru a trata un risc evaluat de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune decât în cazul în care sunt îndeplinite toate condițiile următoare:

- (a) Auditorul a determinat că riscul de denaturare semnificativă este scăzut și a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele relevante pentru aserțiune;
- (b) Populația de elemente care fac obiectul procedurilor de confirmare negativă cuprinde un număr mare de solduri ale conturilor, tranzacții sau condiții omogene și de mici dimensiuni;
- (c) Se așteaptă să existe o rată foarte scăzută a excepțiilor; și
- (d) Auditorul nu cunoaște nicio circumstanță sau condiție care ar determina destinatarul solicitărilor de confirmare negativă să nu dea curs unor astfel de solicitări.

Neprimirea unui răspuns la o solicitare de confirmare negativă nu indică, în mod explicit, primirea de către destinatarul vizat a solicitării de confirmare sau verificarea acurateții informațiilor conținute în solicitare. În consecință, faptul că una dintre părțile care confirmă nu a răspuns la o solicitare de

confirmare negativă furnizează probe de audit mult mai puțin convingătoare decât un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă.

De asemenea, este mai probabil ca părțile care confirmă să răspundă pentru a-și indica dezacordul cu o solicitare de confirmare atunci când informațiile din solicitarea de confirmare nu sunt în favoarea lor și este mai puțin probabil să răspundă în alte cazuri. De exemplu, este mai probabil ca deținătorii de depozite bancare să răspundă dacă aceștia consideră că soldul contului lor este subevaluat în solicitarea de confirmare, dar este mai puțin probabil să răspundă dacă apreciază că soldul este supraevaluat. Prin urmare, trimiterea de solicitări de confirmare negativă persoanelor care dețin depozite bancare poate fi o procedură utilă pentru a determina dacă astfel de solduri ar putea fi subevaluate, dar este puțin probabil ca aceasta să fie eficace dacă auditorul caută probe cu privire la supraevaluare.

Auditorul trebuie să evalueze dacă rezultatele procedurilor de confirmare externă furnizează probe de audit relevante și credibile sau dacă sunt necesare probe de audit subsecvente.

Atunci când evaluează rezultatele solicitărilor individuale de confirmare externă, auditorul le poate clasifica după cum urmează:

- (a) Un răspuns de la partea care confirmă corespunzătoare care indică acordul cu privire la informațiile furnizate în solicitarea de confirmare sau care furnizează informațiile solicitate, fără excepție;
- (b) Un răspuns considerat ca fiind lipsit de credibilitate;
- (c) O lipsă a răspunsului; sau
- (d) Un răspuns care indică o excepție.

Evaluarea de către auditor, atunci când este luată în considerare împreună cu alte proceduri de audit pe care auditorul se poate să le fi efectuat, poate ajuta auditorul să concluzioneze dacă au fost obținute suficiente probe de audit adecvate sau dacă sunt necesare probe de audit subsecvente.

Subiect 14 REZOLVARE

1. Descrieți procedura de confirmare externă, conform ISA 505 – *Confirmări externe*

Proceduri de confirmare externă

Stabilirea informațiilor care urmează a fi confirmate sau solicitate:

Procedurile de confirmare externă sunt frecvent efectuate pentru a confirma sau a solicita informații cu privire la soldurile conturilor și elementele acestora. De asemenea, acestea pot fi utilizate pentru confirmarea termenelor acordurilor, contractelor sau tranzacțiilor dintre o entitate și alte părți ori pentru a confirma absența anumitor condiții, cum ar fi un „acord secundar”.

Selectarea părții corespunzătoare care confirmă:

Răspunsurile la solicitările de confirmare furnizează probe de audit mai relevante și mai credibile atunci când solicitările de confirmare sunt trimise unei părți care confirmă despre care auditorul consideră că este în cunoștință de cauză în ceea ce privește informațiile ce urmează a fi confirmate. De exemplu, un reprezentant al unei instituții financiare care cunoaște tranzacțiile sau angajamentele pentru care se solicită o confirmare poate fi cea mai adecvată persoană din cadrul instituției financiare de la care să se solicite confirmarea.

Conceperea solicitărilor de confirmare:

Modul în care a fost concepută o solicitare de confirmare poate afecta direct rata de răspuns aferentă solicitării, precum și credibilitatea și natura probelor de audit obținute din răspunsuri.

Factorii care trebuie luați în considerare atunci când sunt concepute solicitările de confirmare includ:

- Aserțiunile tratate.

- Riscurile specifice de denaturare semnificativă identificate, inclusiv riscurile de fraudă.
- Forma și prezentarea solicitării de confirmare.
- Experiența anterioară în misiunea de audit sau în misiuni similare.
- Metoda de comunicare (de exemplu, în format tipărit, electronic sau în alt format). Autorizarea acordată de conducere părților care confirmă sau încurajarea acestora să răspundă auditorului. Este posibil ca părțile care confirmă să fie dispuse să răspundă unei solicitări de confirmare numai dacă aceasta include o autorizare din partea conducerii.
- Capacitatea destinatarului vizat de a confirma sau de a furniza informațiile solicitate (de exemplu, valoarea facturilor individuale în comparație cu soldul total).

Printr-o solicitare de confirmare externă pozitivă, se cere părții care confirmă să îi răspundă auditorului în toate cazurile, fie indicând acordul părții care confirmă cu privire la informațiile date, fie solicitând părții care confirmă să furnizeze informații. De obicei, se așteaptă ca răspunsul la o solicitare de confirmare pozitivă să furnizeze probe de audit credibile. Cu toate acestea, există un risc ca partea care confirmă să răspundă la solicitarea de confirmare fără să verifice dacă informațiile sunt corecte. Auditorul poate diminua acest risc prin utilizarea unor solicitări de confirmare pozitivă care nu precizează valoarea (sau alte informații) în solicitarea de confirmare, apelând la partea care confirmă pentru completarea valorii sau furnizarea altor informații. Pe de altă parte, utilizarea acestui tip de solicitare de confirmare „în alb” poate avea drept rezultat o rată de răspuns mai scăzută, deoarece implică un efort suplimentar al părților care confirmă.

Stabilirea faptului că solicitările sunt tratate corespunzător include testarea validității unora dintre adresele solicitărilor de confirmare sau a tuturor acestora înainte ca ele să fie transmise.

Revenirea asupra solicitărilor de confirmare:

Auditorul poate trimite o solicitare de confirmare suplimentară atunci când nu a fost primit în timp util un răspuns la o solicitare anterioară. De exemplu, auditorul poate trimite o solicitare suplimentară sau de revenire, după ce a verificat în prealabil exactitatea adresei inițiale.

2. Care va fi răspunsul auditorului la răspunsurile la solicitările de confirmare, în ceea ce privește credibilitatea acestora, conform ISA 505 – *Confirmări externe?*

Credibilitatea răspunsurilor la solicitările de confirmare

ISA 500 – *Probe de audit* arată că și atunci când probele de audit sunt obținute din surse din exteriorul entității pot exista circumstanțe care să afecteze credibilitatea acestora. Toate răspunsurile prezintă unele riscuri de interceptare, alterare sau fraudă. Astfel de riscuri există indiferent dacă răspunsul este obținut în format tipărit, electronic sau în alt format. Factorii care pot indica îndoieli cu privire la credibilitatea unui răspuns includ faptul că acesta:

- A fost primit indirect de auditor; sau
- Creează impresia că nu a venit de la partea care confirmă, vizată inițial.

Răspunsurile primite electronic, de exemplu, prin fax sau prin poșta electronică, implică riscuri cu privire la credibilitate deoarece dovada originii și autorității respondentului poate fi dificil de stabilit, iar modificările pot fi dificil de detectat. Utilizarea de către auditor și respondent a unui proces care creează un mediu securizat pentru răspunsurile primite electronic ar putea atenua aceste riscuri. Dacă auditorul este convins că un asemenea proces este securizat și controlat în mod corespunzător, credibilitatea răspunsurilor aferente crește. Un proces de confirmare electronică ar putea încorpora diferite tehnici de validare a identității expeditorului informațiilor în format electronic, de exemplu, utilizarea criptării, a semnăturilor digitale electronice și a procedurilor de verificare a autenticității paginii web.

Dacă o parte care confirmă utilizează o terță parte pentru a coordona și furniza răspunsurile la solicitările

de confirmare, auditorul poate efectua proceduri pentru a trata riscurile ca:

- (a) Răspunsul să nu provină de la sursa adecvată;
- (b) Un respondent să nu fie autorizat să răspundă; și
- (c) Integritatea transmiterii să fie fost compromisă.

ISA 500 – *Probe de audit* impune auditorului să stabilească dacă va modifica sau va adăuga proceduri în vederea soluționării îndoielilor cu privire la credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe de audit.

Auditorul poate alege să verifice sursa și conținutul unui răspuns la o solicitare de confirmare prin contactarea părții care confirmă. De exemplu, atunci când o parte care confirmă răspunde prin poșta electronică, auditorul poate telefona părții care confirmă pentru a stabili dacă partea care confirmă a trimis, într-adevăr, răspunsul. Atunci când un răspuns i-a fost returnat auditorului indirect (de exemplu, deoarece partea care confirmă l-a adresat incorect entității, și nu auditorului), auditorul îi poate solicita părții care confirmă să-i răspundă în scris direct auditorului.

Un răspuns verbal la o solicitare de confirmare nu îndeplinește, în sine, definiția unei confirmări externe, deoarece nu reprezintă un răspuns scris direct către auditor. Cu toate acestea, în urma obținerii unui răspuns verbal la o solicitare de confirmare, auditorul poate, în funcție de circumstanțe, să solicite părții care confirmă să îi răspundă în scris direct auditorului. Dacă nu se primește un astfel de răspuns, auditorul caută alte probe de audit pentru susținerea informațiilor din răspunsul verbal.

Un răspuns la o solicitare de confirmare poate conține un limbaj restrictiv cu privire la utilizarea sa. Astfel de restricții nu anulează neapărat credibilitatea răspunsului ca probă de audit.

Răspunsuri lipsite de credibilitate

În cazul în care auditorul concluzionează că un răspuns nu este credibil, poate fi necesar ca auditorul să revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii și să modifice procedurile de audit planificate în consecință, în conformitate cu ISA 315 (revizuit). De exemplu, un răspuns lipsit de credibilitate poate indica un factor de risc de fraudă care impune evaluarea în conformitate cu ISA 240.

Subiect 15 REZOLVARE

1. Definiți următorii termeni: eșantionarea în audit, populație, risc de eșantionare, conform ISA 530 – Eșantionarea în audit

În contextul ISA 530 – *Eșantionarea în audit*, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

Eșantionarea în audit (eșantionare) reprezintă aplicarea procedurilor de audit pentru mai puțin de 100% din elementele din cadrul unei populații cu relevanță pentru audit în așa fel încât toate unitățile de eșantionare să aibă posibilitatea de a fi selectate, cu scopul de a-i furniza auditorului o bază rezonabilă în funcție de care să formuleze concluzii cu privire la întreaga populație.

Populația reprezintă întregul set de date din care este selectat un eșantion și despre care auditorul dorește să tragă concluzii.

Riscul de eșantionare reprezintă riscul ca auditorul să ajungă, pe baza unui eșantion, la o concluzie diferită de concluzia la care ar fi ajuns dacă întreaga populație ar fi fost supusă aceleiași proceduri de audit. Riscul de eșantionare poate duce la două tipuri de concluzii eronate:

(i) În cazul unui test al controalelor, la concluzia potrivit căreia controalele sunt mai eficiente decât în realitate sau, în cazul unui test de detaliu, la concluzia că nu există o denaturare semnificativă, când de fapt aceasta există. Auditorul este preocupat, în primul rând, de acest tip de concluzie eronată, deoarece aceasta afectează eficacitatea auditului și este mai probabil să conducă la o opinie de audit neadecvată.

(ii) În cazul unui test al controalelor, la concluzia potrivit căreia controalele sunt mai puțin eficiente decât

în realitate sau, în cazul unui test de detaliu, la concluzia că există o denaturare semnificativă, când de fapt aceasta nu există. Acest tip de concluzie eronată afectează eficiența auditului, deoarece conduce, de regulă, la o muncă suplimentară pentru a stabili dacă au fost incorecte concluziile inițiale.

2. Prezența tehnica de eșantionare în audit, conform ISA 530 – Eșantionarea în audit

Tehnica de eșantionare

Eșantionarea în audit îi permite auditorului să obțină și să evalueze probele de audit referitoare la anumite caracteristici ale elementelor selectate, pentru a formula sau a sprijini formularea unei concluzii cu privire la populația din care a fost extras eșantionul. Eșantionarea în audit poate fi aplicată utilizând fie abordări de eșantionare nestatistică, fie abordări de eșantionare statistică.

Atunci când proiectează un eșantion de audit, auditorul ia în considerare scopul specific care trebuie atins și combinația de proceduri de audit care are probabilitatea cea mai mare de a atinge acest scop. Luarea în considerare a naturii probelor de audit căutate și a condițiilor abaterii sau denaturării posibile sau a altor caracteristici referitoare la acele probe de audit îl va ajuta pe auditor să definească ceea ce constituie o abatere sau o denaturare și ce populație să utilizeze pentru eșantionare.

La efectuarea eșantionării în audit, auditorul efectuează proceduri de audit pentru a obține probe care să ateste că populația din care se selectează eșantionul de audit este completă.

Luarea în considerare de către auditor a scopului procedurii de audit include o înțelegere clară a ceea ce constituie o abatere sau o denaturare, astfel încât toate condițiile relevante scopului procedurii de audit, și doar acestea, să fie incluse în evaluarea abaterilor sau în extrapolarea denaturărilor. De exemplu, într-un test de detaliu referitor la existența conturilor de creanțe, precum confirmarea, plățile efectuate de client înainte de data confirmării, dar încasate la puțin timp după acea dată de către client nu sunt considerate o denaturare. De asemenea, o sumă raportată eronat între două conturi de clienți nu afectează soldul total al conturilor de creanțe. Prin urmare, se poate să nu fie adecvat ca această situație să fie considerată o denaturare în evaluarea rezultatelor eșantionului acestei proceduri de audit specifice, chiar dacă poate avea un efect important asupra altor aspecte ale auditului, cum ar fi evaluarea riscului de fraudă sau a caracterului adecvat al ajustărilor pentru deprecierea creanțelor incerte.

Atunci când ia în considerare caracteristicile unei populații, în cazul testelor controalelor, auditorul efectuează o evaluare a ratei de abatere preconizate pe baza înțelegerii de către auditor a controalelor relevante sau pe baza examinării unui număr redus de elemente din cadrul populației. Această evaluare este efectuată în vederea proiectării și determinării dimensiunii eșantionului de audit. De exemplu, dacă rata de abatere preconizată este inacceptabil de ridicată, auditorul va decide, de regulă, să nu efectueze teste ale controalelor. În mod similar, în cazul testelor de detaliu, auditorul efectuează o evaluare a denaturării preconizate din cadrul populației. Dacă denaturarea preconizată este ridicată, examinarea în proporție de 100% sau utilizarea unui eșantion de dimensiune mare poate fi adecvată în efectuarea testelor de detaliu.

Atunci când ia în considerare caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul, auditorul poate determina că este adecvată stratificarea sau selectarea în funcție de valoare.

Decizia cu privire la măsura în care ar trebui utilizată o abordare de eșantionare statistică sau nestatistică este o chestiune care ține de raționamentul auditorului; totuși, dimensiunea eșantionului nu reprezintă un criteriu valid de diferențiere între abordările statistice și nestatistice.

3. Prezența care va fi răspunsul auditorului atunci când va stabili natura și cauza abaterilor și denaturărilor, conform ISA 530 – Eșantionarea în audit

Auditorul trebuie să investigheze natura și cauza oricăror abateri sau denaturări identificate și să evalueze

efectul lor posibil asupra scopului procedurii de audit și asupra altor domenii ale auditului.

În circumstanțele extrem de rare în care auditorul consideră că o denaturare sau o abatere descoperită în cadrul unui eșantion este o anomalie, acesta trebuie să ajungă la un nivel ridicat de certitudine în ceea ce privește faptul că acea denaturare sau abatere nu este reprezentativă la nivelul populației.

Auditorul trebuie să ajungă la acest nivel ridicat de certitudine prin efectuarea de proceduri de audit suplimentare pentru a obține suficiente probe de audit adecvate care să ateste că acea denaturare sau abatere nu afectează restul populației.

Atunci când analizează abaterile și denaturările identificate, auditorul poate observa că multe dintre acestea au o trăsătură comună, de exemplu, tipul de tranzacție, locația, linia de produse sau perioada de timp.

În astfel de circumstanțe, auditorul poate decide să identifice toate elementele din cadrul populației care prezintă trăsătura comună și să extindă procedurile de audit la acele elemente. În plus, astfel de abateri sau denaturări pot fi intenționate și pot indica posibilitatea existenței fraudei

Subiect 16 REZOLVARE

1. Definiți următorii termeni: anomalie, unitate de eșantionare, eșantionare statistică, stratificare, denaturare tolerabilă, rata tolerabilă a abaterii, conform ISA 530 – Eșantionarea în audit

În contextul ISA 530 – *Eșantionarea în audit*, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

Anomalia reprezintă o denaturare sau o abatere care se poate demonstra că nu este reprezentativă pentru denaturările sau abaterile aferente unei populații.

Unitatea de eșantionare reprezintă elementul individual care constituie o populație.

Eșantionarea statistică reprezintă o abordare a eșantionării care are următoarele caracteristici:

(i) Selectarea aleatorie a elementelor eșantionului; și

(ii) Utilizarea teoriei probabilității pentru a evalua rezultatele eșantionului, inclusiv evaluarea riscului de eșantionare.

O abordare a eșantionării care nu prezintă caracteristicile de la subpunctele (i) și (ii) este considerată o eșantionare nestatistică.

Stratificarea reprezintă procesul de divizare a populației în subpopulații, fiecare dintre acestea fiind un grup de unități de eșantionare care prezintă caracteristici similare (de obicei, valoarea monetară).

Denaturarea tolerabilă reprezintă o valoare monetară stabilită de auditor pentru care acesta încearcă să obțină un nivel de asigurare adecvat, conform căruia valoarea monetară stabilită de el nu este depășită de denaturarea reală din cadrul populației.

Rata tolerabilă a abaterii reprezintă o rată a abaterii de la procedurile de control intern prevăzute, stabilită de auditor, pentru care auditorul încearcă să obțină un nivel de asigurare adecvat, conform căruia rata abaterii stabilită de auditor nu este depășită de rata reală a abaterii din cadrul populației.

2. Prezentați demersul auditorului privind stabilirea dimensiunii eșantionului, selectarea elementelor pentru testare și efectuarea procedurilor de audit asociate, conform ISA 530 – Eșantionarea în audit

Dimensiunea eșantionului

Nivelul riscului de eșantionare pe care auditorul este dispus să îl accepte afectează dimensiunea prevăzută a eșantionului. Cu cât este mai scăzut riscul pe care auditorul este dispus să îl accepte, cu atât mai mare va trebui să fie dimensiunea eșantionului.

Dimensiunea eșantionului poate fi determinată prin aplicarea unei formule pe bază statistică sau prin

exercitarea raționamentului profesional.

Selectarea elementelor pentru testare

În cazul eșantionării statistice, elementele eșantionului sunt selectate astfel încât fiecare unitate de eșantionare să prezinte o probabilitate cunoscută de a fi selectată. În cazul eșantionării nestatistice, se utilizează raționamentul pentru selectarea elementelor eșantionului. Deoarece scopul eșantionării este furnizarea unei baze rezonabile pentru formularea concluziilor de către auditor cu privire la populația din care este selectat eșantionul, este important ca auditorul să selecteze un eșantion reprezentativ, astfel încât să fie evitat orice subiectivism, prin alegerea unor elemente ale eșantionului care să prezinte caracteristici tipice pentru populație.

Metodele principale utilizate de selectare a eșantioanelor sunt selectarea aleatorie, selectarea sistematică și selectarea la întâmplare.

Efectuarea procedurilor de audit

Un exemplu de situație în care este necesară efectuarea unei proceduri asupra unui element înlocuitor este situația în care este selectat un cec anulat atunci când se fac teste pentru a obține probe privind autorizația de plată. Dacă auditorul este convins că cecul a fost anulat în mod corespunzător, astfel încât să nu constituie o abatere, este examinat un element înlocuitor ales în mod adecvat.

Un exemplu de situație în care auditorul nu poate să aplice procedurile de audit proiectate asupra unui element selectat este cea în care documentația referitoare la acel element a fost pierdută.

3. Prezența care va fi răspunsul auditorului atunci când va extrapola denaturările identificate, conform ISA 530 – Eșantionarea în audit.

În cazul testelor de detaliu, auditorul trebuie să extrapoleze denaturările identificate în eșantion asupra întregii populații.

Auditorului i se impune să extrapoleze denaturările asupra întregii populații, pentru a obține o imagine de ansamblu asupra amplitudinii denaturării, dar este posibil ca extrapolarea să nu fie suficientă pentru a determina valoarea care să fie înregistrată.

Atunci când s-a stabilit că o denaturare reprezintă o anomalie, aceasta poate fi exclusă atunci când se extrapolează denaturările asupra populației. Totuși, pe lângă extrapolarea denaturărilor care nu reprezintă anomalii, trebuie luat în considerare în continuare efectul oricărei astfel de denaturări, dacă aceasta nu este corectată.

În cazul testelor controalelor nu este necesară nicio extrapolare explicită a abaterilor, deoarece rata de abatere a eșantionului reprezintă, de asemenea, rata de abatere extrapolată pentru populație ca întreg. ISA 330 furnizează îndrumări atunci când sunt detectate abateri de la controalele pe care auditorul intenționează să se bazeze.

Subiect 17 REZOLVARE

1. Prezența procedurii stratificării, conform ISA 530 – Eșantionarea în audit

Eficiența auditului poate fi îmbunătățită dacă auditorul stratifică o populație prin divizarea acesteia în subpopulații separate care prezintă o caracteristică definitorie. Obiectivul stratificării este de a reduce variabilitatea elementelor din cadrul fiecărui strat, permițând astfel reducerea dimensiunii eșantionului fără a crește riscul de eșantionare.

Atunci când se efectuează teste de detaliu, populația este deseori stratificată în funcție de valoarea monetară. Acest lucru permite alocarea unui efort de audit mai mare către elementele cu o valoare mai

mare, deoarece aceste elemente pot conține cel mai mare potențial de denaturare în ceea ce privește supraevaluarea. În mod similar, o populație poate fi stratificată în conformitate cu o caracteristică particulară care indică un risc mai mare de denaturare, de exemplu, atunci când se testează ajustarea pentru deprecierea creanțelor incerte în vederea evaluării conturilor de creanțe, soldurile pot fi stratificate în funcție de vechime.

Rezultatele procedurilor de audit aplicate unui eșantion de elemente din cadrul unui strat pot fi extrapolate doar asupra elementelor care alcătuiesc acel strat. Pentru a formula o concluzie privind întreaga populație, auditorul va trebui să ia în considerare riscul de denaturare semnificativă în raport cu orice alte straturi care alcătuiesc întreaga populație.

De exemplu, 20% dintre elementele unei populații pot alcătui 90% din valoarea soldului unui cont. Auditorul poate decide să examineze un eșantion din aceste elemente. Auditorul evaluează rezultatele acestui eșantion și ajunge la o concluzie pe baza a 90% din valoare, separat de restul de 10% (asupra căruia se va utiliza (se vor utiliza) un alt eșantion sau alte metode de colectare a probelor de audit, ori care poate fi considerat nesemnificativ).

Dacă o clasă de tranzacții sau un sold al unui cont a fost împărțită (împărțit) în straturi, denaturarea este extrapolată separat asupra fiecărui strat. Denaturările extrapolate pentru fiecare strat sunt apoi combinate atunci când se analizează efectul posibil al denaturărilor asupra întregii clase de tranzacții sau asupra întregului sold al contului.

2. Prezența procedurii selectării în funcție de valoare, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*

Atunci când se efectuează teste de detaliu, poate fi eficientă identificarea unității de eșantionare ca fiind reprezentată de unitățile monetare individuale care alcătuiesc populația. După ce selectează unitățile monetare specifice din cadrul populației, de exemplu, soldul conturilor de creanțe, auditorul poate examina elementele specifice, de exemplu, soldurile individuale, care conțin acele unități monetare.

Un beneficiu al acestei abordări pentru definirea unității de eșantionare este că efortul de audit va fi direcționat către elementele cu o valoare mai mare, deoarece ele prezintă o probabilitate mai mare de a fi selectate, și aceasta poate avea drept rezultat dimensiuni mai reduse ale eșantionelor. Această abordare poate fi utilizată în paralel cu metoda sistematică de selectare a eșantionului și este cea mai eficientă atunci când elementele sunt selectate prin utilizarea selectării aleatorii.

3. Prezența care va fi demersul auditorului în ceea ce privește evaluarea rezultatelor eșantionării în audit, conform ISA 530 – *Eșantionarea în audit*.

În cazul testelor controalelor, o rată de abatere neașteptat de mare a eșantionului poate conduce la o creștere a riscului de denaturare semnificativă evaluat, cu excepția cazului în care sunt obținute probe de audit suplimentare care să susțină evaluarea inițială. În cazul testelor de detaliu, prezența unei denaturări cu o valoare neașteptat de mare într-un eșantion îl poate determina pe auditor să creadă că o clasă de tranzacții sau un sold al unui cont conține o denaturare semnificativă, în absența unor probe de audit suplimentare care să ateste că nu există nicio denaturare semnificativă.

În cazul testelor de detaliu, denaturarea extrapolată plus denaturarea anormală, dacă există, reprezintă cea mai bună estimare a auditorului cu privire la denaturarea din cadrul populației. Atunci când denaturarea extrapolată plus denaturarea anormală, dacă există, depășește denaturarea tolerabilă, eșantionul nu furnizează o bază rezonabilă pentru concluziile referitoare la populația testată.

Cu cât suma dintre denaturarea extrapolată și denaturarea anormală este mai apropiată de denaturarea tolerabilă, cu atât este mai probabil ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească denaturarea

tolerabilă.

De asemenea, dacă denaturarea extrapolată este mai mare decât așteptările auditorului cu privire la denaturare utilizate pentru a determina dimensiunea eșantionului, auditorul poate concluziona că există un risc de eșantionare inacceptabil ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească denaturarea tolerabilă. Luarea în considerare a rezultatelor altor proceduri de audit îl ajută pe auditor să evalueze riscul ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească denaturarea tolerabilă, iar riscul poate fi redus dacă sunt obținute probe de audit suplimentare.

Dacă auditorul ajunge la concluzia că eșantionarea în audit nu a furnizat o bază rezonabilă pentru concluziile referitoare la populația testată, auditorul poate:

- Solicita conducerii să investigheze denaturările identificate și potențialul unor denaturări suplimentare și să facă ajustările necesare; sau
- Adapta natura, plasarea în timp și amplitudinea acelor proceduri de audit subsecvente pentru a putea obține, în modul cel mai eficient, asigurarea prevăzută. De exemplu, în cazul testelor controalelor, auditorul poate extinde dimensiunea eșantionului, poate testa un control alternativ sau poate modifica procedurile de fond aferente.

CERINȚE LEGALE ȘI PROFESIONALE REFERITOARE LA AUDITUL STATUTAR ȘI AUDITORII FINANCIARI

Subiect 1 REZOLVARE

A. În ce formă se prezintă raportul suplimentar comitetului de audit și ce explică acesta?

Raportul suplimentar de audit adresat comitetului de audit se întocmește în scris. Raportul explică rezultatele auditului statutar desfășurat.

B. Prezentați 10 elemente pe care trebuie să le includă raportul suplimentar adresat comitetului de audit?

Raportul suplimentar adresat comitetului de audit:

- a) include declarația de independență;*
- b) în cazul în care auditul a fost efectuat de o firmă de audit, raportul identifică fiecare partener-cheie de audit care a fost implicat în audit;*
- c) în cazul în care auditorul statutar sau firma de audit a făcut demersuri pentru ca activitățile sale să fie derulate de un alt auditor statutar sau de o altă firmă de audit, care nu este membru al aceleiași rețele, ori s-a folosit de activitatea unor experți externi, raportul indică acest lucru și confirmă faptul că auditorul statutar sau firma de audit a primit o confirmare din partea celui alt auditor statutar sau a celeilalte firme de audit și/sau a expertului extern cu privire la independența sa;*
- d) descrie natura, frecvența și măsura comunicării cu comitetul de audit sau cu organismul cu funcție echivalentă din cadrul entității auditate, organismul de conducere și organismul administrativ sau de supraveghere ale entității auditate, inclusiv datele reuniunilor organizate cu organismele respective;*
- e) include o descriere a sferei de aplicare și a calendarului auditului;*
- f) în cazul în care au fost numiți mai mulți auditori sau firme de audit, descrie distribuția atribuțiilor între auditorii statutari și/sau firmele de audit;*
- g) descrie metodologia utilizată, inclusiv categoriile bilanțiere care au fost verificate direct și categoriile a căror verificare s-a bazat pe testarea sistemică și de conformitate, inclusiv o explicație a eventualelor variații substanțiale ale ponderării testării de fond și de conformitate comparativ cu exercițiul precedent, chiar dacă auditul statutar al aceluși exercițiu a fost efectuat de alți auditori statutari sau de alte firme de audit;*
- h) comunică pragul cantitativ de semnificație aplicat la efectuarea auditului statutar pentru situațiile financiare per ansamblu și, după caz, pragul sau pragurile de semnificație pentru anumite categorii de tranzacții, solduri contabile sau divulgări, și informează cu privire la factorii calitativi care au fost avuți în vedere la stabilirea pragului de semnificație;*
- i) raportează și explică raționamentele legate de evenimente sau condiții identificate în cursul auditului care pot crea îndoeli serioase cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea și dacă aceste evenimente sau condiții constituie o incertitudine substanțială și oferă un rezumat privind toate garanțiile, scrisorile de confort, angajamentele de intervenție publică și alte măsuri de sprijin de care s-a ținut seama la evaluarea capacității de continuare a activității;*
- j) raportează cu privire la orice deficiențe semnificative din situațiile financiare ale entității auditate sau, în cazul situațiilor financiare consolidate, din sistemul de control financiar intern al societății-mamă și/sau din sistemul contabil. Pentru fiecare deficiență semnificativă raportul*

- suplimentar indică dacă deficiența în cauză a fost sau nu rezolvată de conducere;*
- k) raportează orice probleme importante care implică nerespectarea reală sau presupusă a actelor cu putere de lege și a actelor administrative sau a statutului care au fost identificate în cursul auditului, în măsura în care sunt considerate relevante pentru a permite comitetului de audit să își îndeplinească sarcinile;*
 - l) raportează și analizează metodele de evaluare aplicate diferitelor elemente din situațiile financiare anuale sau consolidate, inclusiv orice impact al schimbării unor astfel de metode;*
 - m) în cazul unui audit statutar al unor situații financiare consolidate, explică domeniul de aplicare al consolidării și criteriile de excludere aplicate de către entitatea auditată entităților neconsolidate, dacă există, precum și dacă criteriile aplicate sunt conforme cu cadrul de raportare financiară;*
 - n) identifică, după caz, eventuala activitate de audit efectuată de auditorul sau auditorii dintr-o țară terță, de auditorul statutar sau auditorii statutari, de entitatea sau entitățile dintr-o țară terță sau de societatea sau societățile de audit, în raport cu un audit statutar al situațiilor financiare consolidate, altul decât cel efectuat de membri ai aceleiași rețele din care face parte și auditorul situațiilor financiare consolidate;*
 - o) precizează dacă entitatea auditată a furnizat toate explicațiile și documentele solicitate;*
 - p) raportează:*
 - orice dificultăți importante, dacă există, întâlnite în cursul auditului;*
 - aspecte importante, dacă există, care reies din auditul statutar și care au fost discutate sau care au făcut obiectul corespondenței cu conducerea; și*
 - alte aspecte, dacă există, care reies din auditul statutar și care, în opinia profesională a auditorului, sunt semnificative pentru supravegherea procesului de raportare financiară.*

C. Ce condiții de formă trebuie să îndeplinească raportul suplimentar adresat comitetului de audit?

Raportul suplimentar de audit adresat comitetului de audit se semnează și se datează. În cazul în care auditul statutar este efectuat de o firmă de audit, raportul suplimentar adresat comitetului de audit se semnează de către auditorii statutari care au efectuat auditul în numele firmei de audit.

Subiect 2 – REZOLVARE

A. Prezentarea conceptului

Denaturare – O diferență între valoarea raportată, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element din situațiile financiare și valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea prevăzută pentru respectivul element pentru a fi în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare.

În cazul în care auditorul exprimă o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, sau oferă o imagine fidelă, denaturările includ, de asemenea, acele ajustări ale valorilor, clasificărilor, prezentărilor sau descrierilor care, în opinia auditorului, sunt necesare astfel încât situațiile financiare să fie prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, sau să ofere o imagine fidelă.

Denaturări necorectate – Denaturări pe care auditorul le-a cumulat pe parcursul auditului și care nu au fost corectate.

Posibile aspecte care conduc la apariția denaturărilor conform ISA 450

Denaturările pot rezulta din:

- (a) O lipsă a acurateței în strângerea sau procesarea informațiilor pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare;*
- (b) O omisiune a unei sume sau a unei prezentări, inclusiv prezentări inadecvate sau incomplete, și a acelor prezentări necesare pentru a îndeplini obiectivele de prezentare ale anumitor cadre de raportare financiară aplicabile;*
- (c) O estimare contabilă incorectă rezultată din omiterea sau interpretarea evident greșită a faptelor;*
- (d) Raționamente ale conducerii cu privire la estimările contabile pe care auditorul le consideră nerezonabile sau selectarea și aplicarea unor politici contabile considerate de auditor inadecvate;*
- (e) O clasificare, agregare sau dezagregare necorespunzătoare a informațiilor; și*
- (f) Pentru situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, omisiunea unei prezentări necesare pentru a obține o prezentare fidelă a situațiilor financiare dincolo de prezentările impuse în mod specific de cadrul general.*

Exemple de denaturări rezultate ca urmare a fraudei sunt furnizate în ISA 240 Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare.

- Recunoașterea veniturilor;*
- Existența stocurilor;*
- Estimările conducerii;*
- Însușirea necuvenită a activelor.*

B. Prezentarea aspectelor teoretice și exemplificările

ISA 450 impune auditorului să cumuleze denaturările identificate în timpul auditului, altele decât cele care sunt evident neînsemnate.

„Evident neînsemnat” nu este o altă expresie pentru „neseemnificativ”. Denaturările care sunt evident neînsemnate vor fi de o dimensiune total diferită (mai mici) sau de o natură total diferită decât cele semnificative și vor fi denaturări care sunt evident irelevante, indiferent că sunt analizate individual sau colectiv și examinate în funcție de orice criteriu de dimensiune, natură sau circumstanțe. Atunci când există orice incertitudine cu privire la caracterul evident neînsemnat al unuia sau al mai multor elemente se consideră că denaturarea nu este evident neînsemnată.

Auditorul poate desemna o valoare sub care denaturările valorilor din situațiile individuale ar fi evident neînsemnate și nu ar necesita cumularea ca urmare a faptului că auditorul se așteaptă ca respectiva cumulare a unor asemenea sume să nu aibă, în mod clar, un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Cu toate acestea, denaturările valorilor care depășesc valoarea desemnată sunt cumulate.

În plus, denaturările aferente valorilor pot să nu fie evident neînsemnate atunci când sunt examinate în funcție de criteriul precum natura sau circumstanțele și, dacă este cazul, sunt cumulate conform ISA 450.

Denaturările în prezentările de informații pot fi, de asemenea, evident neînsemnate indiferent dacă sunt analizate individual sau colectiv și examinate în funcție de orice criteriu de dimensiune, natură sau circumstanțe. Denaturările în prezentările de informații care nu sunt evident neînsemnate sunt, de asemenea, cumulate pentru a ajuta auditorul la evaluarea efectului acestor denaturări asupra prezentărilor relevante și a situațiilor financiare ca întreg.

Se consideră că fiecare denaturare individuală a unei prezentări de informații calitative evaluează efectul acesteia asupra prezentării (prezentărilor) relevante, precum și efectul general asupra situațiilor financiare ca întreg. Determinarea măsurii în care o denaturare a unei prezentări de informații calitative este semnificativă (denaturările unei prezentări de informații calitative sunt semnificative), în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și al circumstanțelor specifice ale entității, este un aspect ce presupune exercitarea raționamentului profesional.

Exemplele de situații când astfel de denaturări pot fi semnificative includ:

- *Descrieri inexacte sau incomplete ale informațiilor ;*
- *Omisiunea informațiilor despre evenimente sau circumstanțe care au dus la pierderi din depreciere ;*
- *Descrierea incorectă a politicii contabile cu privire la un element semnificativ în situația poziției financiare, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii sau situația fluxurilor de trezorerie.*

C. Înainte de evaluarea efectului denaturărilor necorectate, auditorul trebuie să reevalueze pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 pentru a confirma dacă acesta rămâne adecvat în contextul rezultatelor financiare efective ale entității.

Determinarea de către auditor a pragului de semnificație în conformitate cu ISA 320 are adesea la bază estimări ale rezultatelor financiare ale entității, deoarece rezultatele financiare efective se poate să nu fie cunoscute încă. Prin urmare, înainte de evaluarea de către auditor a efectului denaturărilor necorectate, poate fi necesar să se revizuiască pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 pe baza rezultatelor financiare efective.

ISA 320 explică faptul că, pe măsură ce auditul progresează, auditorul trebuie să revizuiască pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (și, dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări) în situația în care pe parcursul auditului descoperă informații care l-ar fi determinat să stabilească inițial o valoare diferită (sau valori diferite). Astfel, orice revizuire semnificativă este posibil să fi fost făcută înainte ca auditorul să evalueze efectul denaturărilor necorectate. Totuși, dacă reevaluarea de către auditor a pragului de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 dă naștere unei valori (unor valori) mai reduse, atunci pragul de semnificație funcțional și gradul de adecvare al naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit suplimentare sunt reconsiderate pentru a obține suficiente probe de audit adecvate pe care să se bazeze opinia de audit.

Pragul de semnificație funcțional reprezintă valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se referă, de asemenea, la valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut

decât nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații.

Exemplificare prag de semnificație funcțional (din care să rezulte înțelegerea efectului de cumulare a denaturărilor).

D. Auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului atunci când:

(a) Auditorul concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare ca întreg nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau

(b) Auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative.

Opinie cu rezerve: Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ sau nu au putut fi obținute suficiente probe de audit adecvate, iar efectul sau efectul posibil are caracter semnificativ, dar nu generalizat.

Opinie contrară: Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ, iar efectul are caracter semnificativ și generalizat.

Imposibilitatea: Nu au putut fi obținute suficiente probe de audit adecvate, iar efectul posibil are caracter semnificativ și generalizat.

Subiect 3 – REZOLVARE

A. Cerințele ISA 560 cu privire la responsabilitățile auditorului pentru evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului.

Auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit concepute pentru a obține suficiente probe de audit adecvate conform cărora au fost identificate toate evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului și care impun ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea.

Prin procedurile efectuate auditorul trebuie să acopere perioada dintre data situațiilor financiare și data raportului auditorului său, pe cât posibil, o dată cât mai aproape posibil de aceasta.

La stabilirea naturii și amplitudinii unor astfel de proceduri de audit, auditorul trebuie să ia în considerare evaluarea riscurilor de către auditor, care trebuie să includă următoarele:

- (a) *Înțelegerea oricăror proceduri pe care conducerea le-a stabilit pentru a se asigura că evenimentele ulterioare sunt identificate.*
- (b) *Intervievarea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la producerea oricăror evenimente ulterioare care ar putea afecta situațiile financiare.*
- (c) *Dacă există, citirea minutilor ședințelor proprietarilor entității, conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta care au avut loc după data situațiilor financiare și intervievarea cu privire la aspectele discutate în cadrul oricărei astfel de ședințe pentru care nu există încă minute disponibile.*
- (d) *Citirea celor mai recente situații financiare interimare ulterioare ale entității, dacă există.*

Dacă în urma procedurilor efectuate, auditorul identifică evenimente care necesită ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea, auditorul trebuie să stabilească dacă fiecare eveniment de acest tip este reflectat corespunzător în acele situații financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Exemplificarea procedurilor:

- i. BVC, previziuni fluxuri trezorerie, interviuarea consilierilor juridici, obținerea unor declarații scrise pentru ca, ulterior, să fie obținute suficiente probe adecvate;*
- ii. Interviurea conducerii cu privire la: contractarea unor noi împrumuturi, vânzări sau achiziții de active, majorări de capital, atrageri de finanțări, contingențe, evenimente care pun sub semnul întrebării gradul de adecvare a politicilor contabile, evenimente relevante pentru evaluarea estimărilor sau provizioanelor.*

B. În cazul în care auditorului îi devin cunoscute evenimente după data raportului auditorului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare, care sunt cerințele ISA 560?

Auditorul nu are obligația de a efectua niciun tip de proceduri de audit cu privire la situațiile financiare după data raportului auditorului. Totuși, dacă după data raportului auditorului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare auditorului îi devine cunoscut un fapt care, dacă i-ar fi fost cunoscut auditorului la data raportului său l-ar fi determinat să își modifice raportul, auditorul trebuie:

- (a) Să discute aspectul cu conducerea și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta;*
- (b) Să stabilească dacă este necesară modificarea situațiilor financiare; și, dacă da,*
- (c) Să interviueze conducerea cu privire la modul în care intenționează să trateze aspectul în situațiile financiare.*

În cazul în care conducerea modifică auditorul trebuie să efectueze asupra modificării procedurile de audit necesare în circumstanțele date și să extindă procedurile privitoare la evenimentele ulterioare până la data noului raport al auditorului, respectiv să furnizeze un nou raport cu privire la situațiile financiare modificate.

În cazul în care legislația, reglementările sau cadrul de raportare financiară nu îi interzic conducerii să limiteze modificarea situațiilor financiare la efectele evenimentului ulterior sau evenimentelor ulterioare care cauzează modificarea respectivă și persoanelor responsabile pentru aprobarea situațiilor financiare nu li se interzice să își limiteze aprobarea la acea modificare, auditorului i se permite să limiteze procedurile de audit cu privire la evenimentele ulterioare la modificarea respectivă.

În acest caz, auditorul modifică raportul auditorului pentru a include o dată suplimentară limitată la acea modificare, data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare înainte de modificarea ulterioară a acestora de către conducere rămâne neschimbată, deoarece această dată informează cititorul despre momentul în care a fost finalizată activitatea de audit cu privire la acele situații financiare. Cu toate acestea, în raportul auditorului este inclusă o dată suplimentară pentru a-i informa pe utilizatori că procedurile auditorului efectuate ulterior acelei date s-au limitat la modificarea ulterioară a situațiilor financiare.

În unele jurisdicții este posibil ca legislația, reglementările sau cadrul de raportare financiară să nu impună conducerii să emită situații financiare modificate și, în consecință, auditorul nu este nevoit să furnizeze un raport al auditorului modificat sau unul nou. Dacă raportul nu a fost furnizat entității, auditorul trebuie să își modifice opinia, iar dacă a fost furnizat – să discute cu conducerea și cu

persoanele responsabile cu guvernanta să nu emită situațiile financiare înainte de a opera modificările. Dacă, totuși, sunt emise fără modificarea propusă, auditorul trebuie să întreprindă acțiuni prin care să prevină acordarea de încredere raportului său inițial.

C. Care sunt cerințele ISA 701 cu privire la determinarea aspectelor-cheie de audit?

Auditorul trebuie să determine care aspecte dintre cele discutate cu persoanele responsabile cu guvernanta au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului pe parcursul efectuării auditului. Pentru determinarea acestor aspecte auditorul trebuie să țină cont de următoarele:

(a) Secțiunile cu un risc evaluat de denaturare semnificativă mai ridicat sau riscurile semnificative identificate.

(b) Raționamentele semnificative ale auditorului cu privire la secțiunile din situațiile financiare care au necesitat un raționament semnificativ din partea conducerii, inclusiv estimările contabile care au fost identificate ca având o incertitudine ridicată a estimării.

(c) Efectul asupra auditului al evenimentelor sau tranzacțiilor semnificative care au avut loc în decursul perioadei.

Selectarea unui număr redus de aspecte cheie.

Ar putea fi totuși util ca auditorul să analizeze dacă un aspect care a reprezentat un aspect-cheie de audit pentru auditul situațiilor financiare din perioada anterioară continuă să reprezinte un aspect-cheie de audit pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă.

Aspectele care ridică probleme auditorului în obținerea de suficiente probe de audit adecvate sau care ridică probleme auditorului în formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare pot fi deosebit de relevante atunci când auditorul determină aspectele-cheie de audit.

Utilizatorii situațiilor financiare și-au manifestat interesul pentru estimările contabile care au fost identificate ca având o incertitudine ridicată a estimării în conformitate cu ISA 540 Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă, și a prezentărilor de informații aferente și care, este posibil, să nu fi fost considerate riscuri semnificative. Printre altele, astfel de estimări depind în mare măsură de raționamentul conducerii și reprezintă adesea cele mai complexe secțiuni din situațiile financiare, putând necesita implicarea atât a unui expert al conducerii, cât și a unui expert al auditorului.

D. Raportul suplimentar adresat comitetului de audit.

Auditorii statutari sau firmele de audit care desfășoară audituri statutare la entități de interes public înaintează un raport suplimentar comitetului de audit al entității auditate cel târziu la data înaintării raportului de audit.

Raportul suplimentar de audit adresat comitetului de audit se întocmește în scris. Raportul explică rezultatele auditului statutar desfășurat și realizează cel puțin următoarele:

(a) include declarația de independență;

(b) în cazul în care auditul a fost efectuat de o firmă de audit, raportul identifică fiecare partener-cheie de audit care a fost implicat în audit;

- (c) în cazul în care auditorul statutar sau firma de audit a făcut demersuri pentru ca activitățile sale să fie derulate de un alt auditor statutar sau de o altă firmă de audit, care nu este membru al aceleiași rețele, ori s-a folosit de activitatea unor experți externi, raportul indică acest lucru și confirmă faptul că auditorul statutar sau firma de audit a primit o confirmare din partea celui alt auditor statutar sau a celeilalte firme de audit și/sau a expertului extern cu privire la independența sa;
- (d) descrie natura, frecvența și măsura comunicării cu comitetul de audit sau cu organismul cu funcție echivalentă din cadrul entității auditate, organismul de conducere și organismul administrativ sau de supraveghere ale entității auditate, inclusiv datele reuniunilor organizate cu organismele respective;
- (e) include o descriere a sferei de aplicare și a calendarului auditului;
- (f) în cazul în care au fost numiți mai mulți auditori sau firme de audit, descrie distribuția atribuțiilor între auditorii statutari și/sau firmele de audit;
- (g) descrie metodologia utilizată, inclusiv categoriile bilanțiere care au fost verificate direct și categoriile a căror verificare s-a bazat pe testarea sistemică și de conformitate, inclusiv o explicație a eventualelor variații substanțiale ale ponderării testării de fond și de conformitate comparativ cu exercițiul precedent, chiar dacă auditul statutar al aceluși exercițiu a fost efectuat de alți auditori statutari sau de alte firme de audit;
- (h) comunică pragul cantitativ de semnificație aplicat la efectuarea auditului statutar pentru situațiile financiare per ansamblu și, după caz, pragul sau pragurile de semnificație pentru anumite categorii de tranzacții, solduri contabile sau divulgări, și informează cu privire la factorii calitativi care au fost avuți în vedere la stabilirea pragului de semnificație;
- (i) raportează și explică raționamentele legate de evenimente sau condiții identificate în cursul auditului care pot crea îndoieli serioase cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea și dacă aceste evenimente sau condiții constituie o incertitudine substanțială și oferă un rezumat privind toate garanțiile, scrisorile de confort, angajamentele de intervenție publică și alte măsuri de sprijin de care s-a ținut seama la evaluarea capacității de continuare a activității;
- (j) raportează cu privire la orice deficiențe semnificative din situațiile financiare ale entității auditate sau, în cazul situațiilor financiare consolidate, din sistemul de control financiar intern al societății-mamă și/sau din sistemul contabil. Pentru fiecare deficiență semnificativă, raportul suplimentar indică dacă deficiența în cauză a fost sau nu rezolvată de conducere;
- (k) raportează orice probleme importante care implică nerespectarea reală sau presupusă a actelor cu putere de lege și a actelor administrative sau a statutului care au fost identificate în cursul auditului, în măsura în care sunt considerate relevante pentru a permite comitetului de audit să își îndeplinească sarcinile;
- (l) raportează și analizează metodele de evaluare aplicate diferitelor elemente din situațiile financiare anuale sau consolidate, inclusiv orice impact al schimbării unor astfel de metode;
- (m) în cazul unui audit statutar al unor situații financiare consolidate, explică domeniul de aplicare al consolidării și criteriile de excludere aplicate de către entitatea auditată entităților neconsolidate, dacă există, precum și dacă criteriile aplicate sunt conforme cu cadrul de raportare financiară;
- (n) identifică, după caz, eventuala activitate de audit efectuată de auditorul sau auditorii dintr-o țară terță, de auditorul statutar sau auditorii statutari, de entitatea sau entitățile dintr-o țară terță sau de societatea sau societățile de audit, în raport cu un audit statutar al situațiilor financiare consolidate, altul decât cel efectuat de membri ai aceleiași rețele din care face parte și auditorul situațiilor financiare consolidate;
- (o) precizează dacă entitatea auditată a furnizat toate explicațiile și documentele solicitate;
- (p) raportează: (i) orice dificultăți importante, dacă există, întâlnite în cursul auditului; (ii) aspecte importante, dacă există, care reies din auditul statutar și care au fost discutate sau care au făcut obiectul

corespondenței cu conducerea; și (iii)alte aspecte, dacă există, care reies din auditul statutar și care, în opinia profesională a auditorului, sunt semnificative pentru supravegherea procesului de raportare financiară.

Subiect 4 - REZOLVARE

Răspuns la Întrebarea nr.1 - Cerințele legale

Autorizare

Auditul statutar se efectuează de către auditori financiari sau de către firmele de audit care sunt autorizate în condițiile legii, care se înscriu ca membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România și care se înregistrează în Registrul public electronic. Autoritatea competentă responsabilă pentru autorizarea auditorilor financiari este ASPAAS.

ASPAAS autorizează ca firme de audit doar entitățile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) persoanele fizice care efectuează auditul statutar în numele firmei de audit trebuie să fie autorizate ca auditori financiari în România, potrivit prezentei legi;
- b) majoritatea drepturilor de vot în firma de audit trebuie să fie deținută de firme de audit care sunt autorizate în orice stat membru sau de auditori financiari autorizați în România;
- c) majoritatea membrilor organului administrativ sau de conducere a firmei de audit, dar nu mai mult de 75%, trebuie să fie reprezentată de firme de audit autorizate în România sau în oricare dintre statele membre sau de auditori financiari autorizați în România;
- d) în cazul în care un astfel de organ administrativ sau de conducere nu are mai mult de 2 membri, unul dintre aceștia trebuie să fie firma de audit autorizată în oricare dintre statele membre sau auditor financiar autorizat în România.

Buna reputație

Firmele de audit trebuie să îndeplinească condițiile referitoare la buna reputație, așa cum sunt stabilite de către ASPAAS.

Buna reputație trebuie să aibă în vedere un comportament adecvat, cu respectarea cerințelor Codului etic emis de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și adoptat de ASPAAS. Criteriile privind buna reputație se stabilesc de ASPAAS.

Cerințe educaționale

În vederea autorizării, pe lângă condiția de bună reputație, auditorii financiari trebuie să îndeplinească, cumulativ, următoarele cerințe:

- a) sunt licențiați ai unei instituții de învățământ superior sau au un nivel echivalent;
- b) au urmat un curs de instruire teoretică organizat sau recunoscut de ASPAAS;
- c) au efectuat un stagiu de pregătire practică;

d) au promovat examenul de competență profesională organizat sau recunoscut de ASPAAS.

Examenul de competență profesională trebuie să asigure verificarea nivelului necesar de cunoștințe teoretice în domeniile relevante pentru auditul statutar, precum și capacității de a aplica în practică cunoștințele teoretice.

Pregătirea practică și formarea profesională continuă

Pentru a asigura capacitatea de a aplica în practică cunoștințele teoretice a căror testare este inclusă în examenul de competență profesională, un stagiar efectuează un stagiul de pregătire practică de cel puțin 3 ani care va cuprinde, printre altele, participarea la auditul situațiilor financiare anuale sau al situațiilor financiare anuale consolidate. Stagiul practic se efectuează la un auditor financiar autorizat în România sau în alt stat membru ori în cadrul unei firme de audit autorizate în orice stat membru.

Stagiarii în activitatea de audit financiar pot efectua stagiul de pregătire practică prin participarea la activitatea de audit al situațiilor financiare pe lângă un auditor financiar care își exercită activitatea ca liber-profesionist sau în cadrul unei firme de audit.

Auditorii financiar trebuie să participe la programe adecvate de formare continuă pentru a-și menține cunoștințele teoretice, competențele și valorile profesionale la un nivel suficient de înalt.

ASPAAS organizează programele de formare continuă pentru auditorii financiar, nerespectarea cerințelor privind formarea continuă constituie abatere administrativă.

Răspuns la Întrebarea nr.2

Etica profesională și scepticismul profesional

Toți auditorii financiar și toate firmele de audit respectă principiile de etică profesională, integritatea și obiectivitatea lor, competența lor profesională și atenția cuvenită, astfel cum sunt stabilite prin Codul etic adoptat de către ASPAAS.

Auditorul financiar sau firma de audit trebuie să își păstreze scepticismul profesional pe tot parcursul auditului, admițând posibilitatea unor erori materiale ca urmare a faptelor sau a conduitei care indică nereguli, inclusiv fraude sau erori, indiferent de experiența anterioară în ceea ce privește corectitudinea și integritatea personalului de conducere și al persoanelor responsabile cu administrarea entității auditate.

Scepticismul profesional include acordarea atenției la culegerea probelor și informațiilor de audit, menținerea lui pe parcursul auditului, precum și în faza de evaluare critică a probelor.

Independența și obiectivitatea

În situația în care efectuează un audit statutar, auditorul financiar și/sau firma de audit, precum și orice persoană fizică aflată în poziția de a influența în mod direct sau indirect rezultatul auditului statutar trebuie să fie independentă de entitatea auditată și să nu fie implicată în procesul decizional al entității auditate, în înțelesul Codului etic.

Auditorul financiar sau firma de audit ia toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că, în situația în care efectuează auditul statutar, independența sa nu este influențată de un conflict de interese existent sau potențial ori de relații de afaceri sau de alte relații directe sau indirecte care implică auditorul financiar sau firma de audit care efectuează auditul.

Auditorul sau firma de audit nu trebuie să efectueze un audit statutar în cazul în care există vreun pericol de autoevaluare, interes propriu, de reprezentare, de familiaritate sau de intimidare ca urmare a relațiilor financiare, personale, de afaceri, de muncă sau de altă natură.

Auditorul financiar sau firma de audit documentează în dosarele de audit toate amenințările semnificative la adresa independenței sale, precum și măsurile de protecție aplicate pentru a reduce acele amenințări. În acest sens, amenințările semnificative, fără a fi limitative, se pot referi la aspecte precum:

- a) interese financiare;
- b) împrumuturi și garanții;
- c) relații de afaceri;
- d) relații familiale și personale;
- e) angajarea la un client de audit;
- f) alocarea temporară de personal;
- g) servicii recente furnizate clienților de audit;
- h) deținerea unei funcții de conducere sau de director în cadrul clientului de audit;
- i) furnizarea de servicii de non-asigurare unui client de audit;
- j) politici de recompensare și evaluare;
- k) cadouri și ospitalitate;
- l) litigii în curs sau iminente.

Măsuri privind păstrarea independenței și obiectivității

Persoanele sau firmele nu trebuie să participe la auditul statutar al unei entități auditate și nici nu trebuie să influențeze într-un alt mod rezultatele unui astfel de audit, în cazul în care:

- a) dețin instrumente financiare ale entității auditate, altele decât participații deținute indirect prin organisme de plasament colectiv diversificat;
- b) dețin instrumente financiare ale oricărei entități legate de entitatea auditată, altele decât participații deținute indirect prin organisme de plasament colectiv diversificat, fapt care poate constitui un conflict de interese sau care poate fi perceput în acest fel;
- c) au deținut o funcție în cadrul entității auditate sau au avut relații de afaceri sau de altă natură cu entitatea auditată, fapt care poate constitui un conflict de interese sau poate fi perceput în acest fel.

Raționament profesional și riscul de audit

Raționamentul profesional reprezintă aplicarea pregătirii relevante a cunoștințelor și a experiențelor în contextual furnizat de audit, contabilitate și standarde etice pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate circumstanțelor misiunii de audit.

Raționamentul profesional este necesar în legătură cu deciziile legate de pragul de semnificație, plasarea și amplexarea procedurilor de audit, evaluarea măsurii în care au fost obținute probele de audit suficiente și adecvate, precum și la evaluarea concluziilor pe baza probelor de audit obținute. Raționamentul profesional trebuie documentat și se așteaptă să fie înțeles de un alt profesionist cu aceeași pregătire, cunoștințe și experiență profesională.

Riscul de audit este o funcție a riscului de denaturare semnificativă și a riscului de nedetectare. Evaluarea riscurilor se bazează pe proceduri de audit efectuate pentru a obține informații necesare în acel scop și probe obținute pe parcursul auditului. Riscurile de denaturare semnificativă pot exista la nivelul situațiilor financiare în general sau la nivelul de aserțiuni al claselor de tranzacții, solduri ale conturilor și al prezentărilor.

Riscul de denaturare semnificativă are două componente, inerent și de control, acestea sunt riscuri ale entității.

Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor sunt evaluate pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea unor proceduri de audit suplimentare, necesare pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate. Aceste probe îi permit auditorului să exprime o opinie cu privire la situațiile financiare, în condițiile unui nivel acceptabil de scăzut al riscului de audit. Auditorii folosesc abordări variate pentru a atinge obiectivul de evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, auditorul va putea folosi un model care exprimă relația generală între componentele riscului de audit în termeni matematici, pentru a ajunge la un nivel acceptabil al riscului de nedetectare. Unii auditori consideră un asemenea model a fi util în planificarea procedurilor de audit.

Riscul de control este o funcție a eficacității conceperii, implementării și menținerii controlului intern de către conducere pentru a aborda riscurile identificate care amenință atingerea obiectivelor entității, relevante pentru întocmirea situațiilor financiare ale acesteia. Totuși, controlul intern, indiferent de cât de bine este conceput și aplicat, poate doar să reducă, dar nu să elimine riscul de denaturare semnificativă a situațiilor financiare cauzată de limitările inerente ale controlului intern. Acestea includ de exemplu, posibilitatea apariției erorilor umane sau a greșelilor sau faptul că, controalele sunt evitate prin comploturi sau sunt neglijate de către conducere. În consecință va exista întotdeauna un risc de control. ISA-urile prevăd condițiile în care auditorului i se solicită, sau poate alege să testeze eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond ce urmează a fi efectuate.

Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit.

Probele de audit sunt necesare pentru a susține opinia auditorului, sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, ca urmare a procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului. Ele ar putea să includă și informații obținute din alte surse.

Suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit sunt interdependente. Suficiența reprezintă cantitatea și adecvarea reprezintă calitatea probei, mai precis relevanța și credibilitatea în oferirea suportului pentru concluziile pe care se bazează opinia de audit.

Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile.

ISA-urile oferă standarde pentru munca auditorului în îndeplinirea obiectivelor generale ale auditorului și tratează responsabilitatea auditorului și consecințele adiacente relevante în aplicarea acestora. Auditorul trebuie să realizeze auditul în conformitate cu ISA-urile cât și cu standardele din anumite jurisdicții.

În efectuarea unui audit este posibil ca auditorului să i se solicite să respecte cerințele din legi sau din reglementări, în plus față de ISA-uri. ISA-urile nu eludează legea sau reglementările care guvernează un audit al situațiilor financiare. În eventualitatea în care astfel de legi sau reglementări diferă de ISA-uri

un audit efectuat doar în conformitate cu legea sau reglementările nu va fi considerat ca fiind în conformitate cu ISA-urile.

Acolo unde este necesar, aplicarea și celelalte materiale explicative oferă explicații suplimentare cu privire la cerințele unui ISA și îndrumări pentru îndeplinirea lor. În special, acestea ar putea să:

- Explice mai clar ce înseamnă o cerință sau ce își propune aceasta să acopere;
- Includă exemple de proceduri care ar putea fi adecvate în circumstanțele date.

În timp ce asemenea îndrumări nu impun, prin ele însele cerințele ele sunt relevante pentru aplicarea adecvată a cerințelor unui ISA. Aplicarea și alte materiale explicative vor putea, de asemenea, să ofere informații suplimentare cu privire la aspectele abordate într-un ISA.

Subiect 5 REZOLVARE

A. Ce înseamnă partener-cheie de audit?

Partener-cheie de audit înseamnă:

- a) auditorul financiar desemnat de o firmă de audit pentru o anumită misiune de audit ca fiind responsabilul principal pentru efectuarea auditului statutar în numele firmei de audit; sau*
- b) în cazul auditului unui grup, auditorul financiar care este desemnat de o firmă de audit ca fiind responsabilul principal pentru efectuarea auditului statutar la nivelul grupului și auditorul financiar care este desemnat ca fiind responsabilul principal la nivelul filialelor sau altor structuri secundare semnificative; sau*
- c) auditorul financiar care semnează raportul de audit.*

B. Cum pot fi angajați de către entitățile auditate foști auditori financiari sau angajați ai unor auditori financiari sau ai unor firme de audit, inclusiv parteneri-cheie?

Înainte de expirarea unei perioade de cel puțin un an sau, în cazul auditului statutar al unor entități de interes public, a unei perioade de cel puțin 2 ani de la încetarea activității sale în calitate de auditor financiar sau de partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit, auditorul financiar sau partenerul-cheie de audit care efectuează un audit statutar în numele unei firme de audit:

- a) nu preia o funcție-cheie în conducerea entității auditate;*
- b) nu devine, după caz, membru al comitetului de audit al entității auditate sau al unui organism cu atribuții echivalente cu cele ale unui comitet de audit;*
- c) nu devine membru neexecutiv al organismului administrativ sau al organismului de supraveghere al entității auditate.*

Angajații și partenerii, alții decât partenerii-cheie de audit ai unui auditor financiar sau ai unei firme de audit care efectuează un audit statutar, precum și orice alte persoane fizice ale căror servicii se află la dispoziția sau sub controlul auditorului financiar sau al firmei de audit respective, în situația în care astfel de angajați, parteneri sau alte persoane fizice sunt autorizate ca auditori financiari, nu pot ocupa nicio funcție-cheie în conducerea entității auditate, membru al comitetului de audit al entității auditate sau al unui organism cu atribuții echivalente cu cele ale unui comitet de audit sau membru neexecutiv al organismului administrativ sau al organismului de supraveghere al entității auditate înainte de expirarea unei perioade de minimum un an de când aceștia au fost implicați în mod direct în misiunea de audit statutar.

C. Ce activități legate de organizarea activității de audit privitoare la partenerul sau partenerii-cheie de audit trebuie realizate de către firma de audit?

În cazul efectuării auditului statutar de către o firmă de audit, aceasta desemnează cel puțin un partener-cheie de audit. Firma de audit pune la dispoziția partenerului sau partenerilor-cheie de audit resurse suficiente și personal care are competența și capacitățile necesare pentru a-și îndeplini îndatoririle în mod adecvat. Principalele criterii care determină selectarea partenerului sau partenerilor-cheie de audit de către firma de audit trebuie să fie independența, competența și capacitatea de asigurare a calității auditului. Partenerul sau partenerii-cheie de audit trebuie să se implice activ în efectuarea auditului statutar.

Subiect 6 REZOLVARE

A. În ce formă se întocmește raportul de audit și ce trebuie să cuprindă acesta?

Raportul de audit se întocmește în scris și trebuie să cuprindă:

- a) identificarea entității ale cărei situații financiare anuale sau consolidate fac obiectul auditului statutar prin denumirea, sediul social și codul unic de identificare; identificarea situațiilor financiare anuale sau consolidate și data sau perioada pentru care au fost întocmite și identificarea cadrului de raportare financiară aplicat la întocmirea acestora;*
- b) descrierea ariei de aplicare a auditului statutar care identifică cel puțin standardele de audit în conformitate cu care a fost efectuat auditul statutar;*
- c) opinia auditorului, care este fie fără rezerve, fie cu rezerve, fie contrară și exprimă clar punctul de vedere al auditorului sau al firmei de audit cu privire la următoarele: dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară; și, după caz, dacă situațiile financiare anuale sunt conforme cerințelor legale aplicabile. Dacă auditorul sau firma de audit nu este în măsură să emită o opinie de audit, raportul menționează imposibilitatea emiterii acestei opinii;*
- d) orice alt aspect asupra căruia auditorul financiar sau firma de audit atrage atenția în mod special, fără ca opinia de audit să fie modificată;*
- e) opinia auditorului referitoare la: coerența raportului administratorilor cu situațiile financiare pentru același exercițiu financiar și, pregătirea raportului administratorilor în conformitate cu prevederile legale aplicabile;*
- f) o declarație privind identificarea de informații eronate semnificative prezentate în raportul administratorilor, indicând natura acestor informații eronate;*
- g) o declarație privind orice incertitudine semnificativă asociată evenimentelor sau condițiilor care pot pune în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea;*
- h) o mențiune privind sediul auditorului financiar sau al firmei de audit.*

B. Cum se redactează raportul de audit, respectiv opinia de audit în cazul auditului statutar efectuat de mai mulți auditori financiari sau mai multe firme de audit?

În cazul în care auditul statutar a fost efectuat de mai mulți auditori financiari sau mai multe firme de audit, aceștia convin asupra rezultatelor auditului statutar și transmit un raport și o opinie comune. În caz de dezacord, fiecare auditor financiar sau firmă de audit își transmite opinia într-un paragraf separat al raportului de audit și indică motivul dezacordului.

C. Cine semnează raportul de audit?

Raportul de audit se semnează și se datează de către auditorul financiar. În cazul în care auditul statutar

este derulat de o firmă de audit, raportul de audit este semnat cel puțin de auditorul financiar care a efectuat auditul statutar în numele firmei de audit. În cazul în care mai mulți auditori financiari sau mai multe firme de audit au executat în comun auditul unei entități, raportul de audit se semnează de către toți auditorii financiari sau cel puțin de către auditorii financiari care efectuează auditul statutar în numele fiecărei firme de audit. Auditorul financiar care semnează raportul de audit statutar în nume propriu sau în numele unei firme de audit trebuie să aibă statutul de auditor financiar activ. În împrejurări excepționale, prin reglementări emise de ASPAAS, aprobate prin ordin al președintelui, se stabilesc condițiile în care semnătura să nu fie divulgată publicului, în cazul în care această divulgare ar putea duce la o amenințare iminentă și semnificativă la adresa securității personale a oricărui individ. În orice caz, numele persoanei implicate este adus la cunoștința autorității de supraveghere sau judiciare competente.

Subiect 7 REZOLVARE

A. Care sunt entitățile economice obligate să organizeze și să asigure exercitarea activității profesionale de audit intern?

Entitățile economice ale căror situații financiare anuale sunt supuse, potrivit legii, auditului financiar sunt obligate să organizeze și să asigure exercitarea activității profesionale de audit intern, potrivit cadrului legal stabilit prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată cu modificările și completările ulterioare. La regiile autonome, companiile/societățile naționale, precum și la celelalte entități economice cu capital majoritar de stat, activitatea de audit intern se organizează și funcționează potrivit cadrului legal privind auditul intern din entitățile publice.

B. Care sunt obiectivele auditului intern?

Auditul intern are drept obiective:

- a) verificarea conformității activităților din entitatea economică auditată cu politicile, programele și managementul acestuia, în conformitate cu prevederile legale;*
- b) evaluarea gradului de adecvare și aplicare a controalelor financiare și nefinanciare dispuse și efectuate de către conducerea unității în scopul creșterii eficienței activității entității economice;*
- c) evaluarea gradului de adecvare a datelor/informațiilor financiare și nefinanciare destinate conducerii pentru cunoașterea realității din entitatea economică;*
- d) protejarea elementelor patrimoniale bilanțiere și extra-bilanțiere și identificarea metodelor de prevenire a fraudelor și pierderilor de orice fel.*

C. Pot fi convocați auditorii interni la întrunirile consiliului de administrație al unei societăți?

Auditorii interni pot fi convocați la orice întrunire a consiliului de administrație, întruniri la care aceștia sunt obligați să participe, fără a avea drept de vot.

Subiect 8 REZOLVARE

A. Care este instituția competentă responsabilă pentru autorizarea auditorilor financiari și a firmelor de audit în România?

Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar este autoritatea competentă responsabilă pentru autorizarea auditorilor financiari și a firmelor de audit în România.

B. Care sunt condițiile ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru ca o entitate să fie autorizată drept

firmă de audit de către Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar?

Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar autorizează ca firme de audit doar entitățile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) persoanele fizice care efectuează auditul statutar în numele firmei de audit trebuie să fie autorizate ca auditori financiari în România, potrivit Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative;*
- b) majoritatea drepturilor de vot în firma de audit trebuie să fie deținută de firme de audit care sunt autorizate în orice stat membru sau de auditori financiari autorizați în România;*
- c) majoritatea membrilor organului administrativ sau de conducere a firmei de audit, dar nu mai mult de 75%, trebuie să fie reprezentată de firme de audit autorizate în România sau în oricare dintre statele membre sau de auditori financiari autorizați în România;*
- d) în cazul în care un astfel de organ administrativ sau de conducere nu are mai mult de 2 membri, unul dintre aceștia trebuie să fie firmă de audit autorizată în oricare dintre statele membre sau, auditor financiar autorizat în România;*
- e) firma de audit trebuie să îndeplinească condițiile referitoare la buna reputație.*

C. Cine și când poate retrage autorizarea unui auditor financiar sau a unei firme de audit?

Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar retrage autorizarea unui auditor financiar sau a unei firme de audit în cazul în care buna reputație a acestei persoane sau a firmei a fost serios compromise.

Subiect 9 REZOLVARE

A. Ce reprezintă buna reputație?

Buna reputație are în vedere un comportament adecvat, cu respectarea cerințelor Codului etic emis de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și adoptat de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”). Buna reputație reprezintă o condiție pentru accesul la stagiul în activitatea de audit financiar, pentru desfășurarea efectivă a stagiului, precum și pentru dobândirea și menținerea autorizării ca auditor financiar sau a autorizării ca firmă de audit, după caz.

Îndeplinirea criteriilor de bună reputație prevăzute în normele Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar este o condiție pentru obținerea vizei anuale emise de ASPAAS de către persoanele fizice și firmele de audit.

B. Când se consideră că buna reputație a fost serios compromisă?

Buna reputație a unui auditor financiar sau a unei firme de audit a fost serios compromisă în situația în care persoana se află în una dintre următoarele situații:

- a) persoana respectivă a fost condamnată pentru săvârșirea unei infracțiuni cu intenție;*
- b) față de persoana fizică a fost luată o măsură preventivă privativă sau restrictivă de libertate în cadrul unui proces penal, în cazul în care se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii unei infracțiuni cu intenție;*
- c) persoanei fizice i-a fost aplicată pedeapsa complementară și/sau pedeapsa accesorie a interzicerii exercitării activității de audit financiar;*
- d) persoanei fizice i-a fost aplicată măsura de siguranță prin care i s-a interzis exercitarea profesiei de auditor financiar;*
- e) persoana respectivă a fost sancționată disciplinar sau administrativ de către alte autorități, instituții sau organisme române ori străine din domeniul financiar-contabil, pentru aspecte de natură profesională. Sancțiunile disciplinare sau administrative aplicate auditorului financiar de către alte autorități, instituții sau organisme române ori străine din domeniul financiar-contabil cuprind acele*

sanțiuni aplicate ca urmare a săvârșirii unor abateri/fapte de natură a aduce atingere exercitării unei activități din punct de vedere profesional;

f) persoanei respective i-au fost aplicate restricții pentru a desfășura activități în domeniul financiar-contabil de către autorități, instituții sau organisme române sau străine din domeniul financiar-contabil.

C. Cine trebuie să îndeplinească condiția de bună reputație?

În conformitate cu Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 89/2018 pentru aprobarea Normelor privind buna reputație a stagiatorilor în activitatea de audit financiar, a auditorilor financiari și a firmelor de audit, condiția de bună reputație trebuie îndeplinită de următoarele persoane fizice sau juridice, după caz:

a) persoanele fizice care solicită înscrierea la testul de verificare a cunoștințelor pentru accesul la efectuarea stagiului în activitatea de audit financiar;

b) persoanele fizice care se află în perioada de stagiu în activitatea de audit financiar sau au finalizat stagiul și solicită înscrierea la examenul de competență profesională în vederea dobândirii calității de auditor financiar, după caz;

c) persoanele juridice care solicită autorizarea ca firmă de audit;

d) auditorii financiari, pe perioada deținerii acestei calități;

e) firmele de audit, pe perioada autorizării/existenței;

f) membrii organului administrativ sau de conducere al firmei de audit care sunt auditori financiari.

Subiect 10 REZOLVARE

A. Care sunt prevederile legale cu privire la analiza bunei reputații a unei persoane fizice și a unei firmei de audit?

Buna reputație a persoanei fizice și a firmei de audit se analizează având în vedere prevederile Ordinului președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 89/2018 pentru aprobarea Normelor privind buna reputație a stagiatorilor în activitatea de audit financiar, a auditorilor financiari și a firmelor de audit prin raportare la îndeplinirea următoarelor criterii:

a) persoana fizică sau firma de audit nu a fost condamnată pentru săvârșirea unei infracțiuni cu intenție;

b) față de persoana fizică nu a fost luată o măsură preventivă privativă sau restrictivă de libertate în cadrul unui proces penal, în cazul în care se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii unei infracțiuni cu intenție;

c) persoanei fizice nu i-a fost aplicată pedeapsa complementară și/sau pedeapsa accesorie a interzicerii exercitării activității de audit financiar;

d) persoanei fizice nu i-a fost aplicată măsura de siguranță prin care i s-a interzis exercitarea profesiei de auditor financiar;

e) persoana fizică sau firma de audit nu a fost sancționată disciplinar sau administrativ de către alte autorități, instituții sau organisme române ori străine din domeniul financiar-contabil, pentru aspecte de natură profesională;

f) persoanei fizice sau firmei de audit nu i-au fost aplicate restricții pentru a desfășura activități în domeniul financiar-contabil de către autorități, instituții sau organisme române sau străine din domeniul financiar-contabil.

B. Cine trebuie să îndeplinească condiția de bună reputație?

În conformitate cu Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 89/2018 pentru aprobarea Normelor privind buna reputație a stagiatorilor în activitatea de

audit financiar, a auditorilor financiari și a firmelor de audit, condiția de bună reputație trebuie îndeplinită de următoarele persoane fizice sau juridice, după caz:

- a) persoanele fizice care solicită înscrierea la testul de verificare a cunoștințelor pentru accesul la efectuarea stagiului în activitatea de audit financiar;*
- b) persoanele fizice care se află în perioada de stagiu în activitatea de audit financiar sau au finalizat stagiul și solicită înscrierea la examenul de competență profesională în vederea dobândirii calității de auditor financiar, după caz;*
- c) persoanele juridice care solicită autorizarea ca firmă de audit;*
- d) auditorii financiari, pe perioada deținerii acestei calități;*
- e) firmele de audit, pe perioada autorizării/existenței;*
- f) membrii organului administrativ sau de conducere al firmei de audit care sunt auditori financiari.*

C. Este buna reputație o condiție pentru accesul la stagiul în activitatea de audit financiar?

În conformitate cu Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 89/2018 pentru aprobarea Normelor privind buna reputație a stagiabilor în activitatea de audit financiar, a auditorilor financiari și a firmelor de audit, buna reputație reprezintă o condiție pentru accesul la stagiul în activitatea de audit financiar, pentru desfășurarea efectivă a stagiului, precum și pentru dobândirea și menținerea autorizării ca auditor financiar sau a autorizării ca firmă de audit, după caz.

Subiect 11 REZOLVARE

A. Care sunt efectele compromiterii serioase a bunei reputații?

În conformitate cu Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 89/2018 pentru aprobarea Normelor privind buna reputație a stagiabilor în activitatea de audit financiar, a auditorilor financiari și a firmelor de audit, buna reputație este serios compromisă în cazul în care o persoană fizică sau o firmă de audit nu îndeplinește oricare dintre criteriile solicitate, situație care va conduce la:

- a) respingerea cererii persoanei fizice de înscriere la testul de verificare a cunoștințelor pentru accesul la stagiul;*
- b) pierderea dreptului persoanei fizice de a efectua/continua stagiul în activitatea de audit financiar și, dacă este cazul, respingerea cererii de înscriere la examenul de competență profesională;*
- c) retragerea autorizării auditorului financiar sau firmei de audit, după caz.*

B. Cine poate sesiza cazurile de compromitere serioasă a bunei reputații?

În conformitate cu Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 89/2018 pentru aprobarea Normelor privind buna reputație a stagiabilor în activitatea de audit financiar, a auditorilor financiari și a firmelor de audit, în oricare din cazurile de compromitere serioasă a bunei reputații ASPAAS poate fi sesizată de orice persoană sau se poate autosesiza prin personalul Biroului reglementare, autorizare, înregistrare și formare continuă (BRAIFC) din cadrul ASPAAS, după caz.

C. Cine analizează cazurile de compromitere serioasă a bunei reputații?

În conformitate cu Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 89/2018 pentru aprobarea Normelor privind buna reputație a stagiabilor în activitatea de audit financiar, cazurile de compromitere serioasă a bunei reputații sunt analizate de către personalul ASPAAS din cadrul Biroului reglementare, autorizare, înregistrare și formare continuă (BRAIFC).

Subiect 12 REZOLVARE

A. Care sunt sancțiunile ce se pot aplica de către Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”)?

În conformitate cu prevederile Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, în urma derulării procedurii administrative, ASPAAS aplică auditorilor financiari și firmelor de audit una sau mai multe dintre următoarele sancțiuni:

- a) avertisment public, în care sunt identificate persoana sancționată și natura încălcării, publicată pe pagina de internet a ASPAAS;*
- b) penalitate administrativă, cuprinsă între 2 și 6 salarii minime brute pe economie, pentru auditorii financiari;*
- c) penalitate administrativă, cuprinsă între 0,5% și 2,5% din cifra de afaceri anuală aferentă activității de audit statutar, pentru firmele de audit;*
- d) interdicție temporară, cuprinsă între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar;*
- e) retragerea autorizării, însoțită, în cazul persoanelor fizice, de pierderea calității de auditor financiar;*
- f) o interdicție temporară, de până la 3 ani, pentru un membru al firmei de audit sau un membru al organismului administrativ sau de conducere al unei entități de interes public să exercite funcții la firme de audit sau la entități de interes public. (5) În cazul în care auditorul financiar este condamnat printr-o hotărâre definitivă.*

În cazul în care auditorul financiar este condamnat printr-o hotărâre definitivă pentru fapte penale legate de exercitarea activității de audit financiar sau acestuia i se aplică pedeapsa complementară a interdicției de a desfășura o asemenea activitate ori se ia măsura de siguranță a exercitării acestei activități, se va comunica o copie a hotărârii judecătorești ASPAAS, pentru a opera retragerea autorizării și radierea acestuia din Registrul public electronic. ASPAAS urmărește stadiul derulării acțiunilor penale îndreptate împotriva auditorilor statutari.

B. Cum este sancționată încălcarea principiilor de etică profesională?

În conformitate cu prevederile Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, încălcarea principiilor de etică profesională de către auditorii financiari sau firmele de audit sunt considerate abateri grave și sunt sancționate fie (1) cu interdicție temporară, cuprinsă între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar; fie (2) cu retragerea autorizării, însoțită, în cazul persoanelor fizice, de pierderea calității de auditor financiar.

C. Când Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar („ASPAAS”) poate cere revocarea auditorului financiar sau rezilierea contractului de audit statutar?

În conformitate cu prevederile Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, ASPAAS poate cere revocarea auditorului financiar sau rezilierea contractului de audit statutar, după caz, dacă auditorului financiar sau firmei de audit i s-a aplicat o sancțiune, rămasă definitivă:

- interdicție temporară, cuprinsă între 1 și 3 ani, pentru auditorul financiar, firma de audit sau partenerul-cheie de audit să efectueze audituri financiare și/sau să semneze rapoarte de audit statutar;*

- retragerea autorizării, însoțită, în cazul persoanelor fizice, de pierderea calității de auditor financiar.

Subiect 13 REZOLVARE

A. Care sunt consecințele nerespectării cerințelor privind formarea continuă?

În conformitate cu prevederile Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative nerespectarea cerințelor privind formarea continuă constituie abatere administrativă și se sancționează.

B. Care sunt cerințele privind formarea continuă aprobate prin Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 90/2018 pentru aprobarea Normelor privind formarea profesională continuă a auditorilor financiari?

Normele de formare profesională continuă se aplică tuturor auditorilor financiari autorizați și înregistrați în Registrul public electronic. Îndeplinirea cerințelor privind formarea profesională continuă constituie condiție obligatorie pentru acordarea vizei anuale emise de ASPAAS. Auditorii financiari înregistrați în Registrul public electronic ca auditori activi participă la cel puțin 120 de ore de formare profesională continuă (ore FPC) într-o perioadă de referință de 3 ani, din care 60 de ore FPC trebuie să fie ore de formare profesională continuă structurată (ore FPCS) într-o perioadă de referință de 3 ani, cu începere de la data de 1 ianuarie a fiecărui an. (4) Numărul anual al orelor FPC este, de regulă de 40, din care 20 de ore FPCS. Numărul de ore FPCS poate varia în cadrul perioadei de referință, în funcție de necesitățile de formare generate de activitatea auditorului financiar care are obligația efectuării unui minim de 20 de ore FPC anual, din care 10 ore FPCS. Pentru auditorii nou-înregistrați, perioada de referință de 3 ani începe la data de 1 ianuarie a anului următor în care aceștia au fost autorizați ca auditori financiari. Auditorii financiari înregistrați în Registrul public electronic ca auditori non-activi au obligația efectuării a 50% din numărul total de ore FPC aferent auditorilor activi, respectiv cel puțin 60 de ore FPC total într-o perioadă de referință de 3 ani, din care 30 de ore FPCS într-o perioadă de referință de 3 ani, cu începere de la data de 1 ianuarie a fiecărui an.

C. Care sunt modalitățile de formare profesională continuă?

În conformitate cu Ordinul președintelui Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar nr. 90/2018 pentru aprobarea Normelor privind formarea profesională continuă a auditorilor financiari, formarea profesională continuă a auditorilor financiari se realizează astfel:

- a) FPCS, respectiv componenta verificabilă, presupune dobândirea de competențe profesionale pe cale formală. Prin cale formală se înțelege parcurgerea unei activități de formare organizate sau recunoscute de către ASPAAS, având obiective clare de învățare, iar participarea cursantului este întotdeauna intenționată, având ca obiectiv explicit acela de a dobândi noi cunoștințe, abilități și/sau competențe;*
- b) formarea profesională continuă nestructurată (FPCN), respectiv componenta neverificabilă, presupune dobândirea de competențe profesionale pe cale nonformală și/sau informală. Prin cale nonformală se înțelege participarea la activități de formare organizate de un furnizor de formare profesională continuă nerecunoscut de ASPAAS, practicarea unor activități specifice direct la locul de muncă sau autoinstruire, aceasta fiind mai degrabă organizată și poate avea obiective de învățare. Prin cale informală se înțelege modalitățile de formare profesională neinstituționalizate, nestructurate și neintenționate - contact nesistematic cu diferite surse ale câmpului socio-educational, familie, societate sau mediu profesional, aceasta nefiind organizată și neavând obiective de învățare.*

Subiect 14 REZOLVARE

A. Cum se realizează monitorizarea îndeplinirii cerințelor de formare profesională continuă?

Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar monitorizează modul de îndeplinire de către auditorii financiari a cerințelor de formare profesională continuă impuse de prezentele norme. În vederea demonstrării îndeplinirii obligațiilor prevăzute de lege și de prezentele norme cu privire la formarea profesională continuă, auditorii financiari păstrează o evidență proprie detaliată a activităților de formare la care au participat, cel puțin pentru ultimii 3 ani. Personalul Biroului reglementare, autorizare, înregistrare și formare continuă (BRAIFC) din cadrul Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar analizează și verifică declarațiile anuale privind formarea profesională continuă transmise de auditorii financiari și, prin sondaj, documentele însoțitoare și întocmește un raport care conține concluziile analizei, inclusiv constatarea privind îndeplinirea sau neîndeplinirea cerințelor de formare profesională continuă de către auditorii financiari.

B. Cum se realizează monitorizarea programelor de formare profesională continuă („PFPC”)?

În vederea monitorizării calității cursurilor din cadrul PFPC, Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar poate efectua controale la locul de desfășurare a acestora. În vederea monitorizării calității cursurilor aferente domeniilor incluse în PFPC, Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar sau Camera Auditorilor Financiari din România, în cazul delegării, va efectua sondaje în rândul cursanților și va evalua gradul de satisfacție a acestora în legătură cu tematica, conținutul și lectorul cursului. În vederea identificării necesității dezvoltării unor competențe specifice și a elaborării/actualizării PFPC, Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar sau Camera Auditorilor Financiari din România, în cazul delegării, poate efectua sondaje adresate membrilor profesiei și poate utiliza informațiile obținute în urma efectuării inspecțiilor.

C. Care este consecința cu privire la nerespectarea cerințelor privind formarea profesională?

Nerespectarea cerințelor privind formarea profesională continuă constituie abatere administrativă și se sancționează. În cazul în care, în urma analizei efectuate de personalul Biroului reglementare, autorizare, înregistrare și formare continuă (BRAIFC din cadrul ASPAAS), se constată nerespectarea Normelor privind formarea profesională continuă a auditorilor financiari, formarea profesională continuă a auditorilor financiari, raportul întocmit cu această ocazie se înaintează Comisiei de disciplină a Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar.

Subiect 15 REZOLVARE

A. Ce cerințe educaționale trebuie să îndeplinească o persoană fizică pentru înscrierea la examenul de competență profesională?

În vederea înscrierii și susținerii examenului de competență, persoanele fizice trebuie să îndeplinească următoarele cerințe educaționale:

- a) sunt licențiate ale unei instituții de învățământ superior sau au un nivel echivalent;*
 - b) au urmat un curs de instruire teoretică organizat sau recunoscut de ASPAAS;*
 - c) au efectuat un stagiu de pregătire practică, în conformitate cu prevederile art. 11 din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative și normelor ASPAAS emise în aplicarea acestuia.*
- Pe lângă cerințele educaționale de mai sus, persoanele fizice trebuie să îndeplinească și condiția de bună reputație prevăzută la art. 5 din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare*

anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative și în Normele ASPAAS privind buna reputație a stagiatorilor în activitatea de audit financiar, a auditorilor financiari și a firmelor de audit, aprobate prin Ordinul președintelui ASPAAS nr. 89/2018.

B. În ce constau probele la examenul de competență profesională?

Examenul de competență constă în susținerea, în scris, a două probe, astfel: a) prima probă - testul privind cunoștințele teoretice; b) a doua probă - testul de aplicare în practică a cunoștințelor teoretice.

Testul privind cunoștințele teoretice, care constituie prima probă a examenului de competență, se desfășoară pe o perioadă de 3 ore și constă în verificarea cunoștințelor teoretice, prin susținerea unei probe care conține atât subiecte deschise, cât și întrebări de tip grilă.

Proba a doua a examenului de competență are ca scop verificarea capacității candidatului de a aplica în practică cunoștințele teoretice dobândite în vederea desfășurării activității de audit financiar.

C. Cum se organizează examenul de competență profesională?

Examenul de competență se organizează de maximum două ori pe an, în sistem clasic (cu prezența fizică a candidaților) sau prin intermediul unei platforme on-line de examinare, dacă situația o impune/în situația în care examenul nu poate fi organizat în sistem clasic. Perioada de desfășurare a sesiunii de examen, centrul/centrele de examinare și tematica și bibliografia de examen se stabilesc prin decizie a președintelui ASPAAS/hotărâre a Consiliului CAFR, cu aprobarea ASPAAS, în cazul delegării. Aceste informații precum și orice alte informații referitoare la organizarea și desfășurarea examenului de competență se publică de către ASPAAS sau CAFR, în cazul delegării, pe site-ul propriu, de regulă cu 45 de zile înainte de data stabilită pentru susținerea primei probe de examen. În situația organizării examenului de competență în sistem on-line, prin intermediul unei platforme on-line de examinare, ASPAAS sau CAFR, în cazul delegării, după caz, va emite o procedură privind desfășurarea examenului de competență profesională în sistem on-line, care cuprinde minimum următoarele:

- a) modalitatea de înscriere a candidaților și informațiile privind accesul în platforma on-line;*
- b) instrucțiuni privind pregătirea examenului de competență în sistem on-line;*
- c) instrucțiuni privind susținerea examenului de competență în sistem on-line;*
- d) modalitatea de soluționare a contestațiilor;*
- e) prevenirea și constatarea modalității de sancționare a fraudelor/tentativelor de fraudare a examenului de competență în sistem on-line;*
- f) acordul GDPR privind prelucrarea datelor cu caracter personal prin înregistrarea audio/video a examenului de competență în sistem on-line.*

Subiect 16 REZOLVARE

A. Ce înțelegeți prin scepticism profesional?

Scepticism profesional înseamnă o atitudine interogativă prin care se acordă atenție condițiilor care ar putea indica posibilitatea unei inexactități cauzate de eroare sau fraudă, dar și o evaluare critică a probelor de audit.

B. Când este recomandat ca auditorul financiar sau firma de audit să își păstreze scepticismul profesional?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative auditorul financiar sau firma de audit își păstrează scepticismul profesional mai ales în situația în care evaluează estimările personalului de conducere al entității auditate privind determinarea valorii juste, deprecierea

activelor, provizioanele și fluxurile de trezorerie viitoare relevante pentru capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Auditorul financiar sau firma de audit trebuie să își păstreze scepticismul profesional pe tot parcursul auditului, admitând posibilitatea unor erori materiale ca urmare a faptelor sau a conduitei care indică nereguli, inclusiv fraude sau erori, indiferent de experiența anterioară a auditorului sau a firmei de audit în ceea ce privește corectitudinea și integritatea personalului de conducere și a persoanelor responsabile cu administrarea entității auditate.

C. Cine trebuie să publice Codul etic?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative Codul etic este tradus în limba română și publicat prin grija Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar.

Subiect 17 REZOLVARE

A. Ilustrați amenințări semnificative la adresa independenței.

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative pot fi enumerate următoarele amenințări semnificative la adresa independenței profesionale:

- a) interese financiare;
- b) împrumuturi și garanții;
- c) relații de afaceri;
- d) relații familiale și personale;
- e) angajarea la un client de audit;
- f) alocarea temporară de personal;
- g) servicii recente furnizate clienților de audit;
- h) deținerea unei funcții de conducere sau de director în cadrul clientului de audit;
- i) furnizarea de servicii de non-asigurare unui client de audit;
- j) politici de recompensare și evaluare;
- k) cadouri și ospitalitate;
- l) litigii în curs sau iminente.

B. Cum este apreciată independența profesională în situația în care auditorul financiar sau firma de audit efectuează un audit statutar?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte în situația în care efectuează un audit statutar, auditorul financiar și/sau firma de audit, precum și orice persoană fizică aflată în poziția de a influența în mod direct sau indirect rezultatul auditului statutar trebuie să fie independentă de entitatea auditată și să nu fie implicată în procesul decizional al entității auditate, în înțelesul Codului etic. Independența este necesară atât în perioada acoperită de situațiile financiare care fac obiectul auditului, cât și în perioada în care se efectuează auditul statutar.

C. Cum trebuie să procedeze un auditor dacă o entitate auditată este achiziționată de/fuzionează cu/achiziționează o altă entitate cu care auditorul are relații de afaceri?

Cât mai curând posibil, dar nu mai târziu de 3 luni de la data luării la cunoștință a fuziunii, auditorul financiar sau firma de audit adoptă toate măsurile necesare pentru a pune capăt tuturor intereselor sau

relațiilor curente care i-ar compromite independența și, dacă este posibil, adoptă măsurile de protecție necesare pentru a reduce la minimum toate amenințările la adresa independenței sale legate de interesele și relațiile anterioare și curente față de entitatea auditată sau o altă entitate legată de aceasta (inclusiv renunțarea la misiunea de audit).

Subiect 18 REZOLVARE

A. Ce trebuie să cuprindă raportul de audit?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative raportul de audit se întocmește în scris și trebuie să cuprindă:

- a) identificarea entității ale cărei situații financiare anuale sau consolidate fac obiectul auditului statutar prin denumirea, sediul social și codul unic de identificare; identificarea situațiilor financiare anuale sau consolidate și data sau perioada pentru care au fost întocmite și identificarea cadrului de raportare financiară aplicat la întocmirea acestora;*
- b) descrierea ariei de aplicare a auditului statutar care identifică cel puțin standardele de audit în conformitate cu care a fost efectuat auditul statutar;*
- c) opinia auditorului, care este fie fără rezerve, fie cu rezerve, fie contrară și exprimă clar punctul de vedere al auditorului sau al firmei de audit cu privire la următoarele: dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară; și, după caz, dacă situațiile financiare anuale sunt conforme cerințelor legale aplicabile. Dacă auditorul sau firma de audit nu este în măsură să emită o opinie de audit, raportul menționează imposibilitatea emiterii acestei opinii;*
- d) orice alt aspect asupra căruia auditorul financiar sau firma de audit atrage atenția în mod special, fără ca opinia de audit să fie modificată;*
- e) opinia auditorului referitoare la: coerența raportului administratorilor cu situațiile financiare pentru același exercițiu financiar; și pregătirea raportului administratorilor în conformitate cu prevederile legale aplicabile;*
- f) o declarație privind identificarea de informații eronate semnificative prezentate în raportul administratorilor, indicând natura acestor informații eronate;*
- g) o declarație privind orice incertitudine semnificativă asociată evenimentelor sau condițiilor care pot pune în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea;*
- h) o mențiune privind sediul auditorului financiar sau al firmei de audit.*

B. Cine semnează raportul de audit?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, raportul de audit se semnează și se datează de către auditorul financiar. În cazul în care auditul statutar este derulat de o firmă de audit, raportul de audit este semnat cel puțin de auditorul financiar care a efectuat auditul statutar în numele firmei de audit. În cazul în care mai mulți auditori financiare sau mai multe firme de audit au executat în comun auditul unei entități, raportul de audit se semnează de către toți auditorii financiare sau cel puțin de către auditorii financiare care efectuează auditul statutar în numele fiecărei firme de audit. Auditorul financiar care semnează raportul de audit statutar în nume propriu sau în numele unei firme de audit trebuie să aibă statutul de auditor financiar active.

C. Când numele celui care a semnat un raport de audit nu va putea fi divulgat publicului?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative în

împrejurări excepționale, prin reglementări emise de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar, aprobate prin ordin al președintelui, se stabilesc condițiile în care semnătura să nu fie divulgată publicului, în cazul în care această divulgare ar putea duce la o amenințare iminentă și semnificativă la adresa securității personale a oricărui individ. În orice caz, numele persoanei implicate este adus la cunoștința autorității de supraveghere sau judiciare competente.

Subiect 19 REZOLVARE

A. Ce trebuie să cuprindă raportul de audit?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar își exercită competențele de investigare sau sancționare în conformitate cu prezenta lege și dreptul intern, în oricare dintre următoarele moduri: a) direct; b) în colaborare cu alte autorități; c) prin sesizarea autorităților judiciare competente.

B. În ce condiții poate fi angajată răspunderea civilă a auditorilor financiari sau a firmelor de audit?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative răspunderea civilă a auditorilor financiari sau a firmelor de audit poate fi angajată, în condițiile legii civile, pentru cauzarea de prejudicii prin încălcarea obligațiilor profesionale.

C. De ce trebuie să țină seama Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar în aplicarea măsurilor de prevenție sau a sancțiunilor administrative?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative în aplicarea măsurilor de prevenție sau a sancțiunilor administrative se ține cont de circumstanțele relevante, inclusiv, după caz, de:

- a) gravitatea și perioada încălcării;*
- b) gradul de răspundere a persoanei responsabile, raportat la atribuțiile acesteia;*
- c) cuantumul profitului obținut sau al pierderilor evitate de către persoana responsabilă, în măsura în care acestea se pot stabili, în legătură cu angajamentul care conduce la aplicarea sancțiunii respective;*
- d) măsura în care persoana responsabilă cooperează cu ASPAAS;*
- e) abateri anterioare de la legislația în domeniul auditului statutar de care se face vinovat auditorul financiar sau firma de audit responsabilă.*

Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar poate ține cont și de alți factori, dacă acești factori sunt prevăzuți de dreptul intern.

Subiect 20 REZOLVARE

A. Ce sancțiuni disciplinare poate aplica Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative Autoritatea

pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar aplică membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România următoarele sancțiuni administrativ-disciplinare:

a) avertisment scris;

b) penalitate administrativ-disciplinară, cuprinsă între unu și 12 salarii minime brute pe economie;

c) suspendarea din funcție pe o perioadă de la 6 luni la un an.

B. Care este termenul de prescriere a aplicării sancțiunilor administrativ-disciplinare membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România?

Sancțiunile administrativ-disciplinare aplicabile membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România se aplică în termen de 3 ani de la data săvârșirii faptei.

C. Unde se publică sancțiunile administrativ-disciplinare aplicate de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România?

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar publică pe pagina sa de internet sancțiunile administrativ-disciplinare aplicate membrilor Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și altor membri aleși sau care ocupă o funcție în structurile de conducere ale Camerei Auditorilor Financiari din România, rămase definitive după epuizarea căilor de atac sau expirarea termenului de exercitare a acestora. Sancțiunile publicate se mențin pe pagina de internet a Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar pe o perioadă de un an de la data publicării.

STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT

Subiect 1 REZOLVARE

Prezentarea condițiilor preliminare pentru un audit.

Conform ISA 210 *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit*, pentru a stabili dacă sunt prezente condițiile preliminare pentru un audit, auditorul trebuie:

(a) *Să determine gradul de acceptabilitate a cadrului de raportare financiară care urmează a fi aplicat la întocmirea situațiilor financiare; și*

(b) *Să obțină acordul conducerii prin care aceasta își recunoaște și își înțelege responsabilitatea:*

(i) *Pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, după caz, pentru prezentarea fidelă a acestora;*

(ii) *Pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar în vederea întocmirii unor situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare; și*

(iii) *De a furniza auditorului:*

a. *Acces la toate informațiile cu care conducerea este la curent și care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte;*

b. *Informații suplimentare pe care auditorul le-ar putea solicita din partea conducerii în scopul auditului; și*

c. *Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră că este necesar să obțină probe de audit.*

De asemenea, conform ISA 210 *Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit*, sunt prevăzute și aspectele legate de situația în care *conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta impun o limitare a ariei de aplicare a activității auditorului, în ceea ce privește termenii unei misiuni de audit propuse, în urma căreia auditorul consideră că limitarea va avea ca rezultat imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare*. Astfel, în aceste situații, standardul prevede că *auditorul nu trebuie să accepte o asemenea misiune limitată drept misiune de audit, decât dacă legile sau reglementările îi impun acest lucru*.

Standardul enunță și alți factori care afectează acceptarea unei misiuni de audit:

În cazul în care condițiile preliminare pentru un audit nu sunt prezente, auditorul trebuie să discute acest aspect cu membrii conducerii. Cu excepția cazului în care legile sau reglementările impun acest lucru, auditorul nu trebuie să accepte misiunea de audit propusă:

(a) *Dacă auditorul a stabilit că nu poate fi acceptat cadrul de raportare financiară care urmează a fi aplicat la întocmirea situațiilor financiare; sau*

(b) *Dacă acordul conducerii prin care aceasta își recunoaște și își înțelege responsabilitatea nu a fost obținut.*

Subiect 2 REZOLVARE

1. Care sunt aspectele solicitate cu privire la convenirea termenelor misiunii de audit?

Conform ISA 210, termenele convenite ale misiunii de audit trebuie documentate prin scrisoarea misiunii de audit (scrisoare de angajament cum mai este cunoscută în practică) și se referă la:

- (a) *Obiectivul și aria de acoperire ale auditului situațiilor financiare;*
- (b) *Responsabilitățile auditorului;*
- (c) *Responsabilitățile conducerii;*
- (d) *Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil pentru întocmirea situațiilor financiare; și*
- (e) *Referințe cu privire la forma și conținutul așteptate ale oricărui raport care urmează a fi emis de către auditor; și*
- (f) *O declarație conform căreia pot exista circumstanțe în care un raport poate diferi de forma și conținutul așteptate.*

Excepții enunțate de standard în legătură cu situațiile în care nu este necesară cuprinderea elementelor de mai sus se referă la situația în care există legi sau reglementări care detaliază suficient termenii misiunii de audit și, pe cale consecință, conducerea își cunoaște și înțelege responsabilitățile. În acest caz, acești termeni nu trebuie să fie incluși în scrisoarea misiunii de audit. Auditorul financiar este încurajat să aplice raționamentul profesional atunci când legile și reglementările prevăd cerințe echivalente cu cele de mai sus și să folosească exprimările din legi și reglementări în descrierea termenilor misiunii de audit.

2. Care sunt alte aspecte referitoare la conținutul scrisorii misiunii de audit exemplificate de către ISA 210 în cadrul secțiunii de materiale privind aplicarea și alte materiale explicative?

Conform ISA 210, forma și conținutul scrisorii de audit variază de la entitate la entitate. Față de elementele necesare să fie incluse în conținutul scrisorii misiunii de audit detaliate la punctul precedent, sunt exemplificate o serie de alte aspecte care ar putea fi incluse în conținutul acesteia, precum:

- *Elaborarea ariei de aplicare a auditului, inclusiv referințele la legislația aplicabilă, la reglementări, ISA-uri și norme de etică sau alte reglementări ale organismelor profesionale la care aderă auditorul.*
- *Forma oricăror alte comunicări cu privire la rezultatele misiunii de audit.*
- *Cerința privind comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului, în conformitate cu ISA 701.*
- *Faptul că, date fiind limitările inerente ale auditului, împreună cu limitările inerente ale controlului intern, există un risc, ce nu poate fi evitat, ca anumite denaturări semnificative să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat corect și efectuat în conformitate cu ISA-urile.*
- *Aranjamente privind planificarea și efectuarea auditului, inclusiv componența echipei misiunii.*
- *Așteptarea ca membrii conducerii să furnizeze declarații scrise.*
- *Așteptarea ca membrii conducerii să îi ofere auditorului acces la toate informațiile cu care conducerea este la curent și care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, inclusiv așteptarea ca membrii conducerii să ofere acces la informațiile relevante pentru efectuarea prezentărilor informațiilor.*
- *Acordul conducerii de a pune la dispoziția auditorului versiunea preliminară a situațiilor financiare și toate informațiile relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, indiferent dacă sunt obținute din afara sau din cadrul registrului jurnal sau al registrelor auxiliare (inclusiv toate*

informațiile relevante pentru întocmirea prezentărilor de informații), și altor informații, dacă este cazul, la timp, pentru a permite auditorului să încheie auditul în conformitate cu planificarea propusă.

- *Acordul conducerii de a informa auditorul cu privire la fapte care ar putea afecta situațiile financiare și de care conducerea ia cunoștință în perioada cuprinsă între data raportului auditorului și data emiterii situațiilor financiare.*
- *Baza de calcul al onorariului și orice acord legat de facturare.*
- *Solicitarea unei confirmări din partea conducerii, în care să specifice că a primit scrisoarea misiunii de audit și că acceptă termenii misiunii descriși în scrisoare.*

Subiect 3 REZOLVARE

1. Care sunt beneficiile aduse de planificarea adecvată auditului situațiilor financiare?

Așa cum precizează ISA 300, planificarea nu este o fază separată a auditului, ci mai degrabă un proces continuu și iterativ care începe deseori la scurt timp după (sau în legătură cu) finalizarea auditului anterior și continuă până la finalizarea misiunii curente de audit.

Beneficiile prevăzute de ISA 300 *Planificarea unui audit al situațiilor financiare* ca fiind aduse auditului situațiilor financiare sunt exemplificate astfel:

- *Îl ajută pe auditor să acorde atenția cuvenită domeniilor importante ale auditului.*
- *Îl ajută pe auditor să identifice și să rezolve posibile probleme în timp util.*
- *Îl ajută pe auditor să organizeze și să gestioneze corect misiunea de audit pentru ca aceasta să se desfășoare într-un mod eficient și eficace.*
- *Furnizează asistență în selectarea membrilor echipei misiunii care dispun de capacitățile și competențele adecvate pentru a răspunde riscurilor anticipate și în delegarea de sarcini adecvate acestora.*
- *Facilitează coordonarea și monitorizarea membrilor echipei misiunii și revizuirea activității acestora.*
- *Furnizează asistență, după caz, în îndrumarea activității desfășurate de auditorii componentelor și experți.*

2. Care este obiectivul auditorului enunțat de ISA 300 *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*?

Conform ISA 300 *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, obiectivul auditorului este de a planifica auditul astfel încât acesta să se desfășoare într-o manieră eficace.

Subiect 4 REZOLVARE

1. Definiți pragul de semnificație funcțional.

Conform prevederilor ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, pragul de semnificație funcțional reprezintă valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut

decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se referă, de asemenea, la valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații.

2. Prezența aspectele legate de revizuirea pragului de semnificație pe măsură ce auditul progresează.

ISA prevăd și admit faptul că planul de audit poate suferi modificări în timpul desfășurării misiunii de audit. În acest context, prevederile ISA 320 referitoare la revizuire pe măsură ce auditul progresează sunt: auditorul trebuie să revizuiască pragul de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu (și, dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații) în situația în care, pe parcursul auditului, descoperă informații care l-ar fi determinat să stabilească o sumă inițială diferită (sau sume inițiale diferite).

Referitor la consecințele revizuirii pragului de semnificație global, ISA 320 prevede: Dacă auditorul concluzionează că este adecvată adoptarea unui prag de semnificație mai scăzut pentru situațiile financiare în ansamblu (și, dacă este cazul, un nivel mai scăzut sau niveluri mai scăzute al(e) pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații) decât cel stabilit inițial ca fiind adecvat, auditorul trebuie să determine dacă este cazul să revizuiască pragul de semnificație funcțional și dacă natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare de audit rămân adecvate.

3. Care sunt prevederile ISA 320 cu privire la documentarea valorilor și a factorilor luați în considerare la stabilirea pragului de semnificație?

Conform ISA 320, Auditorul trebuie să includă în documentația de audit următoarele sume și factorii luați în considerare la determinarea lor:

- (a) Pragul de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu;*
- (b) Dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații;*
- (c) Pragul de semnificație funcțional; și*
- (d) Orice revizuire a valorilor menționate la literele (a)-(c) pe măsură ce auditul progresează.*

Subiect 5 REZOLVARE

1. Care sunt aspectele privitoare la natura documentației stipulate de ISA 230?

Documentația de audit care îndeplinește cerințele ISA 230 Documentația de audit și cerințele specifice privind documentația din alte ISA-uri relevante furnizează:

- (a) Probe privind modul în care s-a fundamentat concluzia auditorului privind îndeplinirea obiectivelor sale generale; și*
- (b) Probe conform cărora auditul a fost planificat și efectuat în conformitate cu ISA-urile și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile.*

2. Care sunt scopurile enumerate în secțiunea *Introducere a ISA 230*?

Conform ISA 230 *Documentația de audit*, documentația de audit servește mai multor scopuri suplimentare, printre care se numără următoarele:

- *Sprijină echipa misiunii în planificarea și efectuarea auditului.*
- *Sprijină membrii echipei misiunii responsabili cu supervizarea în îndrumarea și supervizarea activității de audit și în îndeplinirea responsabilităților de revizuire, în conformitate cu ISA 220.*
- *Permite echipei misiunii să își asume responsabilitatea pentru propria activitate.*
- *Ține evidența aspectelor de importanță permanentă pentru auditurile viitoare.*
- *Permite efectuarea inspecțiilor și a revizuirilor de control de calitate în conformitate cu cerințele standardelor de asigurare a calității aplicabile sau cu dispozițiile naționale care sunt cel puțin la fel de stricte.*
- *Permite efectuarea inspecțiilor externe în conformitate cu cerințele legale, de reglementare sau de altă natură aplicabile.*

Subiect 6 REZOLVARE

1. Care sunt prevederile ISA 240 cu privire la responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă?

Așa cum este prevăzut în secțiunea *Introducere* din cadrul ISA 240 *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, responsabilitatea principală pentru prevenirea și detectarea fraudei revine atât persoanelor responsabile cu guvernarea entității, cât și conducerii. Este important ca membrii conducerii, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernarea, să pună un accent puternic atât pe prevenirea fraudei, care ar putea conduce la reducerea posibilităților ca fraudă să aibă loc, cât și pe descurajarea fraudei, care ar putea convinge persoanele să nu comită fraude, având în vedere probabilitatea ca acestea să fie detectate și pedepsite. Acest lucru presupune un angajament față de crearea unei culturi caracterizate de onestitate și de conduită etică, care poate fi consolidată printr-o supraveghere activă din partea persoanelor responsabile cu guvernarea. Supravegherea de către persoanele responsabile cu guvernarea presupune analizarea posibilităților de evitare a controalelor sau de influențare necorespunzătoare a procesului de raportare financiară, cum ar fi eforturile conducerii de a manipula rezultatele pentru a influența percepția analiștilor asupra performanței și profitabilității entității.

În ceea ce privește reponsabilitatea auditorului, ISA 240 precizează: *Un auditor care efectuează un audit în conformitate cu ISA-urile este responsabil pentru obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la faptul că situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Ca urmare a limitărilor inerente ale unui audit, există un risc inevitabil ca unele denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat și efectuat în mod adecvat, în conformitate cu ISA-urile.* Acest aspect, însă, nu presupune tratarea problemicii legată de denaturări cauzate de fraudă cu superficialitate din partea auditorului.

Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai mare decât riscul de nedetectare a unei denaturări cauzate de erori. Aceasta deoarece ar putea exista strategii sofisticate și atent organizate pentru a ascunde o fraudă, precum falsul, neînregistrarea intenționată a tranzacțiilor sau declarații false intenționate adresate auditorului. Astfel de încercări de disimulare pot fi și mai greu

de detectat atunci când există complicitate. Ca urmare a complicității, auditorul poate considera că probele de audit sunt convingătoare, când de fapt acestea sunt false. Capacitatea auditorului de a detecta o fraudă depinde de factori precum îndemânarea autorului acesteia, frecvența și amploarea manipulării, gradul de complicitate, importanța relativă a sumelor individuale manipulate și nivelul ierarhic al persoanelor implicate. Deși este posibil ca auditorul să poată identifica potențialele oportunități de comitere a fraudei, este dificil de determinat dacă denaturările în cazul situațiilor în care se aplică raționamentul profesional, cum ar fi estimările contabile, sunt cauzate de fraudă sau de eroare.

De asemenea, standardul ISA 240 atrage atenția și asupra nivelului ierarhic la care este produsă fraudă, precizând: *riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare semnificativă cauzată de o fraudă comisă de conducere este mai mare decât riscul aferent fraudei comise de angajați, deoarece conducerea are adesea posibilitatea de a manipula direct sau indirect înregistrările contabile, de a prezenta informații financiare frauduloase sau de a evita procedurile de control care au rolul de a preveni comiterea unor fraude similare de către alți angajați.*

Pentru a obține o asigurare rezonabilă, auditorul trebuie să își păstreze scepticismul profesional pe parcursul auditului, să aibă în vedere posibilitatea evitării controalelor de către conducere și să recunoască faptul că procedurile de audit care sunt eficiente în detectarea erorilor ar putea fi ineficiente în detectarea fraudei.

Auditorul poate avea responsabilități suplimentare impuse de legi, reglementări sau de cerințele etice relevante privind neconformitatea unei entități cu legile și reglementările, printre care se numără și cele legate de fraudă, cum ar fi:

- (a) Răspunsul la situațiile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările, inclusiv cu cerințele privind comunicarea specifică cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea, evaluarea caracterului adecvat al răspunsurilor acestora la situațiile de neconformitate și stabilirea măsurii în care sunt necesare acțiuni ulterioare;*
- (b) Comunicarea situațiilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările către alți auditori (de exemplu, într-un audit al situațiilor financiare ale grupului); și*
- (c) Cerințele privind documentarea situațiilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările.*

2. Care sunt obiectivele auditorului conform ISA 240?

Conform prevederilor ISA 240 *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, obiectivele auditorului sunt:

- (a) De a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare cauzată de fraudă;*
- (b) De a obține probe de audit suficiente și adecvate privind riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, prin conceperea și implementarea unor răspunsuri adecvate; și*
- (c) De a răspunde în mod adecvat în cazul fraudelor identificate sau suspectate în timpul auditului.*

Subiect 7 REZOLVARE

Care sunt aspectele prevăzute de ISA 240 cu privire la evaluarea factorilor de risc de fraudă în cadrul secțiunii *Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative*? Detaliați aspectele referitoare la categoria factorilor de risc din categoria *Stimulente/Presiuni*.

Aspectele menționate de ISA 240 cu privire la evaluarea factorilor de risc de fraudă în cadrul secțiunii *Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative* sunt:

Faptul că fraudă este de obicei disimulată o poate face foarte dificil de detectat. Cu toate acestea, auditorul poate identifica evenimente sau condiții care indică un stimulent sau o presiune pentru a comite o fraudă sau care oferă o oportunitate pentru a comite o fraudă (factori de risc de fraudă). De exemplu:

- *Necesitatea îndeplinirii așteptărilor unor terțe părți pentru a obține finanțare suplimentară de capital poate crea presiunea de a comite o fraudă;*
- *Acordarea unor prime importante în cazul atingerii unor ținte de profit nerealiste poate reprezenta un stimulent pentru comiterea unei fraude; și*
- *Un mediu de control ineficient poate crea oportunitatea de a comite o fraudă.*

Factorii de risc de fraudă nu pot fi clasificați cu ușurință în ordinea importanței lor. Importanța factorilor de risc de fraudă variază foarte mult. Unii dintre acești factori vor fi prezenți în entități în care condițiile specifice nu prezintă riscuri de denaturare semnificativă. În consecință, determinarea măsurii în care este prezent un factor de risc de fraudă și a măsurii în care acesta trebuie luat în considerare în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei necesită exercitarea raționamentului profesional.

Aceste exemple de factori de risc sunt clasificate pe baza celor trei condiții care sunt prezente în general în cazul în care a fost comisă o fraudă:

- *Un stimulent sau o presiune de a comite o fraudă;*
- *O oportunitate percepută de a comite o fraudă; și*
- *O capacitate de a justifica acțiunea frauduloasă.*

Exemple de factori de risc de fraudă aferenți raportării financiare frauduloase și însușirii necuvenite a activelor sunt prezentate, de asemenea, în cuprinsul ISA 240, detaliați pe categorii (stabilite în acord cu „triunghiul fraudei” așa cum este definit în literatura de specialitate) sunt:

Stimulente/Presiuni

Stabilitatea financiară sau profitabilitatea este afectată de condițiile economice, specifice segmentului de activitate sau operaționale ale entității, precum (sau indicate de):

- *O concurență sau o saturație ridicată a pieței, însoțite de marje de profit în scădere.*
- *O vulnerabilitate ridicată la schimbări rapide, precum schimbările tehnologice, uzura morală a produselor sau ratele de dobândă.*
- *Scăderea semnificativă a cererii din partea consumatorilor și creșterea ratei falimentelor, fie în segmentul de activitate respectiv, fie în întreaga economie.*
- *Pierderile din exploatare care fac iminentă amenințarea falimentului, executarea silită sau*

preluarea ostilă.

- *Fluxuri de trezorerie negative recurente din exploatare sau incapacitatea de a genera fluxuri de trezorerie din exploatare, în același timp raportându-se câștiguri și creșteri ale câștigurilor.*
- *Creșterea rapidă sau profitabilitatea neobișnuită, în special în comparație cu cea a altor companii din același sector de activitate.*
- *Noi cerințe contabile, statutare sau de reglementare.*

Se exercită o presiune excesivă asupra conducerii de a îndeplini cerințele și așteptările părților terțe, ca urmare a:

- *Așteptărilor analiștilor de investiții, ale investitorilor instituționali, ale creditorilor importanți sau ale altor părți externe privind nivelul de profitabilitate sau al tendințelor (în special așteptările care sunt excesiv de agresive sau nerealiste), inclusiv așteptările create de conducere, de exemplu, prin comunicate de presă sau mesaje în raportul anual exagerat de optimiste.*
- *Nevoii de a obține credite sau finanțări de capital pentru a rămâne competitivi – inclusiv finanțarea unor cheltuieli majore pentru cercetare și dezvoltare sau a unor cheltuieli de capital.*
- *Dificultății de a îndeplini cerințele de listare la bursă sau de rambursare a datoriilor sau a altor cerințe contractuale privind datoriile.*
- *Efectelor negative percepute sau reale ale raportării unor rezultate financiare slabe asupra tranzacțiilor importante în curs de desfășurare, precum combinări de întreprinderi sau atribuiri de contracte.*
- *Informațiile disponibile indică faptul că situația financiară personală a conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernarea este afectată de performanța financiară a entității ca urmare a:*
 - *Intereselor financiare semnificative deținute în entitate.*
 - *Faptului că părți semnificative din recompensele lor (de exemplu, prime, opțiuni pe acțiuni și angajamente de tip „earn-out”) depind de atingerea unor obiective agresive privind prețul acțiunilor, rezultatele din exploatare, poziția financiară sau fluxurile de trezorerie.*
 - *Garantării personale a datoriilor entității.*

Se exercită o presiune excesivă asupra conducerii sau a personalului operațional de a atinge obiectivele financiare stabilite de persoanele responsabile cu guvernarea, inclusiv țintele de vânzări sau de profitabilitate.

Caracteristicile referitoare la dimensiune, complexitate și structura de proprietate a entității au o influență semnificativă asupra analizării factorilor de risc de fraudă relevanți. De exemplu, în cazul unei entități mari, ar putea exista factori care limitează, în general, o conduită neadecvată a conducerii, cum ar fi:

- *Supravegherea eficientă din partea persoanelor responsabile cu guvernarea.*
- *O funcție de audit intern eficientă.*
- *Existența și aplicarea unui cod de conduită scris.*

Mai mult, factorii de risc de fraudă analizați la nivelul operațional al unui segment de activitate pot oferi perspective diferite față de cele obținute în cazul în care aceștia sunt analizați la nivelul întregii entități.

În cazul unei entități mici, o parte dintre sau toate aceste analize pot fi inaplicabile sau mai puțin relevante. De exemplu, este posibil ca o entitate mai mică să nu aibă un cod de conduită scris, dar, în locul acestuia, să fi dezvoltat o cultură care pune accent pe importanța integrității și a comportamentului etic prin comunicare verbală și prin exemplul conducerii. În general, impunerea unei singure persoane în conducerea unei entități mici nu indică, în sine, incapacitatea conducerii de a demonstra și comunica o atitudine adecvată privind controlul intern și procesul de raportare financiară. În unele entități, necesitatea de a obține autorizarea din partea conducerii poate compensa controalele deficiente și poate reduce riscul unor fraude comise de angajați. Totuși, impunerea unei singure persoane în conducere poate reprezenta o posibilă deficiență în controlul intern, dat fiind faptul că există posibilitatea de evitare a controalelor de către conducere.

Subiect 8 REZOLVARE

Care sunt aspectele prevăzute de ISA 240 cu privire la evaluarea factorilor de risc de fraudă din categoriile *Oportunități* și *Atitudini/Autojustificări* în cadrul secțiunii *Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative*?

Factorii de risc de fraudă nu pot fi clasificați cu ușurință în ordinea importanței lor. Importanța factorilor de risc de fraudă variază foarte mult. Unii dintre acești factori vor fi prezenți în entități în care condițiile specifice nu prezintă riscuri de denaturare semnificativă. În consecință, determinarea măsurii în care este prezent un factor de risc de fraudă și a măsurii în care acesta trebuie luat în considerare în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei necesită exercitarea raționamentului profesional.

Aceste exemple de factori de risc sunt clasificate pe baza celor trei condiții care sunt prezente în general în cazul în care a fost comisă o fraudă:

- *Un stimulent sau o presiune de a comite o fraudă;*
- *O oportunitate percepută de a comite o fraudă; și*
- *O capacitate de a justifica acțiunea frauduloasă.*

Exemple de factori de risc de fraudă din categoriile *Oportunități* și *Atitudini/Autojustificări* aferenți raportării financiare frauduloase și însușirii necuvenite a activelor sunt prezentate, de asemenea, în cuprinsul ISA 240, detaliați pe categorii (stabilite în acord cu „triunghiul fraudei” așa cum este definit în literatura de specialitate) sunt:

Oportunități

Natura sectorului de activitate sau a operațiunilor entității generează oportunități de a comite o raportare financiară frauduloasă, care pot apărea ca urmare a:

- *Tranzacțiilor semnificative cu părți afiliate care nu țin de activitatea normală a entității ori cu entități afiliate care au fost auditate de o altă firmă sau nu au fost auditate.*
- *Prezenței financiare puternice sau capacității de a se impune într-un anumit segment de activitate, care permite entității să dicteze furnizorilor sau clienților termenele sau condițiile și ar putea avea ca efect încheierea unor tranzacții neadecvate sau care nu se desfășoară în condiții obiective.*
- *Activelor, datoriilor, veniturilor sau cheltuielilor pe baza estimărilor semnificative care implică*

raționamente subiective sau incertitudini dificil de coroborat.

- *Tranzacțiilor semnificative, neobișnuite sau deosebit de complexe, în special cele înregistrate spre finalul perioadei care ridică întrebări privind „prevalarea economicului asupra juridicului”.*
- *Operațiunilor semnificative care au loc sau se desfășoară peste granițele internaționale în jurisdicții în care există medii de afaceri și culturi diferite.*
- *Utilizării unor intermediari de afaceri pentru care nu pare să existe o justificare clară din punct de vedere economic.*
- *Conturilor bancare semnificative sau operațiunilor cu filiale sau sucursale din paradisuri fiscale pentru care nu pare să existe o justificare clară din punct de vedere economic.*

Monitorizarea conducerii este ineficace ca urmare a:

- *Dominării conducerii de către o singură persoană sau a unui grup restrâns (într-o companie care nu este administrată de proprietar) în lipsa unor controale compensatorii.*
- *Supravegherii ineficace de către persoanele responsabile cu guvernarea a procesului de raportare financiară și a controlului intern.*

Există o structură organizatorică complexă și instabilă, evidențiată de următoarele:

- *Dificultăți în determinarea organizației sau a persoanelor care dețin un interes care controlează în entitate.*
- *Structura organizațională excesiv de complexă care implică, de obicei, entități cu personalitate juridică neobișnuite sau linii ierarhice neobișnuite ale conducerii.*
- *Rata mare de fluctuație a personalului din cadrul conducerii superioare, a consilierilor juridici sau a persoanelor responsabile cu guvernarea.*

Componentele de control intern sunt deficiente ca urmare a:

- *Monitorizării inadecvate a controalelor, inclusiv a controalelor automatizate și a controalelor asupra raportării financiare interimare (când este prevăzută raportarea externă).*
- *Ratelor mari de fluctuație a personalului sau angajării de personal ineficace în departamentele de contabilitate, tehnologia informației sau în funcția de audit intern.*
- *Sistemelor informaționale și de contabilitate ineficace, inclusiv a situațiilor în care există deficiențe semnificative în controlul intern.*

Atitudini/Autojustificări

- *Comunicarea, implementarea, sprijinirea sau aplicarea ineficace ale valorilor entității și ale standardelor de etică de către conducere sau comunicarea unor valori și standarde de etică neadecvate.*
- *Participarea la, sau preocuparea excesivă a conducerii nefinanciare în, selectarea politicilor contabile sau determinarea estimărilor semnificative.*
- *Un istoric cunoscut de încălcări ale legislației privind titlurile de valoare sau a altor legi și reglementări ori reclamații împotriva entității, a conducerii superioare sau a persoanelor responsabile cu guvernarea privind presupuse fraude sau încălcări ale legilor și reglementărilor.*
- *Un interes excesiv manifestat de conducere pentru menținerea sau creșterea prețului acțiunilor*

- entității sau a evoluției câștigurilor.
- *O practică a conducerii de a face promisiuni față de analiști, creditori și alte terțe părți privind îndeplinirea unor previziuni agresive sau nerealiste.*
 - *Eșecul conducerii de a remedia în timp util deficiențele semnificative cunoscute din controlul intern.*
 - *Interesul conducerii pentru utilizarea unor mijloace nepotrivite de minimizare a rezultatelor raportate din motive fiscale.*
 - *Un moral scăzut în rândul conducerii superioare.*
 - *Proprietarul-administrator nu face distincția între tranzacțiile personale și cele de afaceri.*
 - *Dispute între acționarii dintr-o entitate de tip închis.*
 - *Încercări repetate din partea conducerii de a justifica tratamente contabile neadecvate sau la limită pe baza pragului de semnificație.*
 - *Relația dintre conducere și auditorul curent sau precedent este tensionată, fapt ilustrat prin:*
 - *Dispute frecvente cu auditorul curent sau cu cel precedent privind aspecte care țin de contabilitate, audit sau raportare.*
 - *Solicitări nerezonabile adresate auditorului, precum termene nerealiste pentru finalizarea auditului sau pentru emiterea raportului auditorului.*
 - *Restricții impuse auditorului care limitează în mod neadecvat accesul acestuia la informații sau persoane ori capacitatea de a comunica în mod eficient cu persoanele responsabile cu guvernarea.*
 - *Comportamentul autoritar al conducerii în relația cu auditorul, în special în ceea ce privește încercările de a influența aria de acoperire a activității auditorului sau cu privire la selectarea sau menținerea personalului desemnat sau consultat pentru misiunea de audit.*

Subiect 9 REZOLVARE

1. Care este obiectivul auditorului enunțat în cadrul ISA 500 Probe de audit?

Conform ISA 500 Probe de audit, obiectivul auditorului este de a concepe și efectua proceduri de audit în așa fel încât să îi permită auditorului să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a putea ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia de audit.

2. Care sunt prevederile referitoare la sursele probelor de audit din cadrul ISA 500 Probe de audit?

În ceea ce privește sursele probelor de audit, ISA 500 Probe de audit prevede:

- *Unele probe de audit sunt obținute prin efectuarea de proceduri de audit pentru testarea registrelor contabile, de exemplu, prin analiză și revizuire, repetarea executării procedurilor efectuate în procesul de raportare financiară și reconcilierea tipurilor și aplicărilor conexe ale acelorași informații. Prin efectuarea unor astfel de proceduri de audit, auditorul poate stabili dacă registrele contabile sunt consecvente la nivel intern și în concordanță cu situațiile financiare.*
- *De obicei, se obține un nivel mai mare de asigurare din probe de audit consecvente, obținute din*

surse diferite sau de natură diferită decât din elemente ale probelor de audit analizate în mod izolat. De exemplu, coroborarea informațiilor obținute dintr-o sursă independentă de entitate poate crește nivelul de asigurare pe care auditorul îl obține din probele de audit generate intern, precum probele existente în cadrul registrelor contabile, minutelor întâlnirilor sau într-o declarație a conducerii.

- *Informațiile din surse independente de entitate pe care auditorul le poate utiliza drept probe de audit pot include confirmări de la terțe părți, rapoarte ale analiștilor și date comparabile cu privire la concurență (date de referință).*

Subiect 10 REZOLVARE

1. Care sunt obiectivele auditorului conform ISA 701 Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent?

În cuprinsul standardului ISA 701 Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent sunt prezentate obiectivele auditorului ca fiind legate de determinarea aspectelor-cheie de audit și, odată ce și-a format o opinie cu privire la situațiile financiare, să comunice aceste aspecte prin descrierea lor în raportul auditorului.

2. Care sunt cerințele referitoare la determinarea aspectelor-cheie de audit conform ISA 701?

Conform prevederilor ISA 701 Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent, Auditorul trebuie să determine care aspecte dintre cele discutate cu persoanele responsabile cu governanța au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului pe parcursul efectuării auditului. Pentru determinarea acestor aspecte, auditorul trebuie să țină cont de următoarele:

- (a) Secțiunile cu un risc evaluat de denaturare semnificativă mai ridicat sau riscurile semnificative identificate în conformitate cu ISA 315 (revizuit) Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.*
- (b) Raționamentele semnificative ale auditorului cu privire la secțiunile din situațiile financiare care au necesitat un raționament semnificativ din partea conducerii, inclusiv estimările contabile care au fost identificate ca având o incertitudine ridicată a estimării.*
- (c) Efectul asupra auditului al evenimentelor sau tranzacțiilor semnificative care au avut loc în decursul perioadei.*

Auditorul trebuie să decidă care dintre aspectele determinate în conformitate cu cele precizate mai sus au avut cea mai mare importanță în auditul situațiilor financiare din perioada curentă și, prin urmare, reprezintă aspecte-cheie de audit.

Subiect 11 REZOLVARE

1. Care sunt dispozițiile din ISA 706 cu privire la paragrafele de evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului?

Conform prevederilor ISA 706 Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent, dacă auditorul consideră că este necesar să atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect prezentat sau descris în situațiile financiare care, potrivit

raționamentului auditorului, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare, auditorul trebuie să includă în raportul auditorului un paragraf de Evidențiere a unor aspecte, cu condiția ca:

- (a) Auditorul să nu fie obligat să modifice opinia în conformitate cu ISA 705 (revizuit) Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent din cauza aspectului respectiv; și*
- (b) Atunci când se aplică ISA 701, aspectul să nu fi fost considerat un aspect-cheie de audit ce trebuie comunicat în raportul auditorului.*

Atunci când auditorul include în raportul auditorului un paragraf de Evidențiere a unor aspecte, auditorul trebuie:

- (a) Să includă paragraful într-o secțiune distinctă a raportului auditorului, cu un titlu adecvat care include termenul „Evidențierea unor aspecte”;*
- (b) Să includă în paragraf o referință clară la aspectul care este evidențiat și să precizeze unde în situațiile financiare pot fi găsite descrieri relevante care prezintă aspectul respectiv din toate punctele de vedere. Paragraful trebuie să facă referire numai la informațiile prezentate sau descrise în situațiile financiare; și*
- (c) Să precizeze faptul că opinia auditorului nu este modificată ca urmare a aspectului evidențiat.*

2. Care sunt dispozițiile din ISA 706 cu referire la paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului?

Conform prevederilor ISA 706 Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent, dacă auditorul consideră că este necesar să comunice un alt aspect decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului, auditorul trebuie să includă în raportul auditorului un paragraf privind Alte aspecte, cu condiția ca:

- (a) Acest lucru să nu fie interzis prin legislație sau reglementări; și*
- (b) Atunci când se aplică ISA 701, aspectul să nu fi fost considerat un aspect-cheie de audit ce trebuie comunicat în raportul auditorului.*

Atunci când auditorul include în raportul auditorului un paragraf privind Alte aspecte, auditorul trebuie să includă paragraful într-o secțiune distinctă, cu titlul „Alte aspecte” sau cu un alt titlu adecvat.

Subiect 12 REZOLVARE

1. Precizați care sunt obiectivele auditorului conform ISA 620 Utilizarea activității unui expert al auditorului?

Conform prevederilor ISA 620 Utilizarea activității unui expert al auditorului, obiectivele auditorului în această privință sunt:

- (a) Să stabilească dacă va utiliza activitatea unui expert al auditorului; și*
- (b) Dacă utilizează activitatea unui expert al auditorului, să stabilească dacă respectiva activitate este adecvată scopurilor sale.*

2. Care sunt prevederile ISA 620 Utilizarea activității unui expert al auditorului cu privire la responsabilitatea auditorului pentru opinia de audit?

ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului* prevede că *auditorul este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată, iar această responsabilitate nu este diminuată prin utilizarea activității unui expert al auditorului. Cu toate acestea, dacă auditorul care utilizează activitatea unui expert al auditorului, în conformitate cu ISA 620, concluzionează că activitatea expertului respectiv corespunde scopurilor auditorului, auditorul poate accepta constatările sau concluziile expertului respectiv în domeniul lui de specialitate drept probă de audit adecvată.*

3. Care sunt precizările din cadrul ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului* legate de referința la expertul auditorului în raportul auditorului?

ISA 620 *Utilizarea activității unui expert al auditorului* prevede că *auditorul nu trebuie să facă referire la activitatea unui expert al auditorului într-un raport al auditorului care conține o opinie nemodificată, cu excepția cazului în care acest aspect este prevăzut de legislație sau reglementări. Dacă o astfel de referință este prevăzută de legislație sau reglementări, auditorul trebuie să precizeze în raport faptul că referința respectivă nu reduce responsabilitatea auditorului pentru opinia auditorului.*

Dacă auditorul face referire la activitatea unui expert al auditorului în raportul auditorului deoarece o astfel de referire este relevantă pentru înțelegerea unei modificări a opiniei auditorului, auditorul trebuie să precizeze în raport faptul că o astfel de referință nu reduce responsabilitatea auditorului pentru opinia respectivă.

Subiect 13 REZOLVARE

1. Care sunt obiectivele auditorului conform ISA 580 „Declarații scrise”?

Conform prevederilor ISA 580 „Declarații scrise”, obiectivele auditorului sunt:

- (a) De a obține declarații scrise din partea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta conform cărora acestea consideră că și-au îndeplinit responsabilitatea de a întocmi situațiile financiare și de a-i furniza auditorului informații complete;*
- (b) De a fundamenta alte probe de audit relevante pentru situațiile financiare sau pentru aserțiunile specifice din situațiile financiare prin intermediul declarațiilor scrise, atunci când acest lucru este considerat necesar de către auditor sau este prevăzut de alte ISA-uri; și*
- (c) De a adopta măsurile necesare ca răspuns la declarațiile scrise furnizate de conducere și, după caz, de persoanele responsabile cu guvernanta sau în cazul în care conducerea ori persoanele responsabile cu guvernanta nu furnizează declarațiile scrise solicitate de auditor.*

2. Care sunt cerințele standardului ISA 580 referitoare la declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii?

ISA 580 „Declarații scrise” conține dispoziții referitoare la declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii detaliate pe două componente: aspecte privind întocmirea situațiilor financiare și aspecte referitoare la informații furnizate și finalizarea tranzacțiilor.

Cu privire la responsabilitățile de întocmire a situațiilor financiare, ISA 580 prevede: *auditorul trebuie să îi solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă conform căreia și-a îndeplinit responsabilitatea privind întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,*

inclusiv prezentarea fidelă a acestora, acolo unde este relevant, așa cum este prevăzut în termenii misiunii de audit.

În ceea ce privește informațiile furnizate și finalizarea tranzacțiilor, ISA 580 prevede faptul că auditorul trebuie să îi solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă conform căreia:

- (c) Aceasta i-a furnizat auditorului toate informațiile relevante și i-a asigurat accesul așa cum s-a convenit în termenii misiunii de audit; și*
- (d) Toate tranzacțiile au fost înregistrate și sunt reflectate în situațiile financiare.*

În ceea ce privește maniera de prezentare a responsabilităților conducerii în scrisoarea de confirmare a declarațiilor așa cum este cunoscută în practică, responsabilitățile conducerii trebuie descrise în declarațiile scrise în același fel în care sunt prezentate în termenii misiunii de audit.

În secțiunea dedicată materialelor privind aplicarea și alte materiale explicative din ISA 580 „*Declarații scrise*” se prezintă aspectele concrete referitoare la motivele pentru care este necesară obținerea declarațiilor scrise din considerente care țin, de exemplu, de exhaustivitatea probelor relevante furnizate: *Probele de audit obținute pe parcursul auditului conform cărora conducerea și-a îndeplinit responsabilitățile [...] nu sunt suficiente fără obținerea confirmării din partea conducerii că aceasta consideră că și-a îndeplinit responsabilitățile. Aceasta deoarece auditorul nu este capabil să judece doar pe baza altor probe de audit dacă (membrii conducerii) conducerea a (au) întocmit și prezentat situațiile financiare și a (au) furnizat informații auditorului pe baza asumării și înțelegerii convenite cu privire la responsabilitățile sale. De exemplu, auditorul nu ar putea să concluzioneze că membrii conducerii i-au furnizat toate informațiile relevante asupra cărora s-a convenit în termenii misiunii de audit fără să întrebe conducerea dacă aceste informații i-au fost furnizate și fără a primi o confirmare în acest sens.*

Declarațiile scrise se bazează pe asumarea și înțelegerea de către conducere a responsabilităților sale convenite în termenii misiunii de audit prin solicitarea unei confirmări potrivit căreia conducerea și-a îndeplinit aceste responsabilități. De asemenea, auditorul îi poate solicita conducerii să reconfirme asumarea și înțelegerea responsabilităților respective în declarațiile scrise. Acest lucru este des întâlnit în anumite jurisdicții, dar în orice eventualitate poate fi deosebit de adecvat atunci când:

- Persoanele care au semnat termenii misiunii de audit în numele entității nu mai au responsabilitățile relevante;*
- Termenii misiunii de audit au fost întocmite într-un an anterior;*
- Există semnale conform cărora conducerea înțelege greșit responsabilitățile respective; sau*
- Schimbările circumstanțelor fac ca această acțiune să fie adecvată.*

O referire directă la declarațiile scrise solicitate conducerii se regăsește în comunicarea scrisă către persoanele însărcinate cu guvernarea conform cerințelor ISA 260, dar și aspecte referitoare la denaturările constatate considerate de auditor peste pragul erorii tolerabile și comunicarea acestui prag conducerii în baza cerințelor ISA 450 *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului.*

Subiect 14 REZOLVARE

1. Care sunt aspectele privitoare la rolul comunicării descrise în ISA 260 „Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta”?

Așa cum este prezentat în secțiunea *Introducere* a ISA 260 „Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta”, relația de comunicare reglementată este cea dinspre auditor către persoanele însărcinate cu guvernanta, dar cum o comunicare implică activ ambele părți, standardul arată că această *comunicare reciprocă este importantă pentru a spijini*:

- (a) *Auditorul și persoanele responsabile cu guvernanta, atât în înțelegerea aspectelor legate de audit în contextul dat, cât și în dezvoltarea unei relații de lucru constructive. Această relație se dezvoltă păstrând independența și obiectivitatea auditorului;*
- (b) *Auditorul, în obținerea informațiilor relevante pentru audit din partea persoanelor responsabile cu guvernanta. De exemplu, persoanele responsabile cu guvernanta îl pot sprijini pe auditor în înțelegerea entității și a mediului său, în identificarea unor surse adecvate pentru obținerea probelor de audit și în furnizarea unor informații despre tranzacții sau evenimente specifice; și*
- (c) *Persoanele responsabile cu guvernanta, în îndeplinirea responsabilităților lor de supraveghere a procesului de raportare financiară, reducând astfel riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare.*

În funcționarea adecvată a mecanismelor de guvernanta este implicată și conducerea, standardul ISA 260 precizând rolul unei comunicări eficiente și din perspectiva acesteia (nu doar a auditorului și persoanelor însărcinate cu guvernanta): *deși auditorul este responsabil de comunicarea aspectelor prevăzute de ISA 260, conducerea are, de asemenea, responsabilitatea de a comunica aspectele de interes pentru guvernanta către persoanele responsabile cu guvernanta. Faptul că auditorul comunică respectivele aspecte nu absolvă conducerea de această responsabilitate. În mod similar, comunicarea de către conducere a aspectelor pe care trebuie să le comunice auditorul către persoanele responsabile cu guvernanta nu îl absolvă pe auditor de responsabilitatea de a le comunica la rândul său. Comunicarea acestor aspecte de către conducere poate, totuși, afecta forma sau momentul comunicării auditorului cu persoanele responsabile cu guvernanta.*

În unele jurisdicții, legile sau reglementările pot restricționa comunicarea de către auditor a anumitor aspecte către persoanele responsabile cu guvernanta. Legile sau reglementările pot interzice în mod specific comunicarea, sau altă acțiune, care ar putea prejudicia anchetarea de către o autoritate adecvată a unui act ilegal concret sau suspectat a fi ilegal, inclusiv alertarea entității, de exemplu, atunci când auditorului i se impune să raporteze neconformitatea, identificată sau suspectată, cu legislația sau reglementările în baza legislației împotriva spălării banilor. În aceste circumstanțe, aspectele luate în considerare de auditor ar putea fi complexe, iar auditorul poate considera că este adecvat să obțină consiliere juridică.

2. Care sunt obiectivele auditorului prezentate conform ISA 260?

Conform prevederilor ISA 260 „Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta”, obiectivele auditorului sunt:

- (a) Să comunice în mod clar persoanelor responsabile cu guvernanta responsabilitățile auditorului în legătură cu auditul situațiilor financiare, precum și o prezentare generală a ariei de aplicare planificate și a plasării în timp ale auditului;
- (b) Să obțină informații relevante pentru audit de la persoanele responsabile cu guvernanta;
- (c) Să le furnizeze la timp persoanelor responsabile cu guvernanta observațiile care rezultă din audit și care sunt semnificative și relevante pentru responsabilitatea lor de supraveghere a procesului de raportare financiară; și
- (d) Să promoveze o comunicare reciprocă eficientă între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta.

Subiect 15 REZOLVARE

1. Precizați care sunt obiectivele auditorului conform ISA 550 „Părți afiliate”?

Conform prevederilor ISA 550 „Părți afiliate”, obiectivele auditorului sunt:

- (a) Independent de eventualitatea în care cadrul de raportare financiară aplicabil stabilește cerințe privind părțile afiliate, de a înțelege suficient relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate pentru a putea:
 - (i) Să recunoască factorii de risc de fraudă, dacă este cazul, care apar în relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate și care sunt relevanți pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă; și
 - (ii) Să concluzioneze, pe baza probelor de audit obținute, dacă situațiile financiare, în măsura în care au fost afectate de respectivele relații și tranzacții:
 - a. Sunt prezentate fidel (pentru cadrele de prezentare fidelă); sau
 - b. Nu induc în eroare (pentru cadrele de conformitate); și
- (b) În plus, în cazurile în care cadrul de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate, să obțină probe de audit suficiente și adecvate privind măsura în care relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate au fost identificate, contabilizate și prezentate adecvat în situațiile financiare în conformitate cu cadrul de raportare.

2. Cum este definit conceptul de „parte afiliată” în cadrul ISA 550?

În secțiunea dedicată definițiilor, ISA 550 „Părți afiliate” prezintă conceptul de parte afiliată ca fiind o parte care este fie:

- (i) O parte afiliată așa cum este definită în cadrul de raportare financiară aplicabil; fie
- (ii) Acolo unde cadrul de raportare financiară aplicabil nu stabilește cerințe privind părțile afiliate sau stabilește dispoziții minime:
 - a. O persoană sau o altă entitate care deține controlul sau o influență semnificativă, în mod direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari, asupra entității raportoare;
 - b. O altă entitate asupra căreia entitatea raportoare deține controlul sau o influență semnificativă, în mod direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari; sau
 - c. O altă entitate care se află sub control comun cu entitatea raportoare, având:
 - i. Proprietari comuni care controlează;
 - ii. Proprietari care sunt rude apropiate; sau
 - iii. Personal-cheie din conducere comun.

Totuși, entitățile care se află sub controlul comun al unui stat (adică al unei administrații naționale, regionale sau locale) nu sunt considerate afiliate, cu excepția cazului în care acestea se angajează în tranzacții semnificative sau împart între ele resurse într-o măsură semnificativă.

Subiect 16 REZOLVARE

1. Care sunt obiectivele auditorului prezentate în cadrul ISA 560 „Evenimente ulterioare”?

Obiectivele auditorului stabilite prin intermediul ISA 560 „Evenimente ulterioare” sunt:

- (a) Să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului și care implică ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea sunt reflectate în mod corespunzător în acele situații financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; și*
- (b) Să răspundă în mod corespunzător faptelor care îi devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului și care, dacă i-ar fi fost cunoscute auditorului la acea dată, l-ar fi determinat să modifice raportul auditorului.*

2. Prezența conceptele „data emiterii situațiilor financiare” și „evenimente ulterioare” așa cum sunt ele definite în cadrul ISA 560 „Evenimente ulterioare”?

Conform prevederilor ISA 560 „Evenimente ulterioare”, prin conceptul de „data emiterii situațiilor financiare” se înțelege data la care raportul auditorului și situațiile financiare auditate sunt puse la dispoziția terțelor părți.

În secțiunea dedicată materialelor privind aplicarea și altor materiale explicative se prevede faptul că data emiterii situațiilor financiare depinde, în general, de mediul de reglementare al entității. În unele circumstanțe, data emiterii situațiilor financiare poate fi data la care acestea sunt depuse la o autoritate de reglementare. Deoarece situațiile financiare auditate nu pot fi emise fără un raport al auditorului, data emiterii situațiilor financiare auditate nu trebuie să fie doar identică sau ulterioară datei publicării raportului auditorului, ci trebuie, de asemenea, să fie identică sau ulterioară datei la care raportul auditorului este furnizat entității.

În cazul sectorului public, data emiterii situațiilor financiare poate fi data la care situațiile financiare auditate și raportul auditorului cu privire la acestea sunt depuse la organul legislativ sau făcute publice prin alte mijloace.

În ceea ce privește conceptul „evenimente ulterioare”, ISA 560 prevede faptul că reprezintă evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului și fapte care îi devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului.

Subiect 17 REZOLVARE

1. Care sunt responsabilitățile auditorului așa cum sunt ele prezentate în secțiunea *Introducere a ISA 570 „Continuitatea activității”*?

Referitor la responsabilitățile auditorului enunțate de ISA 570 „Continuitatea activității” se regăsesc:

- obținerea de probe de audit suficiente și adecvate,
- concluzionarea în ceea ce privește gradul de adecvare cu care conducerea utilizează principiul continuității activității la întocmirea situațiilor financiare și
- stabilirea, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă în legătură cu capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Standardul ISA 570 prevede faptul că aceste responsabilități există chiar și atunci când cadrul de raportare financiară utilizat la întocmirea situațiilor financiare nu include o dispoziție explicită pentru o evaluare specifică a conducerii a capacității entității de a-și continua activitatea.

Discuția referitoare la continuitate este supusă unor limitări așa cum subliniază și ISA 200 *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, astfel că posibilele efecte ale limitărilor inerente ale capacității auditorului de a detecta denaturările semnificative sunt mai importante în cazul evenimentelor sau condițiilor viitoare care pot determina entitatea să înceteze să își continue activitatea. Auditorul nu poate prezice asemenea evenimente sau condiții viitoare. Prin urmare, absența oricărei referiri la incertitudinea semnificativă legată de continuitatea activității dintr-un raport al auditorului nu poate fi percepută ca o garanție a capacității entității de a-și continua activitatea.

2. Conform ISA 570, prezentați care sunt obiectivele auditorului.

Conform prevederilor ISA 570 „Continuitatea activității”, obiectivele auditorului sunt:

- (a) Să obțină probe de audit suficiente și adecvate, și să concluzioneze, cu privire la gradul de adecvare cu care conducerea utilizează principiul continuității activității la întocmirea situațiilor financiare;
- (b) Să concluzioneze, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimentele sau condițiile care pot genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea; și
- (c) Să raporteze în conformitate cu cerințele ISA 570 „Continuitatea activității”.

Subiect 18 REZOLVARE

1. Cum este definită *denaturarea* conform ISA 450 „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”? Exemplificați așa cum se prezintă în materialele privind aplicarea și alte materiale explicative ale ISA 450.

Așa cum este prevăzut de ISA 450 „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”, prin conceptul de *denaturare* se înțelege: o diferență între valoarea raportată, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element din situațiile financiare și valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea prevăzută pentru respectivul element pentru a fi în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare.

Așa cum este prezentat în secțiunea *Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative*, denaturările pot rezulta din:

- (a) *O lipsă a acurateței în strângerea sau prelucrarea informațiilor pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare;*
- (b) *O omisiune a unei sume sau a unei informații prezentate, inclusiv informații prezentate inadecvate sau incomplete, și a acelor informații prezentate necesare pentru a îndeplini obiectivele de prezentare ale anumitor cadre de raportare financiară aplicabile;*
- (c) *O estimare contabilă incorectă rezultată din omiterea sau interpretarea evident greșită a faptelor;*
- (d) *Raționamente ale conducerii cu privire la estimările contabile pe care auditorul le consideră nerezonabile sau selectarea și aplicarea unor politici contabile considerate de auditor inadecvate;*
- (e) *O clasificare, cumulare sau divizare necorespunzătoare a informațiilor; și*
- (f) *Pentru situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, omisiunea unei prezentări necesare pentru a obține o prezentare fidelă a situațiilor financiare dincolo de informațiile prezentate impuse în mod specific de cadrul general.*

Exemple de denaturări cauzate de fraudă sunt prezentate în cadrul ISA 240 „*Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*”:

- *Manipularea, falsificarea (inclusiv documente contrafăcute) sau modificarea înregistrărilor contabile ori a documentației justificative pe care se bazează situațiile financiare.*
- *Prezentarea eronată în, sau omiterea intenționată din, situațiile financiare a evenimentelor, a tranzacțiilor sau a altor informații semnificative.*
- *Aplicarea greșită în mod intenționat a principiilor contabile privind valoarea, clasificarea, modalitatea de prezentare sau descrierea.*
- *Înregistrări contabile fictive, în special în apropierea finalului unei perioade contabile, pentru a manipula rezultatele din exploatare sau pentru a îndeplini alte obiective.*
- *Ajustarea inadecvată a ipotezelor și modificarea raționamentelor utilizate pentru a estima soldurile conturilor.*
- *Omiterea, promovarea sau amânarea recunoașterii în situațiile financiare a evenimentelor sau tranzacțiilor care au avut loc în timpul perioadei de raportare.*
- *Omiterea, ascunderea sau denaturarea prezentărilor de informații prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil sau a prezentărilor care sunt necesare pentru a asigura o prezentare fidelă.*
- *Tăinuirea faptelor care ar putea afecta valorile înregistrate în situațiile financiare.*
- *Implicarea în tranzacții complexe care sunt structurate pentru a prezenta eronat poziția financiară sau performanța financiară a entității.*
- *Modificarea înregistrărilor și termenelor aferente unor tranzacții semnificative și neobișnuite.*
- *Delapidarea încasărilor (de exemplu, colectarea necuvenită a creanțelor sau deturnarea încasărilor aferente conturilor prescrise către conturile bancare personale).*
- *Furtul unor active corporale sau al proprietății intelectuale (de exemplu, furtul stocurilor pentru uz personal sau pentru vânzare, furtul activelor scoase din uz pentru revândere, complicitatea cu un concurent prin dezvăluirea contra cost a unor informații de natură tehnică).*

- *Obligarea unei entități să plătească bunuri și servicii pe care nu le-a primit (de exemplu, plăți către vânzători fictivi, mită plătită de vânzători către agenții de achiziții ai entității în schimbul creșterii prețurilor, plăți către angajați fictivi).*
- *Utilizarea activelor unei entități în folos personal (de exemplu, utilizarea activelor entității drept garanții reale pentru un împrumut personal sau un împrumut către o parte afiliată).*

În cazul în care auditorul exprimă o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, sau oferă o imagine fidelă, denaturările includ, de asemenea, acele ajustări ale valorilor, clasificărilor, prezentărilor sau descrierilor care, în opinia auditorului, sunt necesare astfel încât situațiile financiare să fie prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, sau să ofere o imagine fidelă.

2. Care sunt dispozițiile ISA 450 „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului” referitoare la cumularea denaturărilor și cum se aplică acestea?

Referitor la cumularea denaturărilor, ISA 450 „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”, prevede că auditorul trebuie să cumuleze denaturările identificate în timpul auditului, altele decât cele care sunt evident ne semnificative.

În secțiunea dedicată materialelor explicative, ISA 450 prevede: „Evident ne semnificativ” nu este o altă expresie pentru „ne semnificativ”. Denaturările care sunt evident ne semnificative vor fi de o dimensiune total diferită (mai mici) sau de o natură total diferită decât cele semnificative și vor fi denaturări care sunt evident irelevante, indiferent că sunt analizate individual sau colectiv și examinate în funcție de orice criteriu de dimensiune, natură sau circumstanțe. Atunci când există orice incertitudine cu privire la caracterul evident ne semnificativ al unuia sau al mai multor elemente, se consideră că denaturarea nu este evident ne semnificativă.

Auditorul poate desemna o valoare sub care denaturările valorilor din situațiile individuale ar fi evident ne semnificative și nu ar necesita cumularea ca urmare a faptului că auditorul se așteaptă ca respectiva cumulare a unor asemenea sume să nu aibă, în mod clar, un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Cu toate acestea, denaturările valorilor care depășesc valoarea desemnată sunt cumulate conform cerințelor ISA 450. În plus, denaturările aferente valorilor pot să nu fie evident ne semnificative atunci când sunt examinate în funcție de criterii precum natura sau circumstanțele și, dacă este cazul, sunt cumulate conform prevederilor ISA 450.

Denaturările în informațiile prezentate pot fi, de asemenea, evident ne semnificative indiferent dacă sunt analizate individual sau cumulat și examinate în funcție de orice criteriu de dimensiune, natură sau circumstanțe. Denaturările în informațiile prezentate care nu sunt evident ne semnificative sunt de asemenea cumulate pentru a ajuta auditorul la evaluarea efectului acestor denaturări asupra informațiilor prezentate relevante și a situațiilor financiare ca întreg.

Exemple de situații în care denaturările din cadrul prezentărilor de informații calitative pot fi semnificative:

- *Descrieri inexacte sau incomplete ale informațiilor cu privire la obiectivele, politicile și procesele de gestionare a capitalului pentru entitățile cu activități de asigurare și bancare.*

- *Omisiunea informațiilor despre evenimente sau circumstanțe care au dus la pierderi din depreciere (de exemplu, scăderea semnificativă pe termen lung a cererii pentru anumite metale sau materii prime) la o entitate cu operațiuni de minerit.*
- *Descrierea incorectă a politicii contabile cu privire la un element semnificativ în situația poziției financiare, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii sau situația fluxurilor de trezorerie.*
- *Descrierea inadecvată a sensibilității unui curs de schimb valutar folosit de către o entitate care desfășoară activități comerciale internaționale.*

Denaturările în funcție de natură sau circumstanțe, cumulate conform celor descrise mai sus, nu pot fi adunate așa cum este posibil în cazul denaturărilor valorilor. Cu toate acestea, prevederile din ISA 450 îi impun auditorului să evalueze acele denaturări individual și colectiv (adică împreună cu alte denaturări) pentru a determina dacă sunt semnificative.

Pentru a-l ajuta pe auditor la evaluarea efectului denaturărilor cumulate pe parcursul auditului și la comunicarea denaturărilor către conducere și către persoanele responsabile cu guvernarea, poate fi util să se facă distincție între denaturările efective, denaturările legate de raționament și denaturările proiectate.

- *Denaturările efective sunt denaturările cu privire la care nu există niciun dubiu.*
- *Denaturările legate de raționament sunt diferențele care rezultă din raționamentele conducerii, inclusiv cele cu privire la recunoașterea, evaluarea, prezentarea și descrierea în situațiile financiare (inclusiv selectarea sau aplicarea politicilor contabile), pe care auditorul le consideră nerezonabile sau inadecvate.*
- *Denaturările proiectate sunt cea mai bună estimare a auditorului cu privire la denaturările din populații, care implică proiecția denaturărilor detectate în eșantioanele de audit asupra întregii populații din care au fost selectate eșantioanele.*

Subiect 19 REZOLVARE

1. Precizați care sunt obiectivele auditorului în conformitate cu ISA 700?

Așa cum este prevăzut în conținutul ISA 700, obiectivele auditorului sunt:

- Să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare pe baza evaluării concluziilor trase din probele de audit obținute; și*
- Să exprime clar acea opinie prin intermediul unui raport scris.*

2. Conform ISA 700, precizați cum este definit „cadru de raportare cu scop general”?

Conform prevederilor ISA 700 „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, prin conceptul „cadru de raportare cu scop general” se înțelege un *cadru de raportare financiară conceput pentru a îndeplini nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori. Cadru de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.*

Termenul „cadru de prezentare fidelă” este folosit pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu dispozițiile cadrului și:

- Recunoaște în mod explicit sau implicit faptul că, pentru a se asigura o prezentare fidelă a situațiilor financiare, poate fi necesară prezentarea de către conducere a unor informații mai ample decât cele prevăzute în mod specific de cadrul de raportare; sau*

- (ii) *Recunoaște în mod explicit faptul că ar putea fi necesară o decizie a conducerii de a se abate de la o cerință a cadrului de raportare pentru a asigura prezentarea fidelă a situațiilor financiare. Astfel de abateri se preconizează a fi necesare doar în circumstanțe extrem de rare.*

Termenul „cadru de conformitate” este folosit pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu dispozițiile cadrului, însă nu conține aspectele de mai sus – specifice unui cadru de prezentare fidelă.

3. Definiți conceptul de „opinie nemodificată”.

Conform ISA 700 „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, prin „opinie nemodificată” se înțelege opinia exprimată de auditor atunci când acesta concluzionează că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.

Subiect 20 REZOLVARE

1. Care sunt tipurile de opinii modificate și care sunt elementele în funcție de care este adecvat un anumit tip de opinie conform ISA 705?

Tipurile de opinii modificate prevăzute în conformitate cu ISA 705 „Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent” sunt:

- Opinia de rezerve;
- Opinia contrară;
- Imposibilitatea exprimării unei opinii.

Decizia cu privire la ce tip de opinie modificată este adecvat depinde de:

- (a) *Natura aspectului care determină modificarea, și anume dacă situațiile financiare sunt denaturate semnificativ sau, în cazul în care nu s-au putut obține probe de audit suficiente și adecvate, dacă ar putea fi denaturate semnificativ; și*
- (b) *Raționamentul auditorului cu privire la caracterul generalizat al efectelor sau posibilelor efecte ale aspectului respectiv asupra situațiilor financiare.*

Tabelul de mai jos ilustrează modul în care raționamentul auditorului cu privire la natura aspectului care generează modificarea și la caracterul generalizat al efectelor acestuia sau al posibilelor sale efecte asupra situațiilor financiare afectează tipul de opinie ce urmează a fi exprimată.

<i>Natura aspectului care determină modificarea</i>	<i>Raționamentul auditorului cu privire la caracterul generalizat al efectelor sau posibilelor efectele ale aspectului respectiv asupra situațiilor financiare</i>	
	<i>Semnificativ, dar nu generalizat</i>	<i>Semnificativ și generalizat</i>
<i>Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ</i>	<i>Opinie cu rezerve</i>	<i>Opinie contrară</i>

<i>Nu au putut fi obținute probe de audit suficiente și adecvate</i>	<i>Opinie cu rezerve</i>	<i>Imposibilitatea exprimării unei opinii</i>
--	--------------------------	---

2. Care sunt obiectivele auditorului conform prevederilor ISA 705?

Obiectivul auditorului este de a exprima clar o opinie modificată corespunzător cu privire la situațiile financiare care este necesară atunci când:

- (a) Auditorul concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare ca întreg nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau
- (b) Auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative.

Subiect 21 REZOLVARE

A. Prezentați conceptul sistem de control intern conform ISA 315 (revizuit 2019)

Sistem de control intern reprezintă sistemul proiectat, implementat și menținut de persoanele responsabile cu governanța, de conducere și de alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile.

B. Prezentați conceptul de risc semnificativ conform ISA 315(revizuit 2019)

Riscul semnificativ este un risc de denaturare semnificativă identificat:

- (i) Pentru care evaluarea riscului inerent este la pragul de sus al intervalului de risc inerent cauzat de nivelul la care factorii de risc inerent afectează combinația probabilității ca o denaturare să se întâmple cu magnitudinea potențialei denaturări în cazul în care aceasta ar apărea sau
- (ii) Acesta va fi considerat drept un risc semnificativ în conformitate cu cerințele din alte ISA-uri.

C. Prezentați și exemplificați procedurile de evaluare a riscului conform ISA 315 (revizuit 2019)

Procedurile de evaluare a riscului sunt următoarele:

- (a) *Intervievări ale conducerii și ale altor persoane adecvate din cadrul entității, inclusiv ale persoanelor din cadrul funcției de audit intern* (dacă această funcție există).

Intervievarea conducerii și a celor responsabili pentru raportarea financiară, precum și a altor persoane adecvate din cadrul entității și a altor angajați cu diferite niveluri de autoritate poate oferi auditorului perspective variate la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Exemple:

- Intervievările direcționate către persoanele responsabile cu governanța îl pot ajuta pe auditor să înțeleagă amploarea supravegherii efectuate de cei însărcinați cu governanța asupra întocmirii situațiilor financiare de către conducere.
- Intervievările angajaților responsabili de inițierea, procesarea sau înregistrarea tranzacțiilor complexe sau neobișnuite îl pot ajuta pe auditor să evalueze gradul de adecvare al selectării și aplicării anumitor politici contabile.

- Interviewările direcționate către consilierul juridic intern pot furniza informații despre aspecte precum litigii, conformitatea cu legile și reglementările, cunoștințe privind o fraudă sau suspiciuni de fraudă care afectează entitatea, garanții, obligații postvânzare, acorduri (precum asocierile în participație) cu parteneri de afaceri și semnificația termenilor contractuali.
- Interviewările direcționate către personalul de marketing și vânzări pot furniza informații privind modificările strategiilor de marketing, tendințelor comerciale sau acordurilor contractuale ale entității cu clienții săi.
- Interviewările direcționate către funcția de gestionare a riscului (sau către cei care îndeplinesc astfel de roluri) pot furniza informații cu privire la riscurile operaționale și de reglementare care ar putea afecta raportarea financiară.
- Interviewările direcționate către personalul IT pot furniza informații privind modificările sistemului, deficiențele acestuia sau deficiențe de control ori alte informații privind riscurile aferente IT.

Dacă o entitate are o funcție de audit intern, interviewarea persoanelor adecvate din cadrul respectivei funcții poate asista auditorul în demersul de înțelegere a entității și a mediului său și, a sistemului de control intern al entității, pentru identificarea și evaluarea riscurilor.

- (b) *Procedurile analitice* pot ajuta la identificarea inconsecvențelor, tranzacțiilor sau evenimentelor neobișnuite și a valorilor, ponderilor și tendințelor care pot avea implicații pentru audit. Relațiile neobișnuite sau neașteptate care sunt identificate pot ajuta auditorul în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, în special a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Prin urmare, procedurile analitice efectuate drept proceduri de evaluare a riscului pot asista la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin identificarea aspectelor entității cu care auditorul nu era la curent sau la înțelegerea modului în care factori de risc inerent, precum schimbările, afectează susceptibilitatea aserțiunilor privind denaturarea.

Procedurile analitice efectuate ca proceduri de evaluare a riscului:

- Pot include atât informații financiare, cât și nefinanciare, de exemplu, raportul dintre vânzări și suprafața spațiului de vânzare sau volumul bunurilor vândute(nefinanciare);
- Pot utiliza date agregate la un nivel superior. În consecință, rezultatele acelor proceduri analitice pot furniza un indiciu inițial general cu privire la probabilitatea unei denaturări semnificative.

Procedurile analitice pot fi efectuate folosind o serie de instrumente și tehnici ce pot fi automatizate. Aplicarea de proceduri analitice automatizate datelor poate fi denumită analiza datelor

- (c) *Observarea și inspecția* pot susține, corobora sau contrazice interviewările conducerii și ale altor părți și pot furniza, de asemenea, informații despre entitate și mediul său.

Procedurile de evaluare a riscului pot include observarea sau inspecția următoarelor:

- Operațiunilor entității;
- Documentelor interne (precum planurile și strategiile de afaceri), evidențelor și manualelor de control intern;

- Rapoartelor întocmite de conducere (precum rapoartele trimestriale ale conducerii și situațiile financiare interimare) și de persoanele responsabile cu guvernanta (precum procesele verbale ale ședințelor consiliului de administrație);
- Sediului și facilităților de producție ale entității;
- Informațiilor obținute din surse externe precum ziare comerciale și economice; rapoarte ale analiștilor, băncilor sau agențiilor de rating; ori publicațiilor de reglementare sau financiare ori altor documente externe cu privire la performanța financiară a entității;
- Comportamentelor și acțiunilor conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta (precum observarea unei ședințe a comitetului de audit).

Instrumentele și tehnicile automatizate pot fi de asemenea utilizate pentru a observa sau inspecta, îndeosebi active, de exemplu, prin intermediul folosirii instrumentelor de observare la distanță (de exemplu, o dronă).

Subiect 22 REZOLVARE

A. Definiți mediul de control ca și componentă a sistemului de control intern conform ISA 315 (revizuit 2019)

Mediul de control include funcțiile de guvernanta și conducere și atitudinile, cunoștințele și acțiunile persoanelor responsabile cu guvernanta și ale conducerii cu privire la controlul intern al entității și importanța acestuia în cadrul entității.

Mediul de control stabilește caracterul unei organizații, influențând gradul de conștientizare a controlului de către angajații acesteia, și asigură fundamentul general pentru funcționarea celorlalte componente ale sistemului de control intern al entității.

B. Prezentați înțelegerea de către auditor a mediului de control (componentă a sistemului de control intern) relevant pentru întocmirea situațiilor financiare prin intermediul efectuării procedurilor de evaluare a riscului conform ISA 315 (revizuit 2019):

Auditorul trebuie să înțeleagă mediul de control relevant pentru întocmirea situațiilor financiare prin intermediul efectuării procedurilor de evaluare a riscului:

(a) Prin înțelegerea setului de controale, procese și structuri care tratează:

(i) Cum sunt îndeplinite responsabilitățile de supraveghere ale conducerii, precum cultura entității și angajamentul conducerii față de integritate și valori etice,

(ii) În situațiile în care persoanele responsabile cu guvernanta sunt diferite de conducere, independența persoanelor responsabile cu guvernanta și supravegherea sistemului de control intern al entității de către acestea,

(iii) Alocarea autorității și responsabilității de către entitate,

(iv) Cum atrage, dezvoltă și păstrează entitatea persoanele competente și

(v) Cum trage la răspundere entitatea persoanele pentru responsabilitățile lor în demersul de îndeplinire a obiectivelor sistemului de control intern.

și

(b) Prin evaluarea măsurii în care:

(i) Conducerea, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta,

a creat și menținut o cultură bazată pe onestitate și conduită etică,

(ii) Mediul de control furnizează o fundație adecvată pentru celelalte componente ale sistemului de control intern al entității având în vedere natura și complexitatea entității și

(iii) Deficiențele de control identificate în mediul de control subminează celelalte componente ale sistemului de control intern al entității.

€. Prezența identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare conform ISA 315(revizuit 2019).

Pentru riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul situațiilor financiare, auditorul trebuie să evalueze riscurile și:

(a) Să stabilească dacă astfel de riscuri afectează evaluarea riscurilor la nivelul aserțiunilor și

(b) Să evalueze natura și amploarea efectului lor generalizat asupra situațiilor financiare.

Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare se referă la riscurile care sunt legate la nivel generalizat de situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni. Riscurile de această natură nu sunt neapărat riscuri care pot fi identificate cu ajutorul aserțiunilor specifice la nivelul clasei de tranzacții, soldului unui cont sau prezentării de informații (de exemplu, riscul de evitare a controalelor de către conducere). Mai degrabă, acestea reprezintă circumstanțe care pot spori în mod generalizat riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. Evaluarea de către auditor a măsurii în care riscurile identificate afectează situațiile financiare în mod generalizat sprijină evaluarea auditorului asupra riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare. În alte cazuri, o serie de aserțiuni pot fi de asemenea identificate ca fiind susceptibile la risc și, prin urmare, pot afecta identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

Îndeosebi, riscurile la nivelul situațiilor financiare pot rezulta din deficiențe în mediul de control sau din evenimente sau condiții externe, cum ar fi condiții economice în declin.

Riscurile de denaturare semnificativă cauzate de fraudă pot fi relevante în special pentru analizarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare.

D. Definiții riscul afacerii conform ISA 315(revizuit 2019)

Riscul afacerii reprezintă un risc rezultat în urma unor condiții, evenimente, circumstanțe, acțiuni sau inacțiuni semnificative care ar putea afecta negativ capacitatea unei entități de ași îndeplini obiectivele și de ași executa strategiile ori rezultat în urma stabilirii unor obiective și strategii neadecvate.

Subiect 23 REZOLVARE

A. Prezența evaluarea probelor de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului conform ISA 315(revizuit 2019).

Auditorul trebuie să evalueze dacă probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului oferă o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Dacă nu, auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului suplimentare până când sunt obținute probe de audit care să ofere o astfel de bază. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul

trebuie să ia în considerare toate probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului, indiferent dacă sunt coroborative sau contradictorii aserțiunilor făcute de conducere.

Probele obținute prin efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor furnizează baza pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Aceasta furnizează baza pentru proiectarea de către auditor a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare de audit ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul aserțiunilor, în conformitate cu ISA 330. În consecință, probele de audit obținute din proceduri de evaluare a riscului furnizează o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzate fie de fraudă, fie de eroare, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor

Probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului cuprind atât informații care susțin și coroborează aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de aserțiuni.

La evaluarea probelor de audit obținute din procedurile de evaluare a riscurilor, auditorul analizează dacă sa obținut o înțelegere suficientă a entității și a mediului acesteia, a cadrului de raportare financiară aplicabil și a sistemului de control intern al entității pentru a putea identifica riscurile de denaturare semnificativă, precum și dacă există probe contradictorii care ar putea indica un risc de denaturare semnificativă

B. Prezența cauzele riscurilor afacerii care cresc susceptibilitatea la riscurile de denaturare semnificativă conform ISA 315 (revizuit 2019):

Riscurile afacerii care cresc susceptibilitatea la riscurile de denaturare semnificativă pot rezulta din:

- Obiective sau strategii inadecvate, aplicarea ineficientă a strategiilor ori schimbare sau complexitate.
- Eșecul de a recunoaște că nevoia de schimbare poate, de asemenea, genera un risc al afacerii, de exemplu din:
 - o Dezvoltarea de produse sau servicii noi care ar putea eșua,
 - o O piață care, chiar dacă sa dezvoltat cu succes, este neadecvată pentru a susține un produs ori un serviciu sau
 - o Defecte ale unui produs sau serviciu care pot rezulta în răspundere juridică și risc reputațional.
- Stimulente și presiuni asupra conducerii care pot avea drept rezultat un subiectivism al conducerii intenționat sau nu și, prin urmare, pot afecta rezonabilitatea ipotezelor semnificative și a preconizărilor conducerii sau ale persoanelor responsabile cu governanța.

C. Prezența demersul auditorului în cazul în care acesta identifică riscuri de denaturare semnificativă neidentificate de conducere, conform ISA 315 (revizuit 2019):

Dacă auditorul identifică riscuri de denaturare semnificativă neidentificate de conducere, auditorul trebuie:

- (a) Să stabilească dacă astfel de riscuri sunt de tipul celor pe care auditorul le estimează că ar fi trebuit identificate de către entitate în procesul de evaluare a riscului și, dacă da, să înțeleagă de ce procesul de evaluare a riscului din cadrul entității nu a reușit să identifice astfel de riscuri de denaturare semnificativă și
- (b) Să ia în considerare evaluarea măsurii în care procesul de evaluare a riscului din cadrul entității este adecvat circumstanțelor entității având în vedere natura și complexitatea acesteia

Subiect 24 REZOLVARE

A. Enumerați componentele interconectate ale sistemului de control intern conform ISA 315 (revizuit 2019):

Componentele interconectate ale sistemului de control intern sunt:

- Mediul de control;
- Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității;
- Procesul entității de monitorizare a sistemului de control intern;
- Sistemul informațional și comunicarea și
- Activitățile de control.

B. Prezentați revizuirea evaluării riscului de către auditor conform ISA 315(revizuit 2019):

Dacă auditorul obține noi informații care sunt inconsecvente cu probele de audit pe baza cărora și-a bazat inițial identificarea sau evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să revizuiască identificarea sau evaluarea.

În timpul auditului, este posibil ca în atenția auditorului să ajungă informații noi sau alte informații care diferă semnificativ de informațiile pe care s-a bazat evaluarea riscurilor.

Exemplu:

Evaluarea riscurilor de către entitate se poate baza pe supoziția că anumite controale funcționează eficace. În efectuarea testelor privind acele controale, auditorul poate obține probe de audit conform cărora acestea nu au funcționat eficace la momente relevante din timpul auditului. În mod similar, în derularea de proceduri de fond, auditorul poate detecta denaturări care sunt mai mari ca volum sau frecvență decât s-ar fi așteptat în concordanță cu evaluările riscurilor de către auditor. În astfel de circumstanțe, se poate ca evaluarea riscurilor să nu reflecte adecvat circumstanțele reale ale entității și procedurile suplimentare de audit planificate să nu fie eficiente în detectarea denaturărilor semnificative.

C. Precizați rolul înțelegerii de către auditor a guvernancei entității și aspectele care pot fi relevante în acest sens, în demersul de înțelegere a entității și a mediului său, conform ISA 315(revizuit 2019):

Înțelegerea guvernancei entității poate ajuta auditorul la înțelegerea capacității entității de a furniza o supraveghere adecvată a sistemului său de control intern. Totuși, această înțelegere poate oferi, de asemenea, probe ale deficiențelor care pot indica o creștere a susceptibilității situațiilor financiare ale entității la riscuri de denaturare semnificativă

Aspectele care pot fi relevante pentru a fi luate în considerare de către auditor în obținerea unei înțelegeri a guvernancei entității includ:

- Dacă o parte dintre sau toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității;
- Existența unui consiliu fără funcții executive și separarea acestuia, dacă există, de conducerea executivă.
- Dacă persoanele responsabile cu guvernarea dețin funcții care sunt o parte integrantă din structura juridică a entității, de exemplu, în calitate de directori;
- Existența unor subgrupuri ale persoanelor responsabile cu guvernarea cum ar fi un comitet de audit, și responsabilitățile unui astfel de grup;
- Responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernarea pentru supravegherea raportării financiare, inclusiv aprobarea situațiilor financiare.

D. Prezența interviuarea persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern, în demersul auditorului de înțelegere a entității și a mediului său, și a sistemului de control intern al entității, conform ISA 315(revizuit 2019):

Dacă o entitate are o funcție de audit intern, interviuarea persoanelor adecvate din cadrul respectivei funcții poate asista auditorul în demersul de înțelegere a entității și a mediului său și, a sistemului de control intern al entității, pentru identificarea și evaluarea riscurilor.

Interviurile persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern realizate de către auditor îi sunt utile acestuia pentru a înțelege natura responsabilităților funcției de audit intern. Dacă auditorul determină că responsabilitățile funcției sunt legate de raportarea financiară a entității, acesta poate înțelege mai bine activitățile efectuate sau care urmează a fi efectuate de funcția de audit intern prin revizuirea planului de audit al funcției de audit intern aferent perioadei, dacă există, și prin discutarea acestuia cu persoanele adecvate din cadrul funcției. Această înțelegere, împreună cu informațiile obținute din interviurile realizate de către auditor, pot, de asemenea, să ofere informații direct relevante pentru identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă.

Subiect 25 REZOLVARE

A. Precizați aspectele pe care auditorul trebuie să le ia în considerare atunci când stabilește dacă este adecvată utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele conform ISA 330

Atunci când stabilește dacă este adecvată utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele și, în acest caz, a perioadei de timp care poate să treacă înainte de a retesta un control, auditorul trebuie să ia în considerare următoarele:

- (a) Eficacitatea altor elemente ale controlului intern, inclusiv mediul de control, monitorizarea controalelor de către entitate și procesul entității de evaluare a riscului;
- (b) Riscurile rezultate din caracteristicile controlului, inclusiv dacă acesta este manual sau automatizat;
- (c) Eficacitatea controalelor generale ale sistemelor informatice;
- (d) Eficacitatea controlului și a aplicării sale de către entitate, inclusiv natura și gradul de abatere în aplicarea controlului, observate în auditurile anterioare, precum și dacă au fost efectuate modificări de personal care afectează în mod semnificativ aplicarea controlului;
- (e) Dacă absența unei modificări într-un anumit control generează un risc ca urmare a modificării circumstanțelor; și
- (g) Riscurile de denaturare semnificativă și gradul de încredere acordat controlului.

B. Prezența procedurile de fond corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare conform ISA 330

Procedurile de fond ale auditorului trebuie să includă următoarele proceduri de audit corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare:

- (a) Concordanța sau reconcilierea informațiilor din situațiile financiare cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora, inclusiv a informațiilor prezentate, indiferent dacă astfel de informații sunt obținute din registrul Cartea mare și din registrele auxiliare sau din afara acestora; și
- (b) Examinarea înregistrărilor contabile semnificative și a altor ajustări efectuate în timpul procesului de întocmire a situațiilor financiare. Natura, precum și amploarea procedurilor de fond ale auditorului corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare depind de natura și complexitatea procesului de raportare financiară al entității și de riscurile de denaturare semnificativă aferente.

C. Prezența răspunsurilor generale pe care auditorul trebuie să le elaboreze și implementeze pentru a trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare conform ISA 330

Răspunsurile generale care tratează riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare pot include:

- Evidențierea necesității menținerii scepticismului profesional de către echipa misiunii.
- Desemnarea unor angajați cu mai multă experiență sau a unora cu aptitudini speciale ori utilizarea unor experți.
- Asigurarea unui grad mai mare de supraveghere.
- Incorporarea unor elemente suplimentare de imprevizibilitate la selectarea procedurilor de audit subsecvente care vor fi efectuate.
- Efectuarea unor modificări generale în ceea ce privește natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit, de exemplu: aplicarea procedurilor de fond la sfârșitul perioadei, nu la o dată interimară; sau modificarea naturii procedurilor de audit în vederea obținerii de probe de audit mai convingătoare.

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și, în consecință, a răspunsurilor generale ale auditorului este afectată de înțelegerea de către auditor a mediului de control. Un mediu de control eficace îi poate permite auditorului să aibă mai multă încredere în controlul intern și în credibilitatea probelor de audit generate intern în cadrul entității și astfel îi permite auditorului, de exemplu, să efectueze unele proceduri de audit la o dată interimară, și nu la sfârșitul perioadei.

Deficiențele în mediul de control au, totuși, efectul opus; de exemplu, auditorul poate reacționa la un mediu de control ineficace prin:

- Efectuarea mai multor proceduri de audit mai degrabă la sfârșitul perioadei decât la o dată interimară.
- Obținerea mai multor probe de audit utilizând proceduri de fond.
- Creșterea numărului de locații care urmează a fi incluse în aria de acoperire a auditului.

În consecință, astfel de considerente au un efect semnificativ asupra abordării generale a auditorului, de exemplu, un accent asupra procedurilor de fond (abordare de fond) sau o abordare care utilizează atât teste ale controalelor, cât și proceduri de fond (abordare combinată).

Subiect 26 REZOLVARE

A. Definiți sintagma "test al controalelor" conform ISA 330

Test al controalelor reprezintă o procedură de audit concepută pentru a evalua eficacitatea cu care funcționează controalele în prevenirea sau detectarea și corectarea denaturărilor semnificative de la nivelul aserțiunilor.

B. Prezentați evaluarea eficacității operaționale a controalelor conform ISA 330

La *evaluarea eficacității* operaționale a controalelor relevante relevante, auditorul trebuie să evalueze dacă denaturările care au fost detectate prin procedurile de fond indică faptul că aceste controale nu funcționează în mod eficace.

Totuși, *absența denaturărilor detectate* prin proceduri de fond nu furnizează probe de audit cu privire la eficacitatea controalelor corespunzătoare aserțiunii supuse testării. O denaturare semnificativă detectată în urma procedurilor auditorului este un indicator important al existenței unei deficiențe semnificative în controlul intern.

Dacă *sunt detectate abateri* de la controalele pe care auditorul intenționează să se bazeze, auditorul trebuie să efectueze interviuri specifice pentru a înțelege aceste aspecte și consecințele lor potențiale și să stabilească dacă:

- (a) Testele controalelor care au fost efectuate furnizează o bază adecvată pentru credibilitatea acordată acelor controale;
- (b) Este necesară efectuarea unor teste suplimentare ale controalelor; sau
- (c) Este necesar ca riscurile potențiale de denaturare să fie tratate utilizând proceduri de fond.

Conceptul de eficacitate a funcționării controalelor recunoaște faptul că pot avea loc unele abateri în modul în care sunt aplicate controalele de către entitate. Abaterile de la controalele prescrise ar putea fi cauzate de factori precum modificări la nivelul personalului-cheie, fluctuații sezoniere semnificative în volumul tranzacțiilor și eroarea umană.

Rata de abatere detectată, în special în comparație cu rata preconizată, poate indica faptul că acel control nu poate fi luat în considerare ca bază pentru reducerea riscului de la nivelul aserțiunilor la cel evaluat de auditor.

C. Prezentați procedurile de fond ca răspuns la riscurile semnificative conform ISA 330

Dacă auditorul a stabilit că un risc evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor este un risc semnificativ, auditorul trebuie să efectueze *proceduri de fond* care răspund în mod specific aceluia risc. Atunci când modul de abordare a unui risc semnificativ constă numai în proceduri de fond, acele proceduri trebuie să includă și teste de detaliu.

Probele de audit reprezentate de confirmările externe primite direct de către auditor de la părțile care trebuie să furnizeze confirmarea îl pot ajuta pe acesta să obțină probe de audit cu un grad ridicat de credibilitate, de care auditorul are nevoie pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă cauzată fie de fraudă, fie de eroare.

De exemplu, dacă auditorul descoperă că se pun presiuni asupra conducerii pentru a îndeplini așteptări legate de rezultate, ar putea exista riscul de supraevaluare a vânzărilor de către conducere prin recunoașterea neadecvată a veniturilor corespunzătoare unor acorduri de vânzare, ale căror clauze împiedică recunoașterea veniturilor, sau prin facturarea vânzărilor înainte de expediere. În aceste condiții, auditorul ar putea, de exemplu, să elaboreze proceduri de confirmare externă nu doar pentru a confirma sumele neîncasate, dar și pentru a confirma detaliile acordurilor de vânzare, inclusiv data, drepturile și termenele de livrare.

În aceste condiții, auditorul ar putea, de exemplu, să elaboreze proceduri de confirmare externă nu doar pentru a confirma sumele neîncasate, dar și pentru a confirma detaliile acordurilor de vânzare, inclusiv data, drepturile și termenele de livrare.

Mai mult, auditorul poate considera eficient să suplimenteze astfel de proceduri de confirmare externă cu interviuarea personalului entității neimplicat în activități financiare cu privire la orice modificări ale acordurilor de vânzare și ale termenelor de livrare.

Subiect 27 REZOLVARE

A. Definiți conceptul de risc conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Riscul reprezintă incertitudinea în obținerea rezultatelor dorite sau vulnerabilitatea în fața factorilor care afectează activitatea organizației. În practică, acesta este exprimat ca o combinație între probabilitate și impact.

B. Prezentați și exemplificați activitățile de control de detectare conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Activitățile de control de detectare sunt cele menite a identifica funcționarea neconformă a sistemelor, precum și eventualele iregularități, fie ele erori, fie fraude.

Activitățile de detectare sunt efectuate de regulă prin sondaj, după ce operațiunile au fost finalizate, asupra unui grup de operațiuni omogene ca natură, cu scopul de a descoperi anomaliile în funcționarea sistemului sau pentru a se asigura că aceste anomalii nu există.

Spre exemplu: testarea unui eșantion de ordine de plată pentru a se verifica dacă există ordine de plată insuficient autorizate, testarea plăților în numerar prin casă pentru a le identifica pe cele ce depășesc un anumit plafon în vederea asigurării că nu s-a încălcat legislația privind plafonul încasărilor – plăților în numerar sunt activități de control de depistare.

În practică, organizațiile recurg la o combinație de activități de detectare și preventive pentru a asigura eficiența maximă a sistemului de control intern, pe bază de analiză cost-beneficiu.

Controalele pot fi implementate în *sisteme manuale* sau în *sisteme informatice*.

Ca exemplu de *control implementat în sisteme manuale* putem să ne referim la necesitatea vizării anumitor tranzacții înainte de a fi prelucrate și, mai concret, în lipsa autorizării plății de pe factura unui furnizor, nu se va efectua plata, manual, de către persoana responsabilă cu plasarea ordinelor de plată la bancă sau,

în lipsa semnăturii coordonatorului de echipă de pe foaia de pontaj a unui salariat, nu se vor lua în considerare orele declarate de acesta.

Controalele din sistemele informatice constau, de regulă, într-un amestec de controale automate și controale manuale. Această combinație depinde de cultura organizațională, de deschiderea față de tehnologie și de investiția în acest sens, precum și de natura și complexitatea modului de utilizare a sistemului informatic de către organizație.

Controalele automate sunt controalele încorporate în sistemul informatic. Spre exemplu, sistemul nu permite să se înregistreze o descărcare a gestiunii dacă stocul este insuficient, ceea ce ar duce la un sold negativ. Sau, programul de contabilitate nu permite efectuarea de înregistrări care nu par valide (lista tranzacțiilor valide trebuie, de regulă, stabilită de cineva cu autoritate corespunzătoare).

Controalele manuale pot fi independente de sistemul informatic (spre exemplu, pentru a putea storna o înregistrare pe casa de marcat este nevoie de o parolă a unui angajat cu autorizare specială), pot utiliza informații generate de sistemul informatic sau pot fi limitate la monitorizarea funcționării eficiente a sistemului informatic și a controalelor automate și la tratarea excepțiilor (spre exemplu, o persoană responsabilă cu revizuirea balanței de verificare obține balanța din programul de contabilitate și o analizează pentru a descoperi eventuale nereguli; sau, pe baza datelor din balanța de verificare și a datelor de la organul fiscal competent, se reconciliază evidența fiscală cu cea contabilă).

Utilizarea sistemelor informatice de către organizație influențează modul în care sunt implementate activitățile de control. Controalele sistemelor informaționale sunt considerate eficiente atunci când păstrează integritatea informațiilor, securitatea datelor pe care aceste sisteme le procesează și atunci când includ controale generale ale sistemelor informaționale și controale ale aplicațiilor.

C. Prezentări comunicarea rezultatelor evaluării, componentă a programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Coordonatorul activității de audit intern trebuie să comunice, conducerii superioare și consiliului organizației rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform cerințelor Standardului Internațional pentru Practica Profesională a Auditului Intern 1320 – „*Raportarea privind Programul de Asigurare și Îmbunătățire a Calității*”.

Un asemenea raport ar trebui să includă:

- Sfera de cuprindere și frecvența atât a evaluărilor interne, cât și externe.
- Calificările și independența evaluatorului(or) sau ale echipei de evaluare, inclusiv potențialele conflicte de interese.
- Concluziile evaluatorilor.
- Planurile de măsuri corective.

Forma, conținutul și frecvența comunicării rezultatelor programului de asigurare și îmbunătățire a calității sunt stabilite în urma discuțiilor cu conducerea superioară și cu consiliul și au în vedere responsabilitățile activității de audit intern și ale coordonatorului activității de audit intern, așa cum sunt acestea menționate în cartă (statutul) auditului intern.

Pentru a demonstra conformitatea cu Codul de Etică și Standardele, rezultatele evaluărilor externe și ale evaluărilor interne periodice sunt centralizate și diseminate ca rezultat, după finalizarea lor, în interiorul structurii de audit intern, de către coordonatorul misiunii.

În cazul *structurilor de audit internalizate*, acestea pot informa conducerea superioară despre procesul de evaluare și rezultatele obținute, măsurile de îmbunătățire luate. În consecință, măsurile de îmbunătățire a calității trebuie să fie corelate cu aceste instrumente de evaluare și implementarea lor să fie imediat ulterioară observării posibilelor deficiențe de calitate.

În cazul *structurilor de audit externalizate*, acest proces de îmbunătățire a calității este o responsabilitate profesională, o asumare contractuală și a cărei nerespectare poate atrage riscuri reputaționale atât pentru auditorul intern, cât și pentru clientul pentru care auditorul a prestat servicii de audit intern neconform cu Standardele IIA.

Subiect 28 REZOLVARE

A. Definiți conceptul de control intern și prezentați principalele coordonate ale acestuia conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

În contextul guvernancei corporative, *controlul intern* poate fi privit ca un atribut al managementului, o funcție a conducerii sau ca un mijloc de cunoaștere a realității și de corectare a erorilor.

Prin funcția de control intern managementul evaluează în ce măsură și-a atins obiectivele, constată abaterile de la acestea, analizează cauzele care au determinat abaterile și dispune măsurile corective care se impun.

Conform bunelor practici în domeniu, *controlul intern* trebuie inclus, într-o formă sau alta, în fiecare activitate și trebuie să fie formalizat prin procedure operaționale de lucru, pe baza fișelor posturilor, însoțite de chestionare și liste de verificare, care de fapt sunt instrucțiuni de realizare a respectivelor activități la care se atașează și activitățile de control intern.

În mod concret, managerul stabilește pentru fiecare grup de activități o serie de măsuri de control intern menite să limiteze și să mențină riscurile asociate în limitele apetitului de risc acceptat de organizație.

De exemplu: autocontrolul, supervizarea, controlul dual, controlul ierarhic, reconcilierii, segregări de activități etc.

Riscurile evoluează continuu, pot afecta îndeplinirea obiectivelor programate și există posibilitatea ca acestea să producă efecte negative asupra activității entității. Din această cauză trebuie implementat un sistem de *control intern* pentru a administra aceste riscuri.

Controlul intern este un concept dinamic care vizează toate nivelurile organizației.

Activitățile de *control intern* trebuie corelate cu apetitul de risc specific organizației pentru fiecare domeniu sau activitate, precum și cu ceea ce este considerat acceptabil de organizație și mandatarii acesteia.

Activitățile de control pot fi grupate în funcție de momentul în care sunt exercitate în activități preventive sau în acțiuni de depistare. Anumite activități de control pot fi utilizate fie ca activități preventive, fie de detectare, în funcție de momentul și forma în care se exercită.

B. Prezența și exemplificați activitățile preventive de control intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Activitățile preventive de control intern sunt acțiunile întreprinse de organizație pentru a asigura funcționarea corespunzătoare a sistemului, precum și pentru a preveni eventualele iregularități, fie ele erori, fie fraude.

Activitățile de prevenire se desfășoară înainte sau în timpul derulării operațiunilor, neputându-se trece la faza următoare sau la înregistrarea operațiunii respective în cazul în care aceste activități arată neconformități. Spre exemplu, existența unei proceduri de verificare a cantității factice, pregătită de livrare, cu avizul de expediție care însoțește livrarea.

Aceste controale pot lua forme diverse, cum ar fi: forma unor parole, carduri de acces sau chiar a unor semnături sau vize pe documente aplicate de către persoanele abilitate, care nu trebuie doar să aplice viza, ci au și rolul de a se asigura că operațiunea pe care o vizează este autorizată corespunzător și, eventual, are substanță.

C. Enumerați obiectivele auditului intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

În cadrul misiunilor de audit intern sunt stabilite obiective în conformitate cu Standardele de Audit Intern – Standard IIA 2120. A1, A2:

1. Obiectivele urmărite pentru îmbunătățirea procesului de guvernare;
2. Obiectivele urmărite în evaluarea managementului riscului și controlului intern;
3. Obiectivele urmărite în cadrul misiunilor de consiliere.

Subiect 29 REZOLVARE

A. Definiți riscul inerent conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Riscul inerent reprezintă riscul specific ce ține de realizarea obiectivului, fără a se interveni prin măsuri de atenuare a riscurilor (controlul intern)

B. Prezența și exemplificați segregarea responsabilităților ca activitate de control intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Segregarea responsabilităților reprezintă o formă de control des răspândită, eficientă și recomandată. Spre exemplu, în teorie se precizează că o singură persoană este bine să nu cumuleze două din următoarele tipuri de sarcini: autorizare, procesare, înregistrare, revizuire. Aceasta deoarece riscul de comitere a unor neregularități sau de nedetectare a lor este mult mai mare.

Spre exemplu: dacă o singură persoană este responsabilă cu întocmirea statelor de salarii în funcție de fișele de pontaj, cu calculul salariilor și cu plata lor, riscul de fraudă este mai mare, persoana respectivă

putând să majorize salariile declarate și înregistrate în contabilitatea firmei și să își plătească diferența în propriul cont bancar, fraudă fiind greu de detectat.

La firmele mici, unde resursele sunt limitate, de multe ori se întâmplă ca o persoană să cumuleze mai multe sarcini.

C. Prezența etapelor planificării activității de audit intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Etapelor planificării activității de audit intern sunt următoarele:

1. *Analiza informațiilor preliminare colectate despre organizația auditată.* Această etapă are în vedere documente de societate, informații fiscale, documentația internă de control, informații din spații publice etc.

2. *Discuții preliminare cu părțile interesate.* Acestea asigură faptul că planul activității de audit intern se adresează nevoilor și intereselor conducătorilor structurilor organizatorice ale organizației. Auditorul intern poate solicita anual acestora informații referitoare la:

- proiecte semnificative aflate în curs de implementare sau pe care structura intenționează să le inițieze în cursul anului următor;
- modificări majore care intervin în structura organizațională sau la nivel operațional;
- incidente ori disfuncționalități apărute în activitatea părților interesate;
- eventuale solicitări de misiuni (care pot fi de asigurare sau de consiliere), în scopul întăririi controlului intern sau clarificării unor probleme specifice de management al riscurilor, aferente activităților din sfera de responsabilitate specifică, precum și perioada orientativă optimă pentru efectuarea acestor misiuni;
- deficiențe identificate de către organe de control sau de supraveghere sau de către auditorul extern.

Documentarea discuțiilor se poate formaliza prin utilizarea unui format predefinit (tip chestionar) sau a unui formular care se poate difuza prin e-mail, în vederea completării și returnării.

Auditorul intern centralizează și analizează solicitările și informațiile primite și include în proiectul de plan de audit intern eventuale misiuni de audit speciale solicitate, în funcție de semnificația problemelor semnalate, de resursele umane și de bugetul de timp disponibile.

3. *Evaluarea riscurilor.* Auditorul intern revizuieste/identifică, actualizează și evaluează riscurile pentru activitățile cuprinse în universul de audit. Rezultatele acestei evaluări stabilesc prioritățile în auditare și obiectivele misiunilor de audit intern ulterioare, așa cum se vor detalia inițial în planul strategic (multianual), și/sau în planurile ulterioare anuale.

În procesul de evaluare a riscurilor auditorii aplică raționamentul profesional, utilizând cunoștințele, experiența și informațiile legate de respectivele activități, acumulate în misiunile de audit anterioare sau puse la dispoziție de către structura responsabilă cu managementul riscului, dacă aceasta există în cadrul organizației.

Luând în considerare procesul de control și management al riscurilor, organizat și implementat de organizația auditată, evaluarea riscurilor de către auditorul intern comportă două abordări diferite, respectiv:

a. În condițiile în care există un proces de gestionare a riscurilor, realizat de conducerea organizației, auditul intern ia în considerare la elaborarea planului de audit intern nivelul riscurilor stabilite de către organizație, după un proces de analiză și revizuire;

b. În cazurile în care nu există un proces de gestionare a riscurilor la nivelul organizației, auditorul intern procedează la identificarea riscurilor pentru fiecare activitate din cadrul organizației și apoi procedează la evaluarea acestora și la includerea cu prioritate în planul de audit a acelor activități cu riscuri ridicate.

4. *Definirea preliminară / Revizuirea universului de audit.* Această etapă presupune identificarea oricăror aspecte care vizează următoarele:

- viziunea conducerii organizației – Maniera de abordare a universului de audit trebuie să coincidă cu preocupările, așteptările și interesele conducerii executive și ale consiliului de administrație față de auditul intern;
- strategia pe termen mediu și lung a organizației – Structura și componența universului de audit trebuie să fie stabilite în consecvență cu obiectivele strategice ale organizației și să reflecte aceste obiective;
- sarcinile și responsabilitățile structurilor organizatorice ale organizației auditate;
- efectuarea analizei activităților desfășurate în cadrul organizației (activități operaționale specifice, activități de suport etc.).

5. *Estimarea resurselor disponibile.* În cadrul acesteia, coordonatorul activității de audit intern analizează din punct de vedere cantitativ și calitativ necesarul de resurse umane, respectiv competențele necesare auditorilor interni care participă la diverse misiuni și stabilește bugetul de timp orientativ al tuturor activităților proiectate pentru anul viitor.

6. *Elaborarea planului de audit intern.* În cadrul acestei etape, proiectul planului de audit se întocmește de către coordonatorul activității de audit intern, cu respectarea următoarei structuri:

- o secțiune referitoare la planificarea misiunilor de audit, de regulă în format tabelar ;
- o secțiune narativă, conținând baza legală, precum și fundamentarea planului propus și detaliile referitoare la prioritizarea activităților prevăzute în proiectul planului.

Subiect 30 REZOLVARE

A. Prezența obiectivelor auditului intern pentru evaluarea managementului riscului și controlului intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Conform Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (*Standardele*), obiectivele urmărite în cadrul misiunilor de asigurare în vederea evaluării eficienței și eficacității controalelor interne și expunerii la riscuri (Standardul 2120.A1 – *Managementul riscurilor* și Standardul 2130.A1 – *Controlul*) sunt:

- Îndeplinirea obiectivelor strategice ale organizației;
- Fiabilitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale;
- Eficacitatea și eficiența operațiunilor și a programelor operaționale;
- Protejarea activelor; și
- Conformitatea cu legi, regulamente, politici, proceduri și contracte.

B. Prezența și exemplificați controalele privind accesul la resurse și înregistrări ca activitate de

control intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Controalele privind accesul la resurse și înregistrări constau în utilizarea unor parole pentru fiecare persoană în funcție de nivelul de acces la care are dreptul, dar și în utilizarea unor carduri care restricționează accesul fizic în anumite spații sau zone.

Doar repartizarea parolilor nu este suficientă, organizația trebuind să se asigure că acestea sunt sigure (spre exemplu, suficient de complexe pentru a nu putea fi ghicite), sunt schimbate periodic (anumite firme au o politică de a le schimba o dată la 3 luni, spre exemplu) și persoanele neautorizate nu pot intra în posesia lor.

C. Prezentăți scopul evaluării riscurilor și etapa de evaluare a riscurilor de către auditorul intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Scopul evaluării riscurilor este de a stabili o ierarhie a riscurilor unei organizații care, în funcție de tolerabilitatea la risc, permite stabilirea celor mai adecvate modalități de tratare și gestionare a riscurilor.

Evaluarea preliminară a riscurilor constă în parcurgerea următoarelor etape:

- a. Evaluarea probabilității de apariție a riscului – reprezintă determinarea șanselor de apariție a unui rezultat specific. Probabilitatea este o măsură a incertitudinii.
- b. Evaluarea impactului – stabilește care sunt consecințele asupra obiectivelor urmărite dacă riscurile s-ar materializa /produce.
- c. Evaluarea expunerii la risc – reprezintă combinația dintre probabilitate și impact, pe care o poate resimți o organizație în raport cu obiectivele prestabilite, în cazul în care riscul s-ar materializa.

Expunerea la risc se calculează astfel:

$$E = P \times I$$

- E este expunerea la risc;
- P este probabilitatea de apariție a riscului;
- I este impactul asupra obiectivelor, dacă riscul s-ar materializa

Expunerea la risc este direct proporțională cu fiecare termen al produsului care îl generează, respectiv atât cu probabilitatea de apariție a riscului, cât și cu impactul acestuia asupra activității la care se referă.

Gruparea riscurilor identificate într-o organizație în funcție de expunerea la risc conduce la realizarea profilului de risc al organizației.

Evaluarea riscurilor trebuie:

- să se bazeze pe utilizarea unei scale de evaluare relevantă și consecventă (de exemplu, în 3 sau în 5 trepte);
- să aibă în vedere toate activitățile care sunt afectate de riscul respectiv;
- să facă distincția între expunerea la risc și toleranța la risc.

Pentru a evalua și cuantifica riscurile asociate diferitelor activități/acțiuni și deci implicit de a aprecia probabilitatea de apariție a riscurilor și impactul pe care acestea îl pot avea asupra obiectivelor

organizației, în cazul materializării lor, coordonatorul structurii de audit intern va stabili un set de criterii de apreciere/analiză a acestora, astfel încât toate componentele – elementele cuprinse în universul de audit să poată fi auditate într-un interval minim de trei ani.

Criteriile privind aprecierea/analiza riscurilor pot fi:

- a) Pentru aprecierea probabilității – element calitativ, ce evaluează posibilitatea de apariție a riscurilor și care se poate exprima pe o scală valorică, pe 3 sau mai multe niveluri.
De exemplu: stabilitatea cadrului normativ, complexitatea și periodicitatea operațiilor, calitatea personalului (experiență, grad de ocupare, vechime), fluctuație de personal, performanța tehnologică etc.
- b) Pentru aprecierea impactului – element cantitativ, care se realizează prin evaluarea efectelor riscului în cazul în care acesta s-ar produce și se poate exprima pe o scală valorică pe 3 niveluri, astfel: impact scăzut, impact moderat și impact ridicat.
De exemplu, pot fi utilizate următoarele criterii: pierderi de active, costuri de funcționare, întreruperea activităților, imaginea organizației etc.

În practică, fiecare organizație, în funcție de specificul și complexitatea activității, va identifica și stabili criteriile specifice pe baza cărora se va aprecia impactul asupra obiectivelor în cazul în care riscul se materializează.

Auditorul intern va evalua gradul de relevanță a criteriilor stabilite de organizație și va decide dacă se poate baza pe acest sistem de evaluare în planificarea activității de audit intern.

Subiect 31 REZOLVARE

A. Prezența obiectivelor auditului intern în cadrul misiunilor de consiliere conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Conform Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, *obiectivele urmărite în cadrul misiunilor de consiliere*, cunoscute și sub denumirea de misiuni de consultanță, sunt:

- Evaluarea eficacității proceselor de management al riscului, control și guvernare;
- Îmbunătățirea proceselor de management al riscului din cadrul organizației printr-o abordare sistematică și metodică.

B. Prezența și exemplificați procedurile de autorizare și aprobare ca activitate de control intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Este important ca organizația să aibă proceduri eficiente pentru aprobarea și autorizarea tranzacțiilor.

Spre exemplu, la retragerea de numerar dintr-un cont bancar, cel puțin două semnături și autorizări sunt necesare: una este a persoanei care operează tranzacția și cealaltă a persoanei care autorizează tranzacția și care, în mod normal, ar trebui să verifice dacă tranzacția îndeplinește toate condițiile pentru a fi autorizată (spre exemplu: dacă este documentată corespunzător). Casierul nu va elibera numerarul până la primirea dispoziției de plată autorizată corespunzător.

C. Prezența identificarea riscurilor de către auditorul intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Identificarea riscurilor de către auditorul intern constituie primul pas în crearea profilului de risc al organizației auditate. Riscurile trebuie identificate în raport cu obiectivele a căror realizare este afectată de materializarea lor.

Un sistem de obiective coerent constituie premisa pentru identificarea și definirea riscurilor. Un risc nu trebuie identificat în raport cu un singur obiectiv, el poate fi semnificativ pentru mai multe obiective ale organizației, iar impactul său poate varia în funcție de fiecare obiectiv în parte.

Astfel, se pot lua măsuri de diminuare a riscului în raport cu sistemul de obiective asupra cărora are consecințe.

Pentru un management eficace al riscurilor, *identificarea riscurilor* trebuie să capete un caracter permanent. Identificarea continuă a riscurilor este condiția necesară racordării la schimbare.

În practică, organizațiile care *au un sistem de management al riscurilor implementat* vor avea și un Registru al Riscurilor sau un Centralizator care permite corelarea dintre obiectivele specifice, activitățile corespunzătoare și riscurile asociate acestora, acțiunile întreprinse, evaluarea expunerii la risc, riscul rezidual etc. Aceste detalii derivă din Matricea de Risc a Organizației auditate.

Revizuirea modului de abordare de către organizație a gestionării riscurilor ajută coordonatorul auditului intern să decidă asupra modului de organizare și actualizare a universului de audit, care cuprinde toate ariile de risc care ar putea face obiectul auditului intern, rezultând astfel o listă a posibilelor misiuni de audit de efectuate (planul strategic/multianual).

În cazul în care organizația utilizează un *cadru mai puțin formal de gestionare a riscurilor* sau în cazul în care aceasta *nu are implementat managementul riscurilor* sau nu utilizează un cadru formal de gestionare a riscurilor, coordonatorul activității de audit intern aplică procedure proprii pentru identificarea și evaluarea riscurilor asociate diferitelor activități, procese, programe/proiecte, în scopul stabilirii unei liste a posibilelor misiuni de audit care ar putea fi incluse în planul strategic/anual.

În activitatea sa de evaluare a sistemului intern de management al riscurilor din cadrul organizației, coordonatorul activității de audit intern poate utiliza instrumente cum ar fi interviuri, sondaje, întâlniri pentru a colecta informații despre posibilele riscuri generate la diferite niveluri în cadrul organizației, atât de la structurile interne, cât și de la consiliul de administrație și de la alte părți interesate.

În procesul de analiză a riscurilor identificate, auditorul le poate grupa pe categorii de riscuri pentru o abordare unitară. Ca, de exemplu:

- a. riscuri de organizare (riscuri determinate de organizarea necorespunzătoare a structurii organizatorice și de personal);
- b. riscuri operaționale (riscuri aferente afacerii);
- c. riscuri financiare (riscul determinat de structura costului, riscul îndatorării, risc schimb valutar, risc rata dobânzii);
- d. riscuri generate de schimbări – schimbări legislative, economice, operative generate de industrie (ex. schimbare legislație producție, legislație poluare) etc.

Subiect 32 REZOLVARE

A. Prezentați și exemplificați reconcilierea ca activitate de control intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Reconcilierea, ca activitate de control, constă, printre altele, în compararea unor indicatori cu alții cu care se estimează că au legătură.

Spre exemplu, putem reconcilia cheltuielile cu salariile cu cheltuielile generate de contribuțiile sociale, existând probabilitatea de a detecta anumite omisiuni de înregistrare sau erori de calcul în cazul unor relații neobișnuite.

Se pot reconcilia atât indicatori financiari, cât și cei nefinanciari. Spre exemplu, verificând numărul de ore lucrate pe categorii de personal cu cheltuielile salariale sau cu rezultatele obținute, putem identifica anumite fraude de natură salarială.

B. Prezentați etapa de aprobare a planului de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

De regulă, în penultima ședință din an sau prima din anul următor a conducerii superioare (consiliului de administrație sau alt organ de administrare al organizației) coordonatorul activității de audit prezintă proiectul *planului de audit* pentru anul următor, spre analiză și aprobare.

De asemenea, *planul de audit* va fi trimis spre informare și către structura de management pentru a fi o dovadă că managementul este informat despre planificarea în sine.

În cazul în care conducerea superioară a organizației formulează observații asupra proiectului planului de audit, coordonatorul activității de audit intern efectuează ajustările necesare și transmite versiunea finală, spre aprobare, astfel încât planul să fie operațional la începutul anului calendaristic următor.

Pe parcursul anului, coordonatorul activității de audit intern poate modifica *planul anual de audit*, atât din inițiativă proprie, în cazul în care deține informații despre existența sau apariția unor incidente semnificative de control intern, precum și la solicitarea expresă a conducerii organizației.

Modificările din cursul anului asupra planului se efectuează cu respectarea aceluiași proceduri de informare și aprobare ca pentru planul inițial.

C. Prezentați etapa de revizuire și raportare a riscurilor conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Revizuirea riscurilor analizează dacă:

- riscurile persistă;
- au apărut riscuri noi;
- impactul și probabilitatea riscurilor au suferit modificări;
- instrumentele de control intern puse în operă sunt eficiente;
- anumite riscuri trebuie escaladate la nivele de management superioare etc.

Revizuirea trebuie să se efectueze cu o frecvență periodică, cel puțin anual, în raport cu natura instrumentelor de control ce urmează a se implementa.

Rezultatele revizuirilor trebuie raportate pentru:

- a se asigura monitorizarea continuă a situației riscurilor și
- pentru a se sesiza schimbările majore care impun modificarea priorităților.

În cazul în care organizația dispune de un sistem intern de management al riscurilor, acest pas este obligatoriu să fie efectuat de organizație, pentru o buna funcționare. Coordonatorul de audit intern va evalua toți pașii incluși în sistemul de management al riscurilor pentru a se asigura de eficiența și eficacitatea sa.

În cazul în care însă organizația nu dispune de un astfel de sistem, auditorul intern va efectua periodic și sistematic o evaluare a riscurilor și va monitoriza măsurile luate de conducerea superioară în ceea ce privește acțiunile incluse în planul de acțiune, ca urmare a măsurilor propuse.

D. Definiți managementul riscurilor conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Prin recurs la Glosarul Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (Standarde), *managementul riscurilor* reprezintă „un proces de identificare, evaluare, gestionare și control al potențialelor evenimente sau situații pentru a furniza o asigurare rezonabilă cu privire la îndeplinirea obiectivelor organizației.”

Subiect 33 REZOLVARE

A. Prezența obiectivelor auditului intern pentru îmbunătățirea procesului de guvernare conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Conform Standardelor Internaționale pentru Practică Profesională a Auditului Intern adoptate de CAFR, *obiectivele* urmărite în cadrul misiunilor de asigurare, în scopul îmbunătățirii procesului de guvernare (Standardul 2110 – *Guvernarea*), sunt:

- Promovarea unei conduite etice adecvate și a valorilor corespunzătoare în cadrul organizației;
- Asigurarea unui management eficace al performanței în cadrul organizației și al asumării răspunderii;
- Comunicarea informațiilor privind riscul și controlul către structurile corespunzătoare din organizație; și
- Coordonarea activităților și comunicarea informațiilor între consiliul de administrație, auditorii interni și externi și managementul organizației.

B. Prezența etapei de deschidere a misiunii de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

În cadrul ședinței de deschidere a misiunii, echipa de audit abordează, în principal, următoarele subiecte:

- a) obiectivul general și sfera de cuprindere a misiunii;
- b) calendarul estimativ al misiunii;
- c) aspecte legate de comunicarea pe parcursul misiunii, inclusive modalitatea de comunicare și persoanele de contact desemnate (de exemplu, pentru solicitare documente, acces la active și

- alte), precum și eventualele aspecte semnificative, ce se pot schimba pe parcursul misiunii (de exemplu, modificarea obiectivului misiunii sau a programului de audit și altele);
- d) strategia de dezvoltare și evoluție a structurii auditate; obiectivele principale și prioritățile pe care conducerea le are în vedere;
 - e) riscurile pe care conducerea structurii auditate le apreciază ca semnificative și, legat de acestea, preocupările cele mai importante ale conducerii și zonele în care își concentrează cel mai mult eforturile și resursele;
 - f) condițiile în care se desfășoară procesul auditat din punct de vedere operațional și infrastructura ce servește procesul (de exemplu, implementarea de noi proiecte sau sisteme IT);
 - g) eventuale solicitări specifice ale conducerii structurii auditate pentru echipa de audit, respectiv aspecte punctuale sau de interes, pe care auditorii să le investigheze în mod special;
 - h) stadiul de implementare a recomandărilor auditului intern, precum și ale auditului extern, formulate pentru procesul auditat cu ocazia misiunilor anterioare;
 - i) alte subiecte apreciate ca fiind de interes special pentru echipa de audit, la propunerea coordonatorului de misiune.

Principalele aspecte discutate în cadrul ședinței de deschidere sunt consemnate într-o minută și sunt transmise conducerii structurii auditate, pentru confirmare.

Într-o perioadă de timp limitată, conducerea structurii auditate trebuie să formuleze și să transmită echipei de audit intern eventualele sale observații asupra conținutului minutei.

În cazul necomunicării unui răspuns, se consideră că informațiile cuprinse în document sunt confirmate. Ședința de deschidere a misiunii este recomandat să se organizeze la structura auditată.

C. Prezentări structura Raportului de Audit intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern.

Din punct de vedere structural, *Raportul de audit intern* trebuie să include cel puțin următoarele capitole:

1. Introducere:

- i. Obiective urmărite
- ii. Detalii logistice de derulare a misiunii
- iii. Confirmarea independenței echipei de audit intern
- iv. Bugetul de timp disponibil
- v. Structura auditată și baza de informații
- vi. Eventuale limitări (doar dacă e cazul)
- vii. Alte informații relevante

2. Prezentare succintă a principalelor observații

Acest capitol din raport prezintă opinia finală și face trimitere la observațiile cheie detaliate în capitolul următor. Este de regulă relevant celor din conducerea superioară pentru a facilita parcurgerea mai rapidă a aspectelor cheie și înțelegerea opiniei exprimate de auditorul intern.

Din punct de vedere al formatului, aceasta poate avea formă tabelară sau poate fi narativă.

3. Observații detaliate

Acestea pu fi prezentate în format tabelar sau narativ, după modelul propriu, unde se vor include cel puțin informații despre:

- i. Activitatea verificată

- ii. Observație
- iii. Risc
- iv. Recomandare
- v. Răspunsul structurii auditate
- vi. Perioada de implementare propusă de structura auditată

4. *Alte informații relevante* (ca, de exemplu, anexe sau exemple de documente pentru înțelegerea observațiilor/comentariilor/recomandărilor).

Subiect 34 REZOLVARE

A. Prezentăți etapa de realizare efectivă a misiunii de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Etapa de realizare efectivă a misiunii de audit intern constă în identificarea, analiza, evaluarea și documentarea informațiilor necesare pentru îndeplinirea obiectivelor misiunii.

În cadrul acestei etape se desfășoară cel puțin următoarele activități:

- Efectuarea testărilor, aplicarea tehnicilor și procedurilor stabilite prin Programul de lucru al misiunii;
- Colectarea probelor de audit;
- Revizuirea analizei de risc anterioare sau efectuarea unei analize mai detaliate pentru a ne asigura de completitudine în procedurile aplicate;
- Evidențierea în documentele de lucru ale misiunii de audit intern a rezultatelor obținute din efectuarea procedurilor de audit intern aplicate, precum și a celorlalte informații relevante ale misiunii;
- Verificarea și revizuirea probelor de audit obținute;
- Formularea concluziilor și discutarea acestora cu structura auditată, pe baza rezultatelor procedurilor de audit intern efectuate;
- Discutarea constatărilor cu conducerea structurii auditate.

Toate aceste operațiuni au ca scop obținerea de către echipa de audit a unor informații suficiente, utile, credibile și relevante pentru a avea o fundamentare a observației asupra obiectivului general al misiunii.

Pentru obținerea probelor de audit, echipa de audit efectuează testele, respectiv aplică tehnicile și procedurile stabilite prin programul de audit, în mod sistematic și metodic, cele mai uzuale dintre acestea fiind: interviul, observarea, inspecția la fața locului, investigarea, verificarea, testele tip *walk-through* (validare a procedurii în sine pe baza unui eșantion aleatoriu de tranzacții), examinarea documentelor și înregistrărilor, analiza datelor și informațiilor, reefectuarea sau recalcularea, confirmarea, urmărirea și procedurile analitice.

Obținerea informațiilor este facilitată de o comunicare deschisă cu personalul structurii auditate. De asemenea, tehnicile de obținere a informațiilor sunt documentate în manualul de politici și proceduri ale auditului intern.

Auditorii pot aplica procedurile mai sus-menționate pe o populație de date, informații sau înregistrări, testând integral sau pe bază de eșantion, caz în care vor utiliza tehnici de eșantionare adecvate.

Auditorul intern va documenta procedurile efectuate și observațiile sale în foi de lucru specifice, care se vor arhiva într-un dosar de lucru distinct pe fiecare misiune de audit intern. Documentarea poate conține, pe lângă foi de lucru și scheme logice, și documentație care susține/justifică observațiile făcute și recomandările propuse etc.

Deși foile de lucru diferă în funcție de procedura efectuată, este important ca din foaia de lucru să reiasă clar: obiectiv, procedura aplicată, populația verificată, observația făcută, riscul estimat de auditor și recomandarea propusă.

Este foarte important ca foaia de lucru să ofere baza pentru observațiile care se vor include în raport și să permită o trasabilitate rapidă la sursa informațiilor. De aceea, pentru ușoara trasabilitate, se pot utiliza referințe similare celor din dosarele de audit financiar, care vor permite conectarea diverselor secțiuni din dosarul de lucru sau conectarea cu sursa informației.

În baza rezultatelor procedurilor de audit efectuate, auditorii interni trebuie să formuleze concluzii asupra fiecărui obiectiv detaliat din programul de audit ca să poată întocmi raportul lor.

Realizarea misiunii apelează la competențele și abilitățile profesionale ale coordonatorului activității de audit intern și ale membrilor echipei.

B. Prezentări rolul programului de îmbunătățire a calității auditului intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Programul de asigurare și îmbunătățire a calității are rolul de a permite o evaluare a conformității activității de audit intern cu:

- Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern;
- Codul de Etică.

În practică, procedurile privind *asigurarea și îmbunătățirea calității activității de audit intern* elaborate de auditorii interni trebuie să cuprindă aspecte privind modul de elaborare și implementare a programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern.

Prin elaborarea *programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern* se evaluează eficiența și eficacitatea activității de audit intern și se identifică oportunitățile de îmbunătățire.

C. Prezentări transferarea(externalizare) riscurilor ca strategie de răspuns la risc a organizațiilor conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Această strategie de răspuns la risc constă în încredințarea gestionării riscului unui terț care are expertiza necesară gestionării aceluși risc, încheindu-se în acest scop un contract.

Prin aceasta se urmărește, pe de o parte, micșorarea expunerii organizației, iar, pe de altă parte, gestionarea eficace a riscului de către un terț specializat. Această opțiune este benefică mai ales în cazul riscurilor financiare și patrimoniale.

Cel mai cunoscut exemplu de transfer al riscurilor îl constituie contractele de asigurare.

Subiect 35 REZOLVARE

A. Prezența etapei de verificare finală și revizuire a execuției misiunii de audit intern conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Înainte de finalizarea misiunii de audit intern, conducătorul misiunii procedează la *verificarea și revizuirea execuției programului de audit*, determinând dacă s-au efectuat integral procedurile de audit stabilite inițial prin programul de audit, precum și suficiența, utilitatea, relevanța și credibilitatea rezultatelor acestor proceduri pentru atingerea obiectivului general al misiunii, respectiv, asigurarea calității corespunzătoare a probelor de audit obținute.

Acesta este un proces continuu, care începe cu planificarea și se continuă pe tot parcursul misiunii.

Coordonatorul activității de audit intern revizuieste la final foile de lucru și evaluează nivelul de îndeplinire a criteriilor de calitate pentru informațiile obținute

Documentarea conformării se face prin foile de lucru, întocmite manual sau electronic, inițializate de membrul echipei care a efectuat procedura respectivă și contrasemnate de coordonatorul activității de audit.

B. Prezența acceptării (tolerării) riscurilor ca strategie de răspuns la risc a organizațiilor conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Acest tip de răspuns la risc constă în neadoptarea unor măsuri de control al riscurilor și este adecvat pentru riscurile inerente a căror expunere este mai mică decât toleranța la risc.

Acceptarea (tolerarea) riscurilor este o strategie de răspuns la risc recomandată pentru riscurile cu expunere scăzută.

În cazul riscurilor cu expunere medie sau mare acceptarea riscurilor este inadecvată și, de aceea, în astfel de situații, opțiunea trebuie temeinic justificată.

C. Prezența etapei de monitorizare a progresului/urmărirea implementării recomandărilor efectuate de către auditorii interni conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Urmărirea implementării recomandărilor efectuate de către auditorii interni este procesul subsecvent comunicării către organizație a opiniei generale asupra rezultatelor misiunii de audit intern, prin care se constată caracterul adecvat, eficacitatea și oportunitatea acțiunilor întreprinse de către conducerea structurii auditate pentru implementarea recomandărilor formulate de auditorul intern.

Coordonatorul activității de audit intern decide asupra celei mai adecvate abordări pentru urmărirea modului în care sunt implementate recomandările formulate în comunicările cu conducerea organizației sau cu consiliul.

Din punct de vedere practic, acest proces trebuie să fie derulat în mai multe *etape*:

- a. stabilirea unei proceduri / reguli de urmărire a implementărilor, prin care să se urmărească:
 - i) intervalul de timp în care se așteaptă răspunsul conducerii organizației a observațiile/recomandările formulate de auditorul intern;
 - ii) care sunt criteriile de evaluare și probitatea răspunsului conducerii;
 - iii) cum se poate aprecia rezultatul implementării;
 - iv) procesul de comunicare cu cel mai adecvat nivel al conducerii superioare sau consiliu și acțiunile pentru clarificarea răspunsurilor nesatisfăcătoare.
- b. obținerea din partea structurii auditate a unui *referat/notă /raport al structurii auditate asupra gradului de implementare a recomandărilor agreeate*. Acest document este unul informal și reprezintă o declarație a structurii auditate pe propria răspundere cu măsurile întreprinse până la data monitorizării.
- c. monitorizarea efectivă a stadiului de implementare, conform celor agreeate în raportul de audit și celor declarate de structura auditată;
- d. comunicarea rezultatelor monitorizării ulterioare, atât către structura auditată, cât și către conducerea superioară.

În etapa „*Monitorizarea progresului*” valoarea adăugată a activității de audit intern trebuie să demonstreze oportunitatea și calitatea recomandărilor propuse, care se regăsesc în contribuția la îmbunătățirea performanțelor structurii auditate.

Rezultatele finale periodice se comunică structurii auditate și conducerii superioare / consiliului organizației.

Pentru recomandările nerealizate în cadrul termenului de implementare, în funcție de nivelul de risc al constatărilor (la care s-au formulat respectivele recomandări), conducerea structurilor organizatorice auditate este înștiințată în scris (în format fizic sau electronic), cu confirmarea primirii.

Dacă, în situații excepționale, structurile organizației apreciază că, din motive obiective (apărute ulterior finalizării misiunii de audit), sunt în imposibilitatea de a implementa anumite recomandări, care fac obiectul „Planului de măsuri”, conducerea respectivelor structuri trebuie să comunice auditorului intern, în scris, acest fapt.

În corespondența trimisă auditorului intern, conducerea structurii organizatorice trebuie să indice noul termen la care se angajează să implementeze recomandările, precum și, punctual, măsurile de îmbunătățire ce vor fi întreprinse, dacă acestea diferă de cele agreeate prin raportul de audit sau în planul de măsuri inițial emis.

În situația în care, în urma monitorizării, auditorul intern identifică recomandări neimplementate, aferente unor constatări cu nivel de risc ridicat, apreciat de auditorul intern ca inacceptabil pentru organizație, aceasta se va menționa distinct, în cuprinsul rapoartelor / comunicărilor aferente.

Subiect 36 REZOLVARE

A. Prezența etapei de elaborarea programului de lucru a misiunii de audit intern conform *Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*

Programul de lucru al misiunii reprezintă un document elaborat pentru fiecare misiune de audit intern, cu scopul de a asigura, în mod metodic și sistematic, desfășurarea în bune condiții a misiunii, cu respectarea etapelor și procedurilor stabilite pentru realizarea obiectivelor aprobate.

În cadrul Programului de lucru, pentru fiecare obiectiv se stabilesc activitățile, perioadele de efectuat, repartizarea responsabilităților între membrii echipei, precum și resursele alocate.

Coordonatorul activității de audit intern poartă responsabilitatea elaborării programului de lucru și monitorizează îndeplinirea acestuia.

Programul de lucru poate fi actualizat / modificat / completat, în funcție de concluziile și constatările apărute pe parcursul derulării misiunii.

B. Prezența etapei misiunii de audit intern "Comunicarea acceptării riscurilor" conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

În cadrul misiunii de audit intern coordonatorul misiunii de audit intern trebuie să considere:

- identificarea de către auditorul intern a riscurilor generale inițiale, care se referă la evaluarea impactului față de realizarea obiectivelor organizației;
- stabilirea de către auditorul intern a riscurilor specifice pentru fiecare misiune de audit intern, care se referă la particularizarea impactului asupra realizării obiectivelor structurii/structurilor auditată/auditate;
- măsuri de reducere a riscului identificat prin „Monitorizarea progresului”;
- aprecierea riscului rezidual, ca risc ce se poate evalua după implementarea/aplicarea măsurilor corective, ca diferență între riscul inițial identificat de auditorul intern și riscul rămas după aplicarea măsurilor corective;
- comparație cu riscul acceptat de organizație.

Având în vedere responsabilitățile în cadrul guvernantei, conducerea superioară / consiliul ar trebui să aibă responsabilitatea și să aprecieze nivelurile de risc acceptate pentru realizarea obiectivelor stabilite, astfel încât să se justifice continuitatea activității.

În activitatea auditorului intern, ar putea fi avute în vedere, cel puțin pentru realizarea imediată a obiectivelor de activitate și performanță, riscuri acceptate privind:

- afectarea reputației organizației;
- acțiuni în dauna oamenilor (populației sau a angajaților – legate de exemplu de protecția mediului);
- nerespectarea conformității cu reglementările în vigoare, amenzi sau sancțiuni financiare sau contractuale;
- denaturări semnificative în situațiile financiare;
- fraudă sau alte acte ilegale;
- impedimente semnificative pentru atingerea obiectivelor strategice ale organizației.

C. Prezența evaluării externe, componentă a programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Evaluările externe trebuie realizate cel puțin o dată la 5 ani, de către un evaluator calificat independent sau de către o echipă de evaluare din afara organizației, conform Standardul Internațional pentru Practica Profesională a Auditului Intern 1312 – *Evaluările externe*.

Evaluările externe pot fi realizate prin intermediul unei evaluări externe complete sau printr-o autoevaluare cu validare independentă externă.

Evaluatorul extern trebuie să concluzioneze asupra conformității cu Codul de etică și cu Standardele; evaluarea externă poate include și comentarii de natură operațională sau strategică.

124

Un evaluator sau o echipă de evaluare calificată demonstrează competență în două domenii: în practica profesională a auditului intern și în procesul de evaluare externă.

Competența poate fi demonstrată prin combinarea experienței și cunoștințelor teoretice dobândite. Experiența dobândită în organizații având mărime, complexitate, sector sau domeniu de activitate similare, precum și aspectele tehnice sunt mai importante decât o experiență relevantă, dar mai redusă.

În cazul unei *echipe de evaluare*, fiecare membru în parte nu trebuie să dețină toate competențele; echipa în sine, ca întreg, trebuie să dețină calificările necesare.

Coordonatorul activității de audit intern aplică raționamentul profesional pentru a aprecia dacă evaluatorul sau echipa de evaluare au competența necesară.

Independența unui evaluator sau a unei echipe de evaluare presupune ca aceștia să nu aibă un conflict de interese, în fapt sau în aparență, și să nu facă parte sau să se afle sub controlul organizației a cărei activitate de audit intern este evaluată.

a) În cazul în care *structura de audit intern este internalizată*, având în vedere nevoia de transparență și evitarea conflictelor de interese aparente sau potențiale, coordonatorul structurii ar trebui să încurajeze supravegherea procesului de evaluare externă de către consiliul de administrație.

În fapt, coordonatorul structurii de audit intern trebuie să discute cu conducerea superioară despre:

- modalitatea și frecvența evaluării externe; și
- calificările și independența necesare evaluatorului extern sau echipei de evaluare, inclusiv orice eventual conflict de interese.

b) În cazul în care *structura de audit este externalizată*, posibilitatea implicării conducerii superioare a fiecărei organizații auditate în procesul de evaluare ridică o problemă logistică în ceea ce privește buna funcționare a auditorului intern, acesta trebuind să găsească un evaluator independent care să fie validat de toate organizațiile auditate.

În practică, opinăm că prin asumarea contractuală, coordonatorul structurii de audit intern își asumă responsabilitatea îndeplinirii Standardelor Internaționale și ca atare va decide asupra selectării unui evaluator independent, cu o calificare relevantă și care poate efectua această revizuire fără a prejudicia poziționarea în piață a niciunei părți implicate și fără a leza interesele economice.

În România, conform cadrului legal aplicabil, organismul de reglementare pentru activitatea de audit intern este CAFR. Ca atare, prin Normele interne, CAFR poate efectua o dată la 3 ani o revizuire a

sistemului intern de calitate al membrilor săi și va verifica respectarea Normelor profesionale de către aceștia.

Această revizuire poate concluziona asupra conformității sistemului de calitate cu cerințele Standardelor internaționale de audit intern numai în măsura în care misiunea de revizuire se face în acord cu cerințele Standardului 1321 „*Utilizarea sintagmei «în conformitate cu Standardele internaționale pentru practica profesională a auditului intern»*”.

Auditorii interni externalizați vor raporta conducerii superioare a organizației auditate (beneficiarul serviciilor de audit intern) despre rezultatele evaluărilor externe, deoarece în final aceasta este responsabilă de buna funcționare a funcției de audit intern în cadrul organizației în sine.

Subiect 37 REZOLVARE

A.Prezentați etapa "Ședința de conciliere a observațiilor și de închidere a misiunii" conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Echipa de audit împreună cu conducerea structurii auditate sau cu responsabilul procesului sau al activității auditate se întâlnesc într-o ședință de închidere pentru a se prezenta și discuta opiniile și recomandările propuse în proiectul raportului de audit intern.

Echipa de audit intern analizează și evaluează punctele de vedere ale structurii auditate și/sau documentele suport oferite spre clarificări ulterioare.

În cazul unor neînțelegeri din partea echipei sau omisiuni și dacă părțile agreează pozitiv în sensul revizuirii, proiectul inițial de raport poate suferi modificări astfel încât varianta finală să poată răspunde cât mai corect obiectivelor misiunii de audit intern.

Dacă în urma evaluării se apreciază că argumentele prezentate sunt parțial sau integral nefondate și se decide neacceptarea poziției structurii auditate, echipa de audit invită conducerea structurii la o ședință de conciliere, în perioada imediat următoare, pentru clarificarea și soluționarea aspectelor asupra cărora există puncte de vedere divergente.

Dacă în urma ședinței de conciliere divergențele de opinie persistă, se va menționa acest lucru în versiunea finală a raportului de audit intern, alături de motivele prezentate de structura auditată și de punctele de vedere exprimate de responsabilul acesteia.

Tot ca urmare a procesului de conciliere finală, conducerea structurilor auditate răspunde auditorului intern, în scris, indicând datele și informațiile relevante, ce atestă punerea în aplicare a recomandărilor și orice altă informație utilă ce vizează acest scop, împreună cu documentele de suport aferente, după caz. Acest pas se documentează într-un „Plan de măsuri/ acțiune al organizației pentru diminuarea riscurilor inerente identificate”.

În practică, planul de măsuri pentru implementarea recomandărilor împreună cu raportul de audit se discută în ședința de conciliere, în cadrul căreia se stabilește calendarul de implementare a recomandărilor împreună cu structura auditată (adică recomandările și termenele de implementare).

După finalizarea raportului de audit, în misiuni distincte de „*follow-up*” periodice, cel puțin anual se monitorizează implementarea recomandărilor formulate în rapoartele de audit și planurile de acțiune pentru implementarea recomandărilor, în termenele agreeate cu structurile auditate.

Raportul în versiunea sa finală agreată/conciliată este trimis mai departe spre informare conducerii superioare și supus unei discuții clarificatoare cu aceasta.

B. Prezența autoevaluarea, componentă a programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern

Ca urmare a procesului intern de evaluare și monitorizare a calității, coordonatorul de audit intern emite o autoevaluare – respectiv o declarație de conformitate cu Standardele IIA.

Această autoevaluare este un instrument de autoevaluare internă care obligă etic și moral coordonatorul structurii de audit intern să declare corect care este statusul de calitate al structurii pe care o reprezintă.

Declarația se va completa la cerere, doar în cazul unei evaluări externe, când terța parte va cere o astfel de declarație sau când există un audit de conformitate a calității de la autoritatea de reglementare.

Pentru fiecare element din declarația de autoevaluare, coordonatorul structurii de audit intern va completa nivelul de conformare aferent:

- **Nivelul 1 – „se conformează, în general”**, este cel mai înalt nivel de asigurare și indică faptul că activitatea de audit intern are un statut, proceduri interne și metodologii care sunt considerate a fi în conformitate cu Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern. Cu toate acestea, pot exista unele oportunități de îmbunătățire cu privire la activitatea desfășurată;
- **Nivelul 2 – „parțial conform”** indică faptul că echipa de evaluare a ajuns la concluzia că sunt realizate toate demersurile necesare conformării cu cerințele Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, însă există condiții semnificative de îmbunătățire cu privire la activitatea desfășurată;
- **Nivelul 3 – „neconformă/nu se conformează”** indică faptul că deficiențele identificate în urma misiunii de autoevaluare a calității activității de audit intern sunt considerate a fi atât de semnificative încât afectează în mod serios sau împiedică realizarea activității de audit intern, în totalitate sau în zone semnificative ale responsabilităților sale.

De asemenea, vor fi prezentate distinct oportunități de îmbunătățire cu privire la activitatea desfășurată și situațiile de neconformitate, dacă este cazul.

La final se va concluziona asupra autoevaluării generale, ca o medie a nivelelor declarate.

ETICĂ PROFESIONALĂ ȘI INDEPENDENȚĂ

Subiect 1 – REZOLVARE

a) principiul competenței profesionale și atenției cuvenite

Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite, care îi impune acestuia:

- a) Să dobândească și să mențină cunoștințele și abilitățile profesionale la nivelul cerut pentru a se asigura că un client sau o organizație angajatoare primește servicii profesionale competente, bazate pe standardele tehnice și profesionale curente și legislația relevantă și*
- b) Să acționeze cu atenția necesară și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.*

Punerea în slujba clienților și a organizațiilor angajatoare cu competență profesională impune exercitarea unui raționament solid în aplicarea cunoștințelor și a abilităților profesionale atunci când desfășoară o activitate profesională.

Cunoștințele și abilitățile necesare unei activități profesionale diferă în funcție de natura activității desfășurate. De exemplu, în plus față de aplicarea oricăror cunoștințe tehnice relevante pentru activitatea profesională, abilitățile interpersonale, de comunicare și organizaționale facilitează interacțiunea profesionistului contabil cu entitățile și persoanele cu care acesta intră în contact.

Menținerea competenței profesionale impune o cunoaștere și o înțelegere permanentă a evoluțiilor tehnice, profesionale, de afaceri și legate de tehnologie relevante pentru activitatea derulată de profesionistul contabil. Dezvoltarea profesională continuă îi dă posibilitatea profesionistului contabil să își dezvolte și să își mențină capacitățile de a acționa competent în mediul profesional

Diligența implică responsabilitatea de a acționa în concordanță cu cerințele unei sarcini, cu atenție, meticulos și prompt.

Atunci când este cazul, un profesionist contabil trebuie să înștiințeze clienții, organizația angajatoare sau alți utilizatori ai activităților sau serviciilor profesionale ale acestuia, cu privire la limitările inerente activităților și să explice implicațiile acestora.

b) Aspecte legate de asigurarea respectării principiului competenței profesionale și atenției cuvenite în cadrul Legii nr. 162/2017

- 1. Prin examenul de competență profesională trebuie să asigure verificarea nivelului necesar de cunoștințe teoretice în domeniile relevante pentru auditul statutar, precum și a capacității de a aplica în practică cunoștințele teoretice. Examenul se susține sub formă scrisă.*

2. Prin obligațiile referitoare la **formarea continuă**:

Auditorii financiari trebuie să participe la programe adecvate de formare continuă pentru a-și menține cunoștințele teoretice, competențele și valorile profesionale la un nivel suficient de înalt.

ASPAAS organizează programele de formare continuă pentru auditorii financiari sau CAFR ca urmare a delegării.

Nr. de 60 de ore de formare continuă structurată și 60 de ore de formare continuă nestructurată pe parcursul a 3 ani.

Nerespectarea cerințelor privind formarea continuă constituie abatere administrativă și se sancționează.

3. **În cap IV : Etica profesională**, independența, obiectivitatea, confidențialitatea și secretul profesional

Toți auditorii financiari și toate firmele de audit respectă principiile de etică profesională, care se referă cel puțin la funcția lor în interesul public, integritatea și obiectivitatea lor, competența lor profesională și atenția cuvenită, astfel cum sunt stabilite prin Codul etic adoptat de către ASPAAS.

*Auditorul financiar sau firma de audit trebuie să își păstreze **scepticismul profesional** pe tot parcursul auditului, admițând posibilitatea unor erori materiale ca urmare a faptelor sau a conduitei care indică nereguli, inclusiv fraude sau erori, indiferent de experiența anterioară a auditorului sau a firmei de audit în ceea ce privește corectitudinea și integritatea personalului de conducere și a persoanelor responsabile cu administrarea entității auditate.*

Auditorul financiar sau firma de audit își păstrează scepticismul profesional mai ales în situația în care evaluează estimările personalului de conducere al entității auditate privind determinarea valorii juste, deprecierea activelor, provizioanele și fluxurile de trezorerie viitoare relevante pentru capacitatea entității de a-și continua activitatea.

4. **Cerințe de organizare internă**

Un auditor financiar sau o firmă de audit trebuie să respecte următoarele cerințe de organizare:

- *un auditor financiar sau o firmă de audit trebuie să pună în aplicare proceduri administrative și contabile adecvate, **mecanisme interne de control de asigurare a calității**, proceduri eficiente de evaluare a riscurilor, măsuri de protecție pentru sistemele de prelucrare a informațiilor, precum și un control eficient.*
- *un auditor financiar sau o firmă de audit trebuie să instituie politici și proceduri corespunzătoare pentru a se asigura că **salariații săi și orice alte persoane fizice ale căror servicii se află la dispoziția sa ori sub controlul său și care sunt implicate direct în activitățile de audit statutar dețin cunoștințele și experiența corespunzătoare pentru a îndeplini sarcinile atribuite.***

c) **Prezentați dispozițiile și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual pentru independență în cazul misiunilor de audit și revizuire**

prevăzute de Codul etic (în corelație cu și prevederile din Legea nr. 162/2017) din perspectiva:

c1) angajarea la un client de audit;

Aspecte generale

Ar putea fi generată o amenințare de familiaritate sau de intimidare dacă oricare dintre următoarele persoane a ocupat o poziție de membru al echipei de audit sau de partener al firmei ori al unei firme din rețea:

- *Un director sau un responsabil al clientului de audit.*
- *Un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.*

Asigurarea că nu există legături semnificative între foștii parteneri și membrii echipei (când fostul partener s-a alăturat clientului).

Dacă un fost partener al firmei sau al firmei din rețea s-a alăturat unei entități într-una dintre pozițiile descrise mai sus, iar entitatea devine ulterior un client de audit al firmei.

Măsuri de protecție - exemplificare:

- *Modificarea planului de audit.*
- *Alocarea unor persoane pentru echipa de audit care să aibă suficientă experiență în legătură cu persoana care s-a alăturat clientului.*
- *Revizuirea activității fostului membru al echipei de audit de către un revizor adecvat.*

*Este generată o amenințare de interes propriu atunci când **un membru al echipei de audit participă la misiunea de audit**, deși acesta știe că există **posibilitatea de a se alătura clientului** sau are certitudinea că va face acest lucru la un moment dat în viitor.*

Măsură de protecție - revizuirea de către un revizor adecvat a oricăror raționamente semnificative făcute de persoana respectivă în perioada în care a făcut parte din echipă.

Aspecte legate de entități de interes public

Cod etic:

O persoană care a fost un partener-cheie/Senior Partner/Managing Partner de audit în legătură cu un client de audit care este o entitate de interes public se alătură clientului în calitate de:

- *Un director sau un responsabil al clientului de audit.*
- *Un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie,*

independența este compromisă, cu excepția cazului în care, după ce persoana respectivă încetează să mai fie un partener-cheie de audit:

- (i) Clientul de audit a emis situații financiare auditate care acoperă o perioadă de cel puțin douăsprezece luni; și*
- (ii) Persoana respectivă nu a fost un membru al echipei de audit care a auditat acele situații financiare.*

Aspecte legate de entități de interes public (Legea 162/2017)

Înainte de expirarea unei perioade de cel puțin un an sau, în cazul auditului statutar al unor entități de interes public, a unei perioade de cel puțin **2 ani de la încetarea activității sale** în calitate de auditor financiar sau de partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit, auditorul financiar sau partenerul-cheie de audit care efectuează un audit statutar în numele unei firme de audit:

- a) nu preia o funcție-cheie în conducerea entității auditate;
- b) nu devine, după caz, membru al comitetului de audit al entității auditate sau al unui organism cu atribuții echivalente cu cele ale unui comitet de audit;
- c) nu devine membru neexecutiv al organismului administrativ sau al organismului de supraveghere al entității auditate.

Pentru **alte misiuni de audit statutar** decât cele la entitățile de interes public- termenul este de **1 an** (în loc de 2 ani).

c2) servicii recente pentru un client de audit.

Dacă un membru al echipei de audit a deținut recent poziția de director, responsabil sau angajat al clientului de audit, ar putea fi generată o **amenințare de interes propriu**, de autorevizuire sau de familiaritate.

Pe parcursul perioadei acoperite de raportul de audit

Echipa de audit nu trebuie să includă nicio persoană care, pe parcursul perioadei acoperite de raportul de audit:

- (a) A ocupat o poziție de director sau responsabil al clientului de audit; sau
- (b) A fost un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Servicii înaintea perioadei acoperite de raportul de audit

Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate dacă, înainte de perioada acoperită de raportul de audit, un membru al echipei de audit:

- (a) A ocupat o poziție de director sau responsabil al clientului de audit; sau
- (b) A fost un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

De exemplu, ar fi generată o amenințare în cazul în care o decizie luată sau o activitate realizată de persoana respectivă în perioada anterioară, atunci când era angajat al clientului, trebuie evaluată în perioada curentă ca parte a misiunii de audit curente.

Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:

- Poziția deținută de persoana respectivă în cadrul clientului.
- Perioada de timp care a trecut de când persoana a plecat de la client.
- Rolul membrului echipei de audit.

O măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate este revizuirea activității efectuate de membrul echipei de audit de către un revizor adecvat.

Conform Legii 162/2017 - Înainte de a accepta sau de a continua o misiune de audit statutar, auditorul financiar sau firma de audit evaluează și documentează următoarele: [...] existența amenințărilor la adresa independenței sale și măsurile de protecție aplicate pentru a atenua amenințările respective.

Subiect 2 – REZOLVARE

a) Principiul confidențialității conform Codului etic.

a1) Prezentarea principiului confidențialității și

Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul confidențialității, care îi impune acestuia să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite pe parcursul relațiilor profesionale și de afaceri. Un profesionist contabil trebuie:

- (a) Să fie conștient de posibilitatea unor prezentări neintenționate de informații, inclusiv într-un mediu social, și mai ales față de un asociat de afaceri apropiat sau de o rudă apropiată ori directă,*
- (b) Să păstreze confidențialitatea informațiilor din firma sau organizația angajatoare,*
- (c) Să păstreze confidențialitatea informațiilor divulgate de un potențial client sau de o potențială organizație angajatoare și*
- (d) Să ia măsuri rezonabile pentru a se asigura că angajații sub controlul său, și persoanele de la care primește consiliere și asistență, se conformează obligației sale de a păstra confidențialitatea.*

Păstrarea confidențialității informațiilor dobândite pe parcursul relațiilor profesionale și de afaceri implică, din partea profesionistului contabil, luarea de măsuri adecvate în vederea protejării confidențialității acestora în cadrul colectării, utilizării, transferului, stocării sau păstrării, diseminării și distrugerii în baza legii.

a2) aspectele legate de divulgare

Un profesionist contabil nu trebuie:

- (a) Să divulge informații confidențiale dobândite pe parcursul relațiilor profesionale și de afaceri,*
- (b) Să utilizeze informațiile confidențiale dobândite pe parcursul relațiilor profesionale și de afaceri în avantajul său, al firmei, al organizației angajatoare sau al unei terțe părți,*
- (c) Să utilizeze sau să divulge orice informații confidențiale, fie dobândite sau primite pe parcursul unei relații profesionale sau de afaceri, după ce respectiva relație s-a încheiat și*

- (d) Să utilizeze sau să divulge informații care fac obiectul obligației de confidențialitate, indiferent dacă respectivele informații au devenit disponibile public, fie într-un mod corect, fie incorect.

Un profesionist contabil poate divulga sau utiliza informații confidențiale când:

- (a) Există o obligație legală sau profesională sau un drept pentru a proceda astfel sau
- (b) Acesta este autorizat de client sau de orice persoană cu autoritatea de a permite divulgarea sau utilizarea informațiilor confidențiale, fără a exista o interdicție legală sau de reglementare în acest sens.

Confidențialitatea servește interesul public deoarece facilitează libera circulație a informațiilor de la clientul profesionistului contabil sau organizația angajatoare către profesionistul contabil, înțelegând că informația nu va fi divulgată unei terțe părți. Totuși, profesioniștilor contabili li se impune sau li s-ar putea impune să divulge informații confidențiale, sau astfel de divulgări de informații ar putea fi adecvate în următoarele situații:

- (a) Divulgarea informațiilor este prevăzută de lege sau de reglementări, de exemplu:
- (i) Furnizarea documentelor sau a altor probe în cursul unor proceduri legale sau
- (ii) Sesizarea autorităților publice adecvate cu privire la eventuale încălcări ale legii și
- (b) Există o obligație profesională sau un drept de a divulga sau utiliza informațiile, atunci când nu există o interdicție legală sau de reglementare în acest sens:
- (i) Pentru a se conforma controlului calității efectuat de un organism profesional,
- (ii) Pentru a răspunde unei anchete sau unei investigații efectuate de un organism profesional sau de un organism de reglementare,
- (iii) Pentru a proteja interesele profesionale ale unui profesionist contabil în cursul procedurilor legale sau
- (iv) Pentru a se conforma cu standardele tehnice și profesionale, inclusiv cu cerințele de etică.

Atunci când se determină dacă pot fi divulgate informații confidențiale, factorii care trebuie luați în considerare, în funcție de circumstanțe, includ:

- Măsura în care interesele oricăror alte părți, inclusiv ale părților terțe ale căror interese ar putea fi afectate, pot fi lezate în cazul în care clientul sau organizația angajatoare este de acord cu divulgarea informațiilor de către profesionistul contabil.
- Măsura în care toate informațiile relevante sunt cunoscute sau susținute, pe cât posibil. Factorii care afectează decizia de a divulga sau utiliza informațiile includ:
 - Fapte nefondate.
 - Informații incomplete.
 - Concluzii nefondate.
- Mijloacele propuse de comunicare a informațiilor.

- *Măsura în care părțile cărora urmează să li se acorde acces la informații sau către care vor fi divulgate informațiile sunt beneficiarii adecvați.*
- *Orice lege sau reglementare aplicabilă (inclusiv cele care guvernează confidențialitatea) dintr-o jurisdicție unde ar fi permisă divulgarea și, dacă este diferită, dintr-o jurisdicție de unde provin informațiile confidențiale.*

Circumstanțele în care o firmă sau o organizație angajatoare solicită autorizarea de a utiliza sau divulga informații confidențiale includ situațiile în care informațiile urmează a fi utilizate în scop de formare, în dezvoltarea de produse sau tehnologie, în cercetare sau ca material-sursă în industrie sau pentru alte date sau studii de referință. Acest tip de autorizare ar putea fi generală ca aplicare (de exemplu, în relație cu utilizarea informațiilor în scopul formării interne sau proiectelor de creștere a calității). Când se obține autorizația persoanei sau entității care a furnizat aceste informații ce urmează a fi utilizate în circumstanțe specifice, considerentele relevante care trebuie comunicate (de preferință în scris) ar putea include:

- *Natura informațiilor care urmează a fi utilizate sau divulgate.*
- *Scopul în care urmează a fi utilizate sau divulgate informațiile (de exemplu, dezvoltare tehnologică, cercetare, date sau studii de referință).*
- *Persoana sau entitatea care va desfășura activitatea în cadrul căreia urmează a fi utilizate sau divulgate informațiile.*
- *Dacă identitatea persoanei sau entității care a furnizat aceste informații sau ale oricăror persoane sau entități la care se referă aceste informații vor fi identificabile în urma activității pentru care urmează a fi utilizate sau divulgate informațiile.*

Un profesionist contabil trebuie să continue să se conformeze principiului confidențialității chiar și după încheierea relației dintre acesta și client sau organizația angajatoare. Când își schimbă locul de muncă sau dobândește un nou client, profesionistul contabil are dreptul să utilizeze experiența anterioară dar nu trebuie să utilizeze sau să divulge orice informații confidențiale dobândite sau primite pe parcursul unei relații profesionale sau de afaceri.

b) Arătați sub ce formă se regăsesc aspecte legate de asigurarea respectării principiului confidențialității în cadrul Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative („Legea 162/2017”).

(1) Toate informațiile și documentele la care are acces auditorul financiar sau firma de audit în situația în care efectuează un audit statutar trebuie să fie protejate potrivit politicilor și procedurilor emise de auditorul financiar sau firma de audit în conformitate cu reglementările naționale specifice și cu **prevederile Codului etic privind confidențialitatea și secretul profesional.**

(2) Normele privind confidențialitatea și secretul profesional aplicabile auditorilor financiari sau firmelor de audit nu împiedică aplicarea dispozițiilor Legii nr. 162/2017 sau ale Regulamentului (UE) nr. 537/2014.

(3) În cazul în care auditorul financiar sau firma de audit este înlocuită cu un alt auditor financiar sau o altă firmă de audit, **fostul auditor financiar sau fosta firmă de audit asigură accesul noului auditor financiar sau al noii firme de audit la toate**

informațiile relevante cu privire la entitatea auditată și la cel mai recent audit al acesteia.

(4) Un auditor financiar sau o firmă de audit care a încetat să mai fie angajată într-o anumită misiune de audit, precum și fostul auditor financiar sau fosta firmă de audit trebuie să respecte în continuare aspectele de confidențialitate cu privire la acea misiune de audit.

(5) În cazul în care auditorul financiar sau firma de audit efectuează audit statutar la o entitate care face parte dintr-un grup a cărui entitate-mamă se situează într-o țară terță, regulile de confidențialitate și de păstrare a secretului profesional nu împiedică auditorul financiar sau firma de audit să transmită auditorului grupului situat într-o țară terță documentația relevantă privind serviciile de audit prestate, dacă este necesară pentru efectuarea auditului situațiilor financiare consolidate ale entității-mamă.

(6) Auditorul financiar sau firma de audit care efectuează auditul statutar al unei entități care a emis titluri de valoare într-o țară terță sau care face parte dintr-un grup care prezintă situații financiare statutare consolidate într-o țară terță poate transfera documentele de lucru sau alte documente privind auditul acelei entități pe care le deține numai autorităților competente din țări terțe relevante, în anumite condiții.

(7) Transferul informațiilor către auditorul grupului dintr-o țară terță are loc în conformitate cu dispozițiile Legii nr. 677/2001 pentru protecția persoanelor cu privire la prelucrarea datelor cu caracter personal și libera circulație a acestor date, cu modificările și completările ulterioare.

c) Prezentăți dispozițiile și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual pentru independență în cazul misiunilor de audit și revizuire prevăzute de Codul etic din perspectiva asocierii pe termen lung a personalului (inclusiv rotația partenerilor) cu un client de audit.

Descrierea amenințării (cu excepția aspectelor aplicabile entităților de interes public)

Atunci când o persoană este implicată într-o misiune de audit pentru o perioadă lungă de timp, ar putea fi generate amenințări de familiaritate și de interes propriu.

Deși înțelegerea unui client de audit și a mediului acestuia este esențială pentru calitatea auditului, ar putea fi generată o amenințare de familiaritate ca urmare a asocierii pe termen lung a persoanei respective în calitate de membru al echipei de audit cu:

- (a) Clientul de audit și operațiunile acestuia;
- (b) Conducerea superioară a clientului de audit; sau
- (c) Situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie sau informațiile financiare care constituie baza situațiilor financiare.

Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări de familiaritate sau de interes propriu includ:

(a) În legătură cu persoana respectivă:

- Durata totală a relației acelei persoane cu clientul, inclusiv dacă a existat o astfel de relație atunci când persoana respectivă făcea parte dintr-o altă firmă.

- Durata de timp în care persoana respectivă a fost un membru al echipei misiunii și natura rolurilor îndeplinite.
- Măsura în care activitatea acelei persoane este coordonată, revizuită și supravegheată de personalul de la un nivel ierarhic superior.
- Măsura în care persoana respectivă, ca urmare a nivelului său ierarhic, are capacitatea de a influența rezultatul auditului, de exemplu, prin luarea unor decizii-cheie sau coordonarea activității altor membri ai echipei misiunii.
- Gradul de apropiere al relației personale a persoanei respective cu conducerea superioară sau persoanele responsabile cu guvernarea.
- Natura, frecvența și amploarea interacțiunilor persoanei respective cu conducerea superioară sau persoanele responsabile cu guvernarea.

(b) În legătură cu clientul de audit:

- Natura sau complexitatea problemelor de contabilitate și de raportare financiară ale clientului și măsura în care acestea s-au modificat.
- Măsura în care au existat modificări recente în rândul conducerii superioare sau al persoanelor responsabile cu guvernarea.
- Măsura în care au existat orice modificări structurale în organizarea clientului care afectează natura, frecvența și amploarea interacțiunilor pe care le-ar putea avea persoana respectivă cu conducerea superioară sau cu persoanele responsabile cu guvernarea.

Un exemplu de acțiune care ar putea elimina amenințările de familiaritate și de interes propriu generate de implicarea unei persoane într-o misiune de audit pentru o perioadă lungă de timp ar fi **rotația** acelei persoane din echipa de audit.

Măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de familiaritate sau de interes propriu includ:

- Modificarea rolului pe care îl are persoana respectivă în echipa de audit sau a naturii și amplitudinii sarcinilor realizate de aceasta.
- Revizuirea activității persoanei respective de către un revizor adecvat care nu a fost membru al echipei de audit.
- Efectuarea unor revizuri periodice independente interne sau externe ale calității misiunii.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

O persoană nu trebuie să acționeze în niciunul dintre următoarele roluri sau o combinație a acestor roluri pentru o perioadă mai lungă de șapte ani cumulați (perioada „activă”):

(a) Partenerul misiunii;

(b) Persoana desemnată ca responsabilă de revizuirea de control de calitate a misiunii; sau

(c) Orice alt rol de partener-cheie de audit.

La calcularea perioadei active, număratoarea anilor nu trebuie repornită. Această perioadă minimă este o perioadă consecutivă cel puțin egală cu perioada de pauză. Partenerilor-cheie de audit a căror continuitate are o importanță deosebită pentru calitatea auditului li se poate permite, în situații rare determinate de circumstanțe neprevăzute care nu pot fi controlate de firmă și cu acordul persoanelor responsabile cu guvernarea, să

servească **încă un an** ca partener-cheie de audit, cu condiția ca amenințarea la adresa independenței să poată fi eliminată sau redusă până la un nivel acceptabil.

Dacă un client devine **pe parcursul angajamentului de audit de interes public**, numărul de ani pentru care persoana respectivă poate servi în continuare clientul în această calitate înainte de rotația din misiune este de **șapte ani minus numărul de ani de serviciu existenți**. Ca o excepție, dacă perioada anterioară a fost de cel puțin 7 ani, poate fi partener-cheie **cel mult încă doi ani**.

Dacă persoana a acționat în calitate de partener de misiune pentru o perioadă de **șapte ani cumulați, perioada de pauză trebuie să fie de cinci ani consecutivi**. Pentru control de calitate 7 ani și **3 ani pauză**, iar în alte roluri – **pauza 2 ani**.

La determinarea numărului de ani în care o persoană a fost partener-cheie de audit, **durata** relației trebuie să **includă**, acolo unde este relevant, timpul în care persoana a fost **partener-cheie de audit pentru acea misiune în cadrul unei alte firme**.

Subiect 3 – REZOLVARE

În cazul misiunilor de audit, este în interesul public și prevăzut în Codul Etic al profesioniștilor contabili, ca membrii echipei de audit, ai firmelor de audit și firmelor din cadrul unei rețele să fie independenți față de clienții de audit și să respecte în totalitate prevederile Codului Etic adoptat și de ASPAAS.

1) Interese financiare

Persoanele sau firmele de audit nu trebuie să participe la auditul statutar al unei entități auditate și nici nu trebuie să influențeze într-un alt mod rezultatele unui astfel de audit, în cazul în care:

- a) dețin instrumente financiare ale entității auditate, altele decât participații deținute indirect prin organisme de plasament colectiv diversificat;
- b) dețin instrumente financiare ale oricărei entități legate de entitatea auditată, altele decât participații deținute indirect prin organisme de plasament colectiv diversificat, fapt care poate constitui un conflict de interese sau care poate fi perceput în acest fel;
- c) au deținut o funcție în cadrul entității auditate sau au avut relații de afaceri sau de altanatura cu entitatea auditată.

2) Relații familiale și personale precum un membru de familie și rudă apropiată.

Amenințări la adresa independenței sunt generate atunci când **un membru al familiei** este angajat într-o funcție în care exercită o influență semnificativă asupra poziției financiare a clientului, performanței sale financiare sau fluxurilor de trezorerie.

Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Funcția deținută de membrul familiei apropiate; și
- Rolul profesionistului în echipa de audit.

Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoanei din echipa de audit; sau
- Structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât profesionistul să nu se ocupe de aspecte care intră în responsabilitatea rudei sale apropiate.

Amenințări la adresa independenței sunt generate în cazul în care **o rudă apropiată** a unui membru din echipa de audit:

- a) Ocupa funcția de director sau o altă funcție de audit; sau
- b) Este angajat într-o poziție din care poate exercita influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau a situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie.

Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre membrul echipei de audit și ruda sa apropiată;
- Funcția ocupată de ruda apropiată; și
- Rolul profesionistului în echipa de audit.

Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoanei din echipa de audit; sau

Structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât profesionistul să nu se ocupe de aspecte care intră în responsabilitatea rudei sale apropiate

3)Angajarea la un client de audit

Amenințările asociate familiarității și intimidării pot fi generate prin angajarea de către entitățile auditate a unor foști auditori financiari sau, a unor angajați ai unor auditori financiari.

Daca un fost partener al firmei de audit s-a alăturat anterior unei entități într-o asemenea funcție, iar ulterior entitatea devine client de audit al firmei, Importanța oricărei amenințări asupra independenței trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce la un nivel acceptabil.

Înainte de expirarea unei perioade de cel puțin un an sau, în cazul auditului statutar al unor entități de interes public, a unei perioade de cel puțin 2 ani de la încetarea activității sale în calitate de auditor financiar sau de partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit, auditorul financiar sau partenerul-cheie de audit care efectuează un audit statutar în numele unei firme de audit:

- a) nu preia o funcție-cheie în conducerea entității auditate;
- b) nu devine membru al comitetului de audit al entității auditate sau al unui organism cu atribuții echivalente cu cele ale unui comitet de audit;
- c) nu devine membru neexecutiv al organismului administrativ sau al organismului de supraveghere al entității auditate.

Importanța oricăror amenințări trebuie evaluate și trebuie aplicate măsuri de protecție necesare pentru a elimina sau reduce la nivel acceptabil amenințarea:

- modificarea planului de audit;
- desemnarea altor persoane cu experiență;

- implicarea unui auditor care să revizuiască activitatea prestată de fostul membru al echipei de audit.

4) Asocierea îndelungată a personalului de conducere cu clientul;

Amenințări de interes propriu și familiaritate sunt generate prin utilizarea pe o perioadă lungă de timp a aceluiași personal cu experiență. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Perioada de timp în care persoana a fost membră a echipei de audit;
- Rolul acelei persoane în echipa de audit;
- Structura firmei;
- Natura misiunii de audit;
- Măsura în care echipa de conducere a clientului a suferit modificări; și
- Măsura în care s-au modificat natura și complexitatea aspectelor referitoare la contabilitatea și raportarea clientului.

Importanța amenințărilor trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil.

Exemple de astfel de măsuri de protecție includ:

- Rotația personalului cu experiență din echipa de audit;
- Implicarea unui profesionist contabil care nu a fost un membru al echipei de audit care să revizuiască munca personalului cu experiență; sau
- Revizuirii interne extreme, independente misiunii și periodice ale calității misiunii.

5) Furnizarea de servicii non audit clientului de audit, contabile și fiscale

Servicii de contabilitate

Furnizarea de servicii non-asigurare poate genera amenințări la adresa independenței firmei sau membrilor echipei de audit, amenințările sunt de autorevizuire, interes propriu și reprezentare.

Înainte ca firma să accepte o misiune de furnizare a unui serviciu de non-asigurare unui client de audit, trebuie să se asigure dacă furnizarea unui astfel de serviciu ar genera o amenințare la adresa independenței. În evaluarea importanței oricărei amenințări generate de un serviciu de non asigurare, trebuie să se ia în considerare orice amenințare despre care echipa de audit are motive să considere că va fi generată prin furnizarea acestor servicii.

Prestarea anumitor servicii de non-asigurare unui client de audit poate genera o amenințare la adresa independenței care să fie atât de semnificativă încât orice măsură de protecție să nu o poată elimina sau reduce la un nivel acceptabil

Firma poate furniza servicii care au legătură cu **întocmirea înregistrărilor contabile** și a situațiilor financiare unui client de audit care nu este entitate de interes public, atunci când serviciile sunt de rutină sau de natură mecanică, atât timp cât orice amenințare de autorevizuire generată este redusă la un nivel acceptabil.

Exemplele de astfel de servicii includ:

- Furnizarea de servicii referitoare la ștatele de plată, pe baza datelor inițiate de client;
 - Înregistrarea tranzacțiilor pentru care clientul a determinat sau a aprobat clasificarea contabilă adecvată;
 - Înscrierea tranzacțiilor codate de către client în registrul jurnal;
 - Înscrierea înregistrărilor aprobate de client în balanța de verificare; și
 - Întocmirea de situații financiare pe baza informațiilor din balanța de verificare.
- În toate cazurile, importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- desemnarea unei persoane care sa nu faca parte din echipa de audit pentru furnizarea acestor servicii; sau
- daca asemenea servicii sunt furnizate de un membru al echipei de audit, utilizarea unui partener sau a unui membru senior al personalului cu experienta necesara, care nu face parte din echipa de audit, care sa revizuiasca activitatea efectuata.

Serviciile de fiscalitate cuprind o gamă largă de servicii, inclusiv:

- întocmirea declarațiilor de impunere;
- calcularea impozitelor pentru întocmirea înregistrărilor contabile;
- planificarea fiscală și alte servicii de consultanță fiscală; și
- asistență în soluționarea disputelor fiscale.

Deși serviciile de fiscalitate furnizate de o firmă unui client de audit sunt abordate separat în fiecare dintre aceste categorii largi, în practică, aceste activități sunt adesea corelate.

Efectuarea anumitor servicii de fiscalitate crează amenințări de autorevizuire și reprezentare. Existența și importanța oricărei amenințări depind de factori cum ar fi:

- Sistemul prin care autoritățile fiscale evaluează și administrează impozitul în speță și rolul pe care îl are firma în acest proces;
- Complexitatea regimului fiscal relevant al impozitului și amploarea raționamentului necesar în aplicarea acestuia;
- Caracteristicile specifice ale misiunii; și
- Nivelul experienței în domeniul fiscal al angajaților clientului.

Serviciile de întocmire a declarațiilor de impunere implică asistarea clienților cu privire la obligațiile acestora de raportare fiscală prin întocmirea și completarea informațiilor, inclusiv a sumei datorate ca impozit. Asemenea servicii include furnizarea de asistență cu privire la tratamentul declarației de impunere pentru tranzacțiile precedente și a exprimării unui răspuns în numele clientului de audit la solicitările autorităților fiscale cu privire la informații și analize suplimentare.

Serviciile de întocmire a declarațiilor de impunere sunt bazate, de obicei, pe informațiile istorice și implică, în principal, analiza și prezentarea acelor informații istorice, în conformitate cu legea fiscală în vigoare, inclusiv cu precedentele și

practicile stabilite. Mai mult, declarațiile de impunere fac obiectul oricăror revizui sau procese de aprobare pe care autoritățile fiscale le consideră adecvate. În consecință, furnizarea de astfel de servicii nu generează, de obicei, amenințări la adresa independenței dacă conducerea își asumă responsabilitatea pentru declarațiile de impunere, inclusiv pentru orice raționamente semnificative făcute.

Subiect 4 – REZOLVARE

1. Independența și interesul public

Independența profesioniștilor contabili practicieni atunci când efectuează misiuni de audit sau de revizuire este în interesul public și este impusă de Codul Etic.

Firmele sunt încurajate să determine dacă trebuie să trateze și alte entități sau anumite categorii de entități drept entități de interes public deoarece au un număr mare și o gamă variată de părți interesate. Factorii care trebuie luați în considerare includ:

- Natura afacerii, cum ar fi deținerea de active într-o capacitate fiduciară pentru un număr mare de părți interesate. Exemplele ar putea include instituțiile financiare, cum ar fi băncile și companiile de asigurare, precum și fondurile de pensii.
- Dimensiunea.
- Numărul de angajați.

2. Independența și relația sa cu obiectivitatea și integritatea

Independența este legată de principiile de obiectivitate și integritate.

- a. Integritatea – să fie direcți și onești în toate relațiile profesionale și de afaceri.
- b. Obiectivitatea – să nu își compromită raționamentele profesionale sau de afaceri ca urmare a unui subiectivism, unui conflict de interese sau a influenței nedorite sau dependenței nejustificate de persoane, organizații, tehnologie sau alți factori.

3. Formele independenței:

- a. **Independența în gândire** – starea de spirit care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional și care permite individului să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.
- b. **Independența percepută** – evitarea faptelor și a circumstanțelor care sunt atât de importante încât o terță parte rezonabilă și informată ar putea concluziona că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale unei firmei sau ale unui membru al echipei de audit sau de asigurare au fost compromise.

Subiect 5 – REZOLVARE

1. Competența profesională și atenția cuvenită

Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite, care îi impune acestuia:

- a) Să dobândească și să mențină cunoștințele și abilitățile profesionale la nivelul cerut pentru a se asigura că un client sau o organizație angajatoare primește servicii profesionale competente, bazate pe standardele tehnice și profesionale curente și legislația relevantă și*
- b) Să acționeze cu atenția necesară și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.*

Punerea în slujba clienților și a organizațiilor angajatoare cu competență profesională impune exercitarea unui raționament solid în aplicarea cunoștințelor și a abilităților profesionale atunci când desfășoară o activitate profesională.

Cunoștințele și abilitățile necesare unei activități profesionale diferă în funcție de natura activității desfășurate. De exemplu, în plus față de aplicarea oricăror cunoștințe tehnice relevante pentru activitatea profesională, abilitățile interpersonale, de comunicare și organizaționale facilitează interacțiunea profesionistului contabil cu entitățile și persoanele cu care acesta intră în contact.

Menținerea competenței profesionale impune o cunoaștere și o înțelegere permanentă a evoluțiilor tehnice, profesionale, de afaceri și legate de tehnologie relevante pentru activitatea derulată de profesionistul contabil. Dezvoltarea profesională continuă îi dă posibilitatea profesionistului contabil să își dezvolte și să își mențină capacitățile de a acționa competent în mediul profesional

Diligența implică responsabilitatea de a acționa în concordanță cu cerințele unei sarcini, cu atenție, meticulos și prompt.

Atunci când este cazul, un profesionist contabil trebuie să înștiințeze clienții, organizația angajatoare sau alți utilizatori ai activităților sau serviciilor profesionale ale acestuia, cu privire la limitările inerente activităților și să explice implicațiile acestora.

2. Confidențialitatea

Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul confidențialității, care îi impune acestuia să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite pe parcursul relațiilor profesionale și de afaceri. Un profesionist contabil trebuie:

- (a) Să fie conștient de posibilitatea unor prezentări neintenționate de informații, inclusiv într-un mediu social, și mai ales față de un asociat de afaceri apropiat sau de o rudă apropiată ori directă,*
- (b) Să păstreze confidențialitatea informațiilor din firma sau organizația angajatoare,*

- (c) Să păstreze confidențialitatea informațiilor divulgate de un potențial client sau de o potențială organizație angajatoare și
- (d) Să ia măsuri rezonabile pentru a se asigura că angajații sub controlul său, și persoanele de la care primește consiliere și asistență, se conformează obligației sale de a păstra confidențialitatea.

Păstrarea confidențialității informațiilor dobândite pe parcursul relațiilor profesionale și de afaceri implică, din partea profesionistului contabil, luarea de măsuri adecvate în vederea protejării confidențialității acestora în cadrul colectării, utilizării, transferului, stocării sau păstrării, diseminării și distrugerii în baza legii.

Un profesionist contabil nu trebuie:

- (a) Să divulge informații confidențiale dobândite pe parcursul relațiilor profesionale și de afaceri,
- (b) Să utilizeze informațiile confidențiale dobândite pe parcursul relațiilor profesionale și de afaceri în avantajul său, al firmei, al organizației angajatoare sau al unei terțe părți,
- (c) Să utilizeze sau să divulge orice informații confidențiale, fie dobândite sau primite pe parcursul unei relații profesionale sau de afaceri, după ce respectiva relație s-a încheiat și
- (d) Să utilizeze sau să divulge informații care fac obiectul obligației de confidențialitate, indiferent dacă respectivele informații au devenit disponibile public, fie într-un mod corect, fie incorect.

Un profesionist contabil poate divulga sau utiliza informații confidențiale când:

- (a) Există o obligație legală sau profesională sau un drept pentru a proceda astfel sau
- (b) Acesta este autorizat de client sau de orice persoană cu autoritatea de a permite divulgarea sau utilizarea informațiilor confidențiale, fără a exista o interdicție legală sau de reglementare în acest sens.

Confidențialitatea servește interesul public deoarece facilitează libera circulație a informațiilor de la clientul profesionistului contabil sau organizația angajatoare către profesionistul contabil, înțelegând că informația nu va fi divulgată unei terțe părți. Totuși, profesioniștilor contabili li se impune sau li s-ar putea impune să divulge informații confidențiale, sau astfel de divulgări de informații ar putea fi adecvate în următoarele situații:

- (a) Divulgarea informațiilor este prevăzută de lege sau de reglementări, de exemplu:
 - (i) Furnizarea documentelor sau a altor probe în cursul unor proceduri legale sau
 - (ii) Sesizarea autorităților publice adecvate cu privire la eventuale încălcări ale legii și
- (b) Există o obligație profesională sau un drept de a divulga sau utiliza informațiile, atunci când nu există o interdicție legală sau de reglementare în acest sens:
 - (i) Pentru a se conforma controlului calității efectuat de un organism profesional,
 - (ii) Pentru a răspunde unei anchete sau unei investigații efectuate de un organism profesional sau de un organism de reglementare,

- (iii) Pentru a proteja interesele profesionale ale unui profesionist contabil în cursul procedurilor legale sau
- (iv) Pentru a se conforma cu standardele tehnice și profesionale, inclusiv cu cerințele de etică.

Atunci când se determină dacă pot fi divulgate informații confidențiale, factorii care trebuie luați în considerare, în funcție de circumstanțe, includ:

- Măsura în care interesele oricăror alte părți, inclusiv ale părților terțe ale căror interese ar putea fi afectate, pot fi lezate în cazul în care clientul sau organizația angajatoare este de acord cu divulgarea informațiilor de către profesionistul contabil.
- Măsura în care toate informațiile relevante sunt cunoscute sau susținute, pe cât posibil. Factorii care afectează decizia de a divulga sau utiliza informațiile includ:
 - Fapte nefondate.
 - Informații incomplete.
 - Concluzii nefondate.
- Mijloacele propuse de comunicare a informațiilor.
- Măsura în care părțile cărora urmează să li se acorde acces la informații sau către care vor fi divulgate informațiile sunt beneficiarii adecvați.
- Orice lege sau reglementare aplicabilă (inclusiv cele care guvernează confidențialitatea) dintr-o jurisdicție unde ar fi permisă divulgarea și, dacă este diferită, dintr-o jurisdicție de unde provin informațiile confidențiale.

Un profesionist contabil trebuie să continue să se conformeze principiului confidențialității chiar și după încheierea relației dintre acesta și client sau organizația angajatoare. Când își schimbă locul de muncă sau dobândește un nou client, profesionistul contabil are dreptul să utilizeze experiența anterioară dar nu trebuie să utilizeze sau să divulge orice informații confidențiale dobândite sau primite pe parcursul unei relații profesionale sau de afaceri.

Subiect 6 - REZOLVARE

1. Integritatea

Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul integrității, care îi impune acestuia să fie direct și onest în toate relațiile sale profesionale și de afaceri. Integritatea implică sinceritate și corectitudine.

Un profesionist contabil nu trebuie să fie asociat cu rapoarte, declarații, comunicări sau alte informații atunci când el consideră că aceste informații:

- (a) Conțin o afirmație falsă sau care induce în eroare în mod semnificativ;
- (b) Conțin declarații sau informații furnizate fără discernământ; sau
- (c) Omit sau ascund informații obligatorii, în cazul în care o asemenea omisiune sau ascundere poate induce în eroare.

2. Obiectivitatea

Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul obiectivității, care îi impune acestuia să nu își compromită raționa-mentul profesional sau de afaceri ca urmare:

- (a) A unui subiectivism,
- (b) A unui conflict de interese sau
- (c) A influenței nedorite sau dependenței nejustificate de persoane, organizații, tehnologie sau alți factori.

Un profesionist contabil nu trebuie să desfășoare o activitate profesională dacă o circumstanță sau o relație influențează necorespunzător raționamentul său profesional cu privire la activitatea respectivă.

3. Conduita profesională

Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul conduitei profesionale, care îi impune acestuia:

- (a) *Să se conformeze cu legislația și reglementările relevante,*
- (b) *Să se comporte în așa fel încât să își asume responsabilitatea impusă prin profesie de a acționa în interesul public în toate activitățile profesionale și relațiile de afaceri și*
- (c) *Să evite orice acțiuni despre care profesionistul contabil știe sau ar trebui să știe că ar putea discredita profesia.*

Un profesionist contabil nu trebuie să se angajeze cu bună știință într-o afacere, ocupație sau activitate care i-ar putea afecta integritatea, obiectivitatea sau buna reputație a profesiei și care, prin urmare, ar fi incompatibilă cu principiile fundamentale.

Prin conduită de natură să discrediteze profesia se înțelege conduita despre care o parte terță rezonabilă și informată ar putea concluziona că afectează negativ buna reputație a profesiei.

Atunci când desfășoară activități promoționale sau de marketing, un profesionist contabil nu trebuie să compromită reputația profesiei. Un profesionist contabil trebuie să fie corect și sincer și nu trebuie:

- (a) *Să aibă pretenții exagerate pentru serviciile oferite sau pentru calificările ori experiența sa sau*
- (b) *Să facă afirmații defăimătoare sau comparații nefondate privind activitatea altor persoane.*

Subiect 7 – REZOLVARE

1. Tipologia amenințărilor la adresa independenței

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

- (a) Amenințare de interes propriu – amenințarea ca un interes financiar sau de altă natură să influențeze în mod necorespunzător raționamentul sau conduita profesionistului contabil;
- (b) Amenințare de autorevizuire – amenințarea ca un profesionist contabil să nu evalueze corespunzător rezultatele unui raționament anterior; sau ale unei activități prestate de contabil ori de o altă persoană din cadrul firmei acestuia sau organizației angajatoare, pe care contabilul se va baza la elaborarea unui raționament ca parte a efectuării unei activități curente;

- (c) Amenințare de reprezentare – amenințarea ca un profesionist contabil să promoveze poziția unui client sau a unei organizații angajatoare până în punctul în care obiectivitatea profesionistului contabil este compromisă;
- (d) Amenințare de familiaritate – amenințarea ca, din cauza unei relații prea îndelungate sau prea apropiate cu un client sau cu o organizație angajatoare, un profesionist contabil să fie prea îngăduitor cu interesele acestora sau cu acceptarea activității lor; și
- (e) Amenințare de intimidare – amenințarea ca un profesionist contabil să fie împiedicat să acționeze obiectiv din cauza unor presiuni reale sau percepute, inclusiv încercările de a exercita o influență necorespunzătoare asupra profesionistului contabil.

2. Evaluarea amenințărilor

Atunci când profesionistul contabil identifică o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale, acesta trebuie să evalueze dacă această amenințare este la un nivel acceptabil.

Nivelul acceptabil

Un nivel acceptabil este un nivel la care un profesionist contabil, utilizând testul unei terțe părți rezonabile și informate, ar putea concluziona că respectivul profesionist contabil se conformează cu principiile fundamentale.

Factorii relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor

Analiza factorilor cantitativi, precum și a celor calitativi este relevantă în evaluarea amenințărilor de către profesionistul contabil, deoarece reprezintă efectul combinat al multiplelor amenințări, în funcție de caz.

O înțelegere a faptelor și circumstanțelor, incluzând orice activități profesionale, interese și relații care ar putea compromite conformitatea cu principiile fundamentale, este o condiție esențială în identificarea de către profesionistul contabil a amenințărilor la adresa unei astfel de conformități. Existența unor astfel de condiții, politici și proceduri stabilite de profesie, legislație sau reglementări, firmă, sau de către organizația angajatoare, care pot îmbunătăți comportamentul etic al profesionistului contabil, ar putea, de asemenea, contribui la identificarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale. Printre exemplele legate de astfel de condiții, politici și proceduri se numără:

- Cerințele privind guvernanta corporativă.
- Cerințele privind educația, formarea și experiența în profesie.
- Sistemele eficiente de gestionare a reclamațiilor, care le permit profesionistului contabil și publicului general să semnaleze comportamentul lipsit de etică.
- O obligație clar stipulată de a raporta încălcări ale cerințelor de etică.
- Monitorizarea profesională sau de reglementare și procedurile disciplinare.

Subiect 8 – REZOLVARE

Măsurile pe care firma de audit trebuie să le pună în aplicare la încălcarea unei prevederi privind independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire

Dacă o firmă ajunge la concluzia că a fost încălcată o prevedere privind independența, firma trebuie:

(a) Să renunțe la, să suspende sau să elimine acel interesul sau relația care a generat încălcarea și să trateze consecințele acesteia;

(b) Să analizeze dacă se aplică orice cerințe legale sau de reglementare pentru încălcarea respectivă și, dacă da:

(i) Să se conformeze acelor cerințe; și

(ii) Să ia în considerare raportarea încălcării către un organism profesional, un organism de reglementare sau o autoritate de supraveghere, dacă o astfel de raportare este o practică obișnuită sau așteptată în jurisdicția relevantă;

(c) Să comunice prompt încălcarea, în conformitate cu politicile și procedurile sale, către:

(i) Partenerul misiunii;

(ii) Persoana care are responsabilitatea operațională pentru conformitatea cu cerințele de independență;

(iii) Alți angajați relevanți din firmă și, după caz, din rețea; și

(iv) Persoanele care fac obiectul cerințelor privind independența care trebuie să ia măsurile necesare;

(d) Să evalueze importanța acelei încălcări și impactul său asupra obiectivității firmei și a capacității sale de a emite un raport de audit; și

(e) În funcție de importanța încălcării, să determine:

(i) Dacă să înceteze misiunea de audit; sau

(ii) Dacă este posibil să se întreprindă acțiuni care să trateze în mod satisfăcător consecințele încălcării și dacă aceste acțiuni pot fi întreprinse și sunt adecvate circumstanțelor.

Pentru a determina acest lucru, firma trebuie să își exercite raționamentul profesional și să analizeze dacă ar fi probabil ca o terță parte rezonabilă și informată să concluzioneze că obiectivitatea firmei ar fi compromisă și, prin urmare, firma nu ar putea emite un raport de audit. O încălcare a unei prevederi referitoare la independență ar putea avea loc chiar dacă firma dispune de un sistem de management al calității conceput pentru a trata cerințele de independență. Ar putea fi necesară încetarea misiunii de audit ca urmare a încălcării.

În funcție de importanța încălcării, exemplele de acțiuni pe care firma le-ar putea lua în considerare pentru a trata în mod adecvat încălcarea includ:

- Înlăturarea persoanei relevante din echipa de audit.
- Utilizarea unor persoane diferite care să efectueze o revizuire suplimentară a activității de audit afectate sau care să reevalueze activitatea, după caz.
- Recomandarea contractării de către clientul de audit a unei alte firme care să revizuiască sau să reevalueze activitatea de audit afectată, după caz.
- Dacă încălcarea se referă la un alt serviciu decât unul de asigurare care afectează înregistrările contabile sau o sumă înregistrată în situațiile financiare, contractarea unei alte firme care să evalueze rezultatele serviciului respectiv sau care să reevalueze acel serviciu, după caz, pentru a îi permite celeilalte firme să își asume responsabilitatea pentru acel serviciu.

Factorii care afectează importanța și impactul unei încălcări asupra obiectivității firmei și a capacității acesteia de a emite un raport de audit

Importanța și impactul unei încălcări asupra obiectivității firmei și a capacității acesteia de a emite un raport de audit vor depinde de factori precum:

- Natura și durata încălcării.
- Numărul și natura oricăror încălcări anterioare, aferente misiunii curente de audit.
- Măsura în care un membru al echipei de audit avea cunoștințe legate de interesul sau relația care a generat încălcarea.
- Măsura în care persoana care a generat încălcarea este un membru al echipei de audit sau o altă persoană pentru care există cerințe de independență.
- Dacă încălcarea are legătură cu un membru al echipei de audit, rolul persoanei respective.
- Dacă încălcarea a fost generată de furnizarea unui serviciu profesional, impactul acelui serviciu, dacă există, asupra înregistrărilor contabile sau sumelor înregistrate în situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.
- Amploarea amenințărilor de interes propriu, reprezentare, intimidare sau a altor amenințări generate de încălcarea respectivă.

Subiect 9 – REZOLVARE

1. Onorarii restante

Nivelul amenințării de interes propriu ar putea fi afectat de onorariile plătibile de către un client de audit pentru audit sau alte servicii decât cele de audit și care sunt scadente în timpul perioadei misiunii de audit. În general, este de așteptat că firma va primi plata acestor onorarii înainte de emiterea raportului de audit.

Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului acestei amenințări de interes propriu includ:

- *Importanța onorariilor restante pentru firmă,*
- *Durata de timp de când onorariile au fost restante.*
- *Evaluarea firmei cu privire la capacitatea și disponibilitatea clientului de audit de a plăti onorariile restante.*

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări includ:

- *Obținerea unor plăți parțiale pentru onorariile restante.*
- *Revizuirea activității de audit de către un partener de revizuire adecvat, care nu a făcut parte din misiunea de audit.*

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

- (a) Dacă onorariile restante ar putea fi echivalente cu un împrumut clientului, situație în care sunt aplicabile cerințele și materialele de aplicare aferente și*
- (b) Dacă este adecvat ca firma să fie numită din nou sau să continue misiunea de audit.*

2. Onorarii contingente

Onorariile contingente sunt onorarii calculate pe o bază predeterminată în raport cu rezultatul unei tranzacții sau cu rezultatul serviciilor furnizate. Un onorariu contingent perceput printr-un intermediar este un exemplu de onorariu contingent indirect. În această secțiune, un onorariu nu este considerat contingent dacă a fost stabilit de o instanță sau de o altă autoritate publică.

O firmă nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru o misiune de audit.

O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru un alt serviciu decât unul de asigurare furnizat unui client de audit, dacă:

- (a) Onorariul este perceput de firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, iar acesta este semnificativ sau se preconizează că va fi semnificativ pentru acea firmă;
- (b) Onorariul este perceput de o firmă din rețea care participă la o parte importantă a auditului, iar acesta este semnificativ sau se preconizează că va fi semnificativ pentru acea firmă; sau
- (c) Rezultatul serviciului care nu este unul de asigurare și, prin urmare, valoarea onorariului depind de un raționament viitor sau actual cu privire la auditul unei valori semnificative din situațiile financiare.

3. Împrumuturi și garanții către un client de audit

Obținerea de la un client de audit sau acordarea unui client de audit a unui împrumut sau a unei garanții pentru un împrumut ar putea genera o amenințare de interes propriu.

O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele directe ale acestuia nu trebuie să acorde sau să garanteze un împrumut unui client de audit, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția este nesemnificative pentru:

- (a) Firmă, firma din rețea sau persoana care acordă împrumutul sau garanția, după caz; și
- (b) Client.

Împrumuturi și garanții de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară

O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele directe ale acestuia nu trebuie să accepte un împrumut sau o garanție pentru un împrumut de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția se acordă conform procedurilor, termenelor și condițiilor obișnuite de creditare.

Exemplele de astfel de împrumuturi includ ipotecile, descoperirile de cont, împrumuturile pentru autoturisme și soldurile cărților de credit.

Chiar dacă o firmă sau o firmă din rețea primește un împrumut de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară conform procedurilor, termenelor și condițiilor obișnuite de creditare, împrumutul ar putea genera o amenințare de interes propriu dacă este semnificativ pentru clientul de audit sau pentru firma care îl primește.

Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea activității de către un revizor adecvat, care nu este un membru al echipei de audit, de la o firmă din rețea care nu este un beneficiar al împrumutului.

Depozite sau conturi de brokeraj

O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele directe ale acestuia nu trebuie să aibă depozite sau conturi de brokeraj la un client de audit care este o bancă, un broker sau o instituție similară, cu excepția cazului în care depozitul sau contul este deținut conform termenilor comerciali obișnuiți.

Împrumuturi și garanții de la un client de audit care nu este o bancă sau o instituție similară

O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele directe ale acestuia nu trebuie să accepte un împrumut sau o garanție pentru un împrumut de la un client de audit care nu este o bancă sau o instituție similară, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția sunt ne semnificative pentru:

- (a) Firmă, firma din rețea sau persoana care primește împrumutul sau garanția, după caz; și
- (b) Client.

Subiect 10 – REZOLVARE

1. Prezentarea generală a amenințărilor

Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale ar putea fi generate de o gamă largă de fapte și circumstanțe.

Următoarele reprezintă exemple de fapte și circumstanțe pentru fiecare dintre acele categorii care ar putea genera amenințări pentru un profesionist contabil atunci când desfășoară o activitate profesională:

- (a) Amenințări de interes propriu
 - Un profesionist contabil care deține un interes financiar în, sau primește un împrumut ori o garanție de la, organizația angajatoare.
 - Un profesionist contabil care participă la acordurile de recompensare prin stimulente oferite de organizația angajatoare.
 - Un profesionist contabil care are acces la activele corporative în interes personal.
 - Un profesionist contabil care primește un cadou sau un tratament special din partea unui furnizor al organizației angajatoare.
- (b) Amenințări de autorevizuire
 - Un profesionist contabil care stabilește tratamentul contabil adecvat pentru o combinație de întreprinderi după ce acesta a realizat studiul de fezabilitate care a sprijinit decizia de achiziție.
- (c) Amenințări de reprezentare
 - Un profesionist contabil care are oportunitatea de a manipula informațiile dintr-un prospect de emisiune în scopul obținerii unei finanțări favorabile.
- (d) Amenințări de familiaritate
 - Un profesionist contabil care este responsabil pentru raportarea financiară a organizației angajatoare, atunci când o rudă directă sau apropiată, angajată de organizație, ia decizii care afectează raportarea financiară a acesteia.
 - Un profesionist contabil care are o asociere pe termen lung cu persoane care influențează deciziile de afaceri.
- (e) Amenințări de intimidare

- Un profesionist contabil sau o rudă directă sau apropiată care se confruntă cu amenințarea, concedierea sau înlocuirea ca urmare a unui dezacord cu privire la:
 - o Aplicarea unui principiu contabil.
 - o Modul în care vor fi raportate informațiile financiare.
- O persoană care încearcă să influențeze procesul decizional al profesionistului contabil, de exemplu, cu privire la atribuirea de contracte sau la aplicarea unui principiu contabil.

2. Amenințări generate de serviciile recente prestate pentru un client de audit

Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.

Dacă un membru al echipei de audit a deținut recent poziția de director, a avut o funcție de conducere sau a fost angajat sau angajat al clientului de audit, ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate.

Servicii pe durata perioadei acoperite de raportul de audit

Echipele de audit nu trebuie să includă nicio persoană care, pe parcursul perioadei acoperite de raportul de audit:

- (a) A ocupat o poziție de director sau angajat cu funcție de conducere în cadrul clientului de audit; sau
- (b) A fost un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Servicii anterioare perioadei acoperite de raportul de audit

O amenințare de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate ar putea fi generată dacă, înainte de perioada acoperită de raportul de audit, un membru al echipei de audit:

- (a) A ocupat o poziție de director sau angajat cu funcție de conducere în cadrul clientului de audit; sau
- (b) A fost un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

De exemplu, ar fi generată o amenințare dacă o decizie luată sau o activitate realizată de persoana respectivă în perioada anterioară, cât timp era angajat al clientului de audit, urmează a fi evaluată în perioada curentă ca parte a misiunii de audit curente.

Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:

- Poziția deținută de persoana respectivă în cadrul clientului.
- Perioada de timp care a trecut de când persoana a plecat de la client.
- Rolul membrului echipei de audit.

Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate este revizuirea activității efectuate de membrul echipei de audit de către un partener de revizuire adecvat.

Subiect 11 – REZOLVARE

1. Amenințările de autorevizuire, de reprezentare sau de familiaritate

- (b) Amenințări de autorevizuire
 - Un profesionist contabil care stabilește tratamentul contabil adecvat pentru o combinație de întreprinderi după ce acesta a realizat studiul de fezabilitate care a sprijinit decizia de achiziție.
- (c) Amenințări de reprezentare
 - Un profesionist contabil care are oportunitatea de a manipula informațiile dintr-un prospect de emisiune în scopul obținerii unei finanțări favorabile.
- (d) Amenințări de familiaritate
 - Un profesionist contabil care este responsabil pentru raportarea financiară a organizației angajatoare, atunci când o rudă directă sau apropiată angajată de organizație ia decizii care afectează raportarea financiară a acesteia.
 - Un profesionist contabil care are o asociere pe termen lung cu persoane care influențează deciziile de afaceri.

2. Amenințările și măsurile de protecție care decurg din împrumutarea de personal unui client de audit

Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual, pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.

Împrumutarea de personal unui client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire, de reprezentare sau de familiaritate.

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea amenințărilor generate de împrumutarea de personal de către o firmă sau o firmă din rețea unui client de audit includ:

- Efectuarea unei revizuri suplimentare a activității realizate de personalul împrumutat ar putea trata o amenințare de autorevizuire.
- Neincluderea personalului împrumutat în echipa de audit ar putea trata o amenințare de familiaritate sau de reprezentare.
- Neacordarea niciunei responsabilități de audit personalului împrumutat pentru nicio funcție sau activitate pe care a îndeplinit-o personalul respectiv pe perioada detașării temporare ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

Atunci când sunt generate amenințări de familiaritate și de reprezentare prin împrumutarea de personal de către o firmă sau o firmă din rețea unui client de audit de așa natură încât firma sau firma din rețea devine prea strâns aliniată opiniilor și intereselor conducerii, de multe ori nu sunt disponibile măsuri de protecție.

O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să împrumute personal unui client de audit, cu excepția cazului în care firma sau firma din rețea se asigură că:

- (a) Acest tip de asistență este furnizată doar pe o perioadă scurtă de timp,
- (b) Personalul în cauză nu își va asuma responsabilități de conducere, iar clientul de audit nu va fi responsabil de coordonarea și supravegherea activităților personalului,
- (c) Orice amenințare la adresa independenței firmei sau firmei din rețea, creată de serviciile profesionale efectuate de membrii personalului este eliminată sau sunt aplicate măsuri de protecție pentru reducerea acesteia la un nivel

- acceptabil și
- (d) Personalul în cauză nu va desfășura sau nu va fi implicat în serviciile profesionale pe care acest Cod i le interzice firmei sau firmei din rețea.

Subiect 12- REZOLVARE

1. Amenințările de interes propriu și intimidare

Amenințări de interes propriu

- Un profesionist contabil care deține un interes financiar în, sau primește un împrumut ori o garanție de la, organizația angajatoare.
- Un profesionist contabil care participă la acordurile de recompensare prin stimulente oferite de organizația angajatoare.
- Un profesionist contabil care are acces la activele corporative în interes personal.
- Un profesionist contabil care primește un cadou sau un tratament special din partea unui furnizor al organizației angajatoare.

Amenințări de intimidare

- Un profesionist contabil sau o rudă directă sau apropiată care se confruntă cu amenințarea, concedierea sau înlocuirea ca urmare a unui dezacord cu privire la:
 - o Aplicarea unui principiu contabil.
 - o Modul în care vor fi raportate informațiile financiare.
- O persoană care încearcă să influențeze procesul decizional al profesionistului contabil, de exemplu, cu privire la atribuirea de contracte sau la aplicarea unui principiu contabil.

2. Amenințarea care decurge dintr-o relație de afaceri apropiată cu un client de audit sau cu conducerea acestuia

Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual, pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.

O relație de afaceri apropiată cu un client de asigurare sau conducerea acestuia ar putea genera o amenințare de interes propriu sau de intimidare.

Exemplele de relație de afaceri apropiată care rezultă dintr-o relație comercială sau un interes financiar comun includ:

- Deținerea unui interes financiar într-o asocierie în participație fie cu clientul de asigurare, fie cu un proprietar care controlează, un director sau alt angajat cu funcție de conducere sau cu o altă persoană care desfășoară activități de conducere superioară pentru acel client.
- Aranjamentele privind combinarea unuia sau mai multor servicii ori produse ale firmei cu unul ori mai multe servicii ori produse ale clientului și comercializarea pachetului cu referire la ambele părți.

- Aranjamentele privind distribuția sau comercializarea conform cărora firma distribuie ori comercializează produsele sau serviciile clientului, sau clientul distribuie ori comercializează produsele sau serviciile firmei.

Relații de afaceri ale firmei, membrului echipei de audit sau rudei directe

O firmă sau un membru al unei echipe misiunii de asigurare nu trebuie să aibă o relație de afaceri apropiată cu un client de asigurare sau cu conducerea acestuia, cu excepția cazului în care interesul financiar este nesemnificativ și relația de afaceri este nesemnificativă pentru client sau conducerea acestuia și pentru firmă sau membrul echipei misiunii de asigurare, după caz.

Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu sau de intimidare dacă există o relație de afaceri apropiată între clientul de asigurare sau conducerea acestuia și ruda directă a unui membru al echipei misiunii de asigurare.

Cumpărarea de bunuri sau servicii

Cumpărarea de bunuri și servicii de la un client de asigurare de către o firmă, un membru al echipei misiunii de asigurare sau oricare dintre rudele directe ale acestuia nu generează, de obicei, o amenințare la adresa independenței dacă tranzacția se încadrează în cursul normal al activității și se desfășoară în condiții concurențiale. Totuși, astfel de tranzacții ar putea fi de asemenea natură și dimensiune încât să genereze o amenințare de interes propriu.

Exemplele de acțiuni care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu includ:

- Eliminarea sau reducerea dimensiunii tranzacției.
- Înlăturarea persoanei din echipa misiunii de asigurare.

Subiect 13- REZOLVARE

1. Perioada pentru care independența este obligatorie

Independența trebuie menținută atât:

- (a) Pe perioada misiunii; cât și
- (b) Pe perioada acoperită de situațiile financiare.

Perioada misiunii începe atunci când echipa misiunii începe să efectueze auditul. Perioada misiunii se încheie atunci când este emis raportul de audit. Dacă misiunea este de natură repetitivă, ea se încheie la notificarea oricăreia dintre părți că relația profesională s-a încheiat sau la emiterea raportului final de audit, în funcție de oricare dintre aceste situații care are loc ultima.

Dacă o entitate devine client de audit în timpul sau ulterior perioadei acoperite de situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie, firma trebuie să determine dacă sunt generate amenințări la adresa independenței ca urmare a:

- (a) Relațiilor financiare sau de afaceri cu clientul de audit în timpul sau ulterior perioadei acoperite de situațiile financiare, dar înaintea acceptării misiunii de audit; sau
- (b) Serviciilor anterioare prestate clientului de audit de către firmă sau firma din rețea.

Sunt generate amenințări la adresa independenței dacă un serviciu, altul decât unul de asigurare, a fost furnizat unui client de audit în timpul sau ulterior perioadei acoperite de situațiile financiare, dar înainte ca echipa misiunii să înceapă să efectueze auditul, iar serviciul nu ar fi permis în perioada misiunii.

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările la adresa independenței includ:

- Nedeseemnarea unor profesioniști care au efectuat serviciul, altul decât unul de asigurare, ca membri ai echipei misiunii.
- Revizuirea activității de audit și a altor servicii decât cele de asigurare, după caz, de către un partener de revizuire adecvat.
- Contractarea unei alte firme din afara rețelei care să evalueze rezultatele serviciului care nu este unul de asigurare sau utilizarea unei alte firme din afara rețelei care să reevalueze acest serviciu, în măsura în care este necesar pentru ca aceasta să își asume responsabilitatea pentru serviciul respectiv.

O amenințare la adresa independenței generată de furnizarea unui serviciu, altul decât de asigurare, de o firmă sau de o firmă din rețea, înainte de perioada misiunii de audit sau de perioada acoperită de situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie este eliminată sau redusă la un nivel acceptabil dacă rezultatele respectivului serviciu au fost utilizate sau implementate într-o perioadă auditată de altă firmă.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

O firmă nu trebuie să accepte numirea ca auditor al unei entități de interes public căreia firma sau firma din rețea i-a furnizat un serviciu, altul decât unul de asigurare, înaintea acestei numiri, fapt ce ar putea genera o amenințare de autorevizuire în raport cu situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie, cu excepția cazului în care:

- (a) Furnizarea acestui serviciu încetează înainte de începerea perioadei misiunii de audit,
- (b) Firma ia măsuri pentru a trata orice amenințări la adresa independenței și
- (c) Firma determină că, în opinia unei părți terțe rezonabile și informate, orice amenințări la adresa independenței firmei au fost sau vor fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil.

Următoarele acțiuni pot fi considerate de către o parte terță rezonabilă și informată că elimină sau reduc la un nivel acceptabil orice amenințări la adresa independenței, generate prin furnizarea altor servicii decât cele de asigurare către o entitate de interes public, înaintea numirii ca auditor al acelei entități:

- Rezultatele serviciului au făcut obiectul procedurilor de audit pe parcursul auditului situațiilor financiare din anul anterior, efectuat de o firmă precedentă.
- Firma contractează un profesionist contabil, care nu este membru al firmei care exprimă o opinie asupra situațiilor financiare, să efectueze o revizuire a primei misiuni de audit afectată de amenințarea de autorevizuire, în raport cu obiectivul unei revizuirii a calității misiunii.
- Entitatea de interes public contractează o altă firmă din afara rețelei, care să:
 - (i) Evalueze rezultatele serviciului, altul decât unul de asigurare sau
 - (ii) Să reevalueze serviciul, astfel încât să permită celeilalte firme să își asume responsabilitatea pentru rezultatul serviciului.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

Chiar și atunci când Codul, standardele profesionale aplicabile, legile sau reglementările nu prevăd acest lucru, este încurajată comunicarea periodică între firmă și persoanele responsabile cu guvernarea clientului cu privire la relațiile și alte aspecte care ar putea, în opinia firmei, să afecteze în mod rezonabil independența. O astfel de comunicare permite persoanelor responsabile cu guvernarea:

- (a) Să analizeze raționamentele firmei pentru identificarea și evaluarea amenințărilor;
- (b) Să analizeze modul în care au fost tratate amenințările, inclusiv gradul de adecvare al măsurilor de protecție atunci când acestea sunt disponibile și pot fi aplicate; și
- (c) Să întreprindă acțiunile corespunzătoare.

O astfel de abordare poate fi utilă în special în cazul amenințărilor generate de intimidare și de familiaritate.

Subiect 14 – REZOLVARE

1. Legătura independenței cu obiectivitatea și integritatea

Independența este legată de principiile de obiectivitate și integritate. Aceasta include:

- (a) Independența în gândire – starea de spirit care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional și care permite individului să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.
- (b) Independența percepută – evitarea faptelor și a circumstanțelor care sunt atât de importante încât o terță parte rezonabilă și informată ar putea concluziona că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale unei firmei sau ale unui membru al echipei de audit sau de asigurare au fost compromise.

2. Asocierea îndelungată a personalului cu un client de asigurare

Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței. Atunci când o persoană este implicată într-o misiune de asigurare de natură repetitivă pentru o perioadă îndelungată, ar putea fi generate amenințări de familiaritate și de interes propriu. Ar putea fi generată o amenințare de familiaritate ca urmare a asocierii îndelungate a unei persoane cu:

- (a) Clientul de asigurare,
- (b) Conducerea superioară a clientului de asigurare, sau
- (c) Subiectul implicit sau, în cazul unei misiuni de atestare, cu informațiile specifice ale misiunii de asigurare.

Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu ca urmare a preocupărilor unei persoane în legătură cu pierderea unui client de asigurare vechi sau a unui interes de a păstra o relație personală apropiată cu un membru al conducerii superioare sau al persoanelor responsabile cu guvernanta. O astfel de amenințare ar putea influența în mod necorespunzător raționamentul unei persoane.

Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări de familiaritate sau de interes propriu includ:

- Natura misiunii de asigurare.
- Durata de timp în care persoana respectivă a fost membru al echipei misiunii de asigurare, vechimea acesteia în echipă și natura rolurilor îndeplinite, inclusiv dacă a existat o astfel de relație atunci când persoana respectivă făcea parte dintr-o altă firmă.
- Măsura în care activitatea acelei persoane este coordonată, revizuită și supravegheată de personalul de la un nivel ierarhic superior.

- Măsura în care persoana respectivă, ca urmare a nivelului său ierarhic, are capacitatea de a influența rezultatul misiunii de asigurare, de exemplu, prin luarea unor decizii-cheie sau coordonarea activității altor membri ai echipei misiunii.
- Gradul de apropiere al relației personale a persoanei respective cu clientul de asigurare sau, dacă este relevant, cu conducerea superioară.
- Natura, frecvența și amploarea interacțiunilor persoanei respective cu clientul de asigurare.
- Dacă natura sau complexitatea subiectului implicit sau a informațiilor specifice au suferit modificări.
- Dacă au existat orice modificări recente ale persoanei sau persoanelor din cadrul clientului de asigurare care sunt responsabile de subiectul implicit sau, în cazul unei misiuni de atestare, de informațiile specifice sau, dacă este relevant, ale conducerii superioare.

O combinație de doi sau mai mulți factori ar putea crește sau reduce nivelul amenințărilor. De exemplu, amenințările de familiaritate generate în timp de o relație din ce în ce mai apropiată între un membru al echipei misiunii de asigurare și o persoană din cadrul clientului de asigurare, care ocupă o poziție din care exercită o influență semnificativă asupra subiectului implicit, sau, în cazul unei misiuni de atestare, asupra informațiilor specifice, ar fi reduse prin plecarea acelei persoane de la client.

Un exemplu de acțiune care ar putea elimina amenințările de familiaritate și de interes propriu în legătură cu o anumită misiune ar fi rotația acelei persoane din echipa misiunii de asigurare.

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de familiaritate sau de interes propriu includ:

- Modificarea rolului pe care îl are persoana respectivă în echipa misiunii de asigurare sau a naturii și amplitudinii sarcinilor realizate de aceasta.
- Revizuirea activității persoanei respective de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost un membru al echipei misiunii de asigurare.
- Efectuarea unor revizuri periodice independente interne sau externe ale calității misiunii.

Dacă o firmă decide că nivelul amenințărilor generate poate fi tratat doar prin rotația persoanei respective din echipa misiunii de asigurare, firma trebuie să determine o perioadă adecvată în care acea persoană nu trebuie:

- (a) Să fie membru al echipei misiunii, aferente misiunii de asigurare,
- (b) Să fie responsabilă de controlul calității misiunii de asigurare sau
- (c) Să exercite o influență directă asupra rezultatului misiunii de asigurare.

Perioada respectivă trebuie să aibă o durată suficientă pentru a permite tratarea amenințărilor de familiaritate și de interes propriu.

Subiect 15 – REZOLVARE

1. Tratarea amenințărilor

Dacă profesionistul contabil stabilește că amenințările identificate la adresa conformității cu principiile fundamentale nu sunt la un nivel acceptabil, acesta trebuie să trateze amenințările prin eliminarea sau reducerea acestora la un nivel acceptabil. Profesionistul contabil trebuie să facă acest lucru prin:

- (a) Eliminarea situațiilor, inclusiv a intereselor sau a relațiilor, care generează aceste amenințări;
- (b) Aplicarea măsurilor de protecție, acolo unde acestea sunt disponibile și pot fi aplicate, pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil; sau
- (c) Refuzul sau încheierea unei anumite activități profesionale.

Acțiuni pentru eliminarea amenințărilor

În funcție de fapte și circumstanțe, o amenințare ar putea fi tratată prin eliminarea circumstanțelor care au creat-o. Totuși, există unele situații în care amenințările pot fi tratate doar prin refuzul sau încheierea unei anumite activități profesionale. Acest lucru este cauzat de faptul că circumstanțele care au creat amenințările nu pot fi eliminate, iar măsurile de protecție nu pot fi aplicate pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

Măsurile de protecție

Măsurile de protecție sunt acțiuni, individuale sau în combinație, pe care profesionistul contabil le întreprinde pentru a reduce eficace amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale la un nivel acceptabil.

Analiza raționamentelor semnificative realizate și a concluziilor generale obținute

Profesionistul contabil trebuie să formuleze o concluzie generală referitoare la măsura în care acțiunile pe care acesta le întreprinde, sau intenționează să le întreprindă, pentru a trata amenințările generate vor elimina aceste amenințări sau le vor reduce până la un nivel acceptabil. În formularea concluziei generale, acesta trebuie:

- a) Să revizuiască orice raționament semnificativ sau concluzie obținută; și
- b) Să utilizeze testul unei terțe părți rezonabile și informate.

2. Exercițarea raționamentului profesional

Raționamentul profesional constă în aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor, aptitudinilor și experienței profesionale proporțional cu faptele și circumstanțele, inclusiv natura și domeniul de aplicare a activităților profesionale specifice, și interesele și relațiile în cauză.

Exercițarea raționamentului profesional este cerută atunci când profesionistul contabil pune în aplicare cadrul general conceptual pentru a lua decizii informate referitoare la căile de acțiune disponibile și pentru a determina dacă astfel de decizii sunt adecvate circumstanțelor.

Pentru a face această determinare, profesionistul contabil ar putea lua în considerare aspecte precum măsura în care:

- Competența și experiența profesionistului contabil sunt suficiente pentru a ajunge la o concluzie,

- Există o necesitate de a se consulta cu alte persoane cu competență și experiență relevante,
- Preconcepțiile sau subiectivismul profesionistului contabil ar putea afecta exercitarea raționamentului profesional de către acesta.

Subiect 16 – REZOLVARE

1. Identificarea amenințărilor

Profesionistul contabil trebuie să identifice amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale.

O înțelegere a faptelor și circumstanțelor, incluzând orice activități profesionale, interese și relații care ar putea compromite conformitatea cu principiile fundamentale, este o condiție necesară pentru identificarea de către profesionistul contabil a amenințărilor la adresa unei astfel de conformități. Existența unor astfel de condiții, politici și proceduri stabilite de profesie, legislație sau reglementări, firmă, sau de către organizația angajatoare, care pot îmbunătăți comportamentul etic al contabilului, ar putea, de asemenea, ajuta la identificarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale.

Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale ar putea fi generate de o gamă largă de fapte și circumstanțe. Este imposibilă definirea tuturor situațiilor care generează amenințări. În plus, natura misiunilor și a sarcinilor de lucru ar putea fi diferită și, prin urmare, ar putea fi generate diferite tipuri de amenințări.

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

- (a) Amenințare de interes propriu – amenințarea ca un interes financiar sau de altă natură să influențeze în mod necorespunzător raționamentul sau conduita profesionistului contabil;
- (b) Amenințare de autorevizuire – amenințarea ca un profesionist contabil să nu evalueze corespunzător rezultatele unui raționament anterior; sau ale unei activități prestate de contabil ori de o altă persoană din cadrul firmei acestuia sau organizației angajatoare, pe care contabilul se va baza la elaborarea unui raționament ca parte a efectuării unei activități curente;
- (c) Amenințare de reprezentare – amenințarea ca un profesionist contabil să promoveze poziția unui client sau a unei organizații angajatoare până în punctul în care obiectivitatea profesionistului contabil este compromisă;
- (d) Amenințare de familiaritate – amenințarea ca, din cauza unei relații prea îndelungate sau prea apropiate cu un client sau cu o organizație angajatoare, un profesionist contabil să fie prea îngăduitor cu interesele acestora sau cu acceptarea activității lor; și
- (e) Amenințare de intimidare – amenințarea ca un profesionist contabil să fie împiedicat să acționeze obiectiv din cauza unor presiuni reale sau percepute, inclusiv încercările de a exercita o influență necorespunzătoare asupra profesionistului contabil.

O situație ar putea genera una sau mai multe amenințări, iar o amenințare ar putea afecta conformitatea cu unul sau mai multe principii fundamentale.

2. Evaluarea amenințărilor

Atunci când profesionistul contabil identifică o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale, acesta trebuie să evalueze dacă această amenințare este la un nivel acceptabil.

Nivelul acceptabil

Un nivel acceptabil este un nivel la care un profesionist contabil, utilizând testul unei terțe părți rezonabile și informate, ar putea concluziona că respectivul profesionist contabil se conformează cu principiile fundamentale.

Factorii relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor

Analiza factorilor cantitativi, precum și a celor calitativi este relevantă în evaluarea amenințărilor de către profesionistul contabil, deoarece reprezintă efectul combinat al multiplelor amenințări, în funcție de caz.

O înțelegere a faptelor și circumstanțelor, incluzând orice activități profesionale, interese și relații care ar putea compromite conformitatea cu principiile fundamentale, este o condiție esențială în identificarea de către profesionistul contabil a amenințărilor la adresa unei astfel de conformități. Existența unor astfel de condiții, politici și proceduri stabilite de profesie, legislație sau reglementări, firmă, sau de către organizația angajatoare, care pot îmbunătăți comportamentul etic al profesionistului contabil, ar putea, de asemenea, contribui la identificarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale. Printre exemplele legate de astfel de condiții, politici și proceduri se numără:

- Cerințele privind guvernanta corporativă.
- Cerințele privind educația, formarea și experiența în profesie.
- Sistemele eficiente de gestionare a reclamațiilor, care le permit profesionistului contabil și publicului general să semnaleze comportamentul lipsit de etică.
- O obligație clar stipulată de a raporta încălcări ale cerințelor de etică.
- Monitorizarea profesională sau de reglementare și procedurile disciplinare.

Analiza noilor informații sau a modificărilor de fapte și circumstanțe

Dacă profesionistul contabil descoperă informații noi sau modificări ale faptelor și circumstanțelor care ar putea influența măsura în care o astfel de amenințare a fost eliminată sau redusă la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să reevalueze și să trateze o astfel de amenințare în mod corespunzător.

Păstrarea vigilenței pe toată durata activității profesionale îl ajută pe profesionistul contabil să stabilească dacă au apărut noi informații sau modificări ale faptelor și circumstanțelor care:

- (a) Să influențeze nivelul unei amenințări sau
- (b) Să modifice concluziile profesionistului contabil cu privire la gradul de adecvare a măsurilor de protecție aplicate pentru a trata amenințările identificate.

Dacă noile informații au drept consecință identificarea unei noi amenințări, profesionistul contabil este obligat să evalueze și, după caz, să trateze această amenințare

3. Tratarea amenințărilor

Dacă profesionistul contabil stabilește că amenințările identificate la adresa conformității cu principiile fundamentale nu sunt la un nivel acceptabil, acesta trebuie să trateze amenințările prin eliminarea sau reducerea acestora la un nivel acceptabil. Profesionistul contabil trebuie să facă acest lucru prin:

- (a) Eliminarea situațiilor, inclusiv a intereselor sau a relațiilor, care generează aceste amenințări;
- (b) Aplicarea măsurilor de protecție, acolo unde acestea sunt disponibile și pot fi aplicate, pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil; sau
- (c) Refuzul sau încheierea unei anumite activități profesionale.

Acțiuni pentru eliminarea amenințărilor

În funcție de fapte și circumstanțe, o amenințare ar putea fi tratată prin eliminarea circumstanțelor care au creat-o. Totuși, există unele situații în care amenințările pot fi tratate doar prin refuzul sau încheierea unei anumite activități profesionale. Acest lucru este cauzat de faptul că circumstanțele care au creat amenințările nu pot fi eliminate, iar măsurile de protecție nu pot fi aplicate pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

Măsurile de protecție

Măsurile de protecție sunt acțiuni, individuale sau în combinație, pe care profesionistul contabil le întreprinde pentru a reduce eficace amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale la un nivel acceptabil.

Analiza raționamentelor semnificative realizate și a concluziilor generale obținute

Profesionistul contabil trebuie să formuleze o concluzie generală referitoare la măsura în care acțiunile pe care acesta le întreprinde, sau intenționează să le întreprindă, pentru a trata amenințările generate vor elimina aceste amenințări sau le vor reduce până la un nivel acceptabil. În formularea concluziei generale, acesta trebuie:

- a) Să revizuiască orice raționament semnificativ sau concluzie obținută; și
- b) Să utilizeze testul unei terțe părți rezonabile și informate.

Subiect 17 – REZOLVARE

Scepticismul profesional, în conformitate cu Cadrul Conceptual General

În conformitate cu standardele de audit, revizuire sau alte standarde de asigurare, inclusiv cele emise de IAASB, profesioniștii contabili cu drept de practică sunt obligați să își exercite scepticismul profesional atunci când planifică și desfășoară misiuni de audit, de revizuire și alte misiuni de asigurare. Scepticismul profesional și alte principii fundamentale sunt concepte interdependente.

Într-un audit al situațiilor financiare, conformitatea cu principiile fundamentale, individuale și colective, susține exercitarea scepticismului profesional, așa cum se arată în exemplele următoare:

- *Integritatea* impune profesionistului contabil să fie direct și onest. De exemplu, acesta se conformează cu principiul integrității prin:

- Adoptarea unei atitudini directe și oneste atunci există îngrijorări referitoare la o poziție adoptată de un client.
- Continuarea investigațiilor privind informațiile inconsecvente și căutarea de probe suplimentare de audit pentru a răspunde îngrijorărilor legate de afirmațiile ce ar putea fi false sau semnificativ eronate, sau pentru a lua decizii informate referitoare la demersul corespunzător în circumstanțele date.
- Capacitatea de a acționa corespunzător, chiar și în situații în care presiunea de a acționa altfel sau chiar acționarea diferită ar putea avea consecințe personale sau organizaționale negative. A acționa corespunzător înseamnă:
 - (a) A face față dilemelor și situațiilor dificile sau
 - (b) A-i chestiona pe ceilalți atunci când circumstanțele justifică o asemenea măsură, într-o manieră adecvată circumstanțelor.

Realizând acest lucru, profesionistul contabil demonstrează evaluarea critică a probelor de audit, ce contribuie la exercitarea scepticismului profesional

- *Obiectivitatea* impune profesionistului contabil să nu își compromită raționamentul profesional sau de afaceri ca urmare:

- (a) A unui subiectivism,
- (b) A unui conflict de interese sau
- (c) A influenței nedorite sau dependenței nejustificate de persoane, organizații, tehnologie sau alți factori.

De exemplu, acesta se conformează cu principiul obiectivității prin:

- (a) Recunoașterea circumstanțelor sau relațiilor precum familiaritatea cu clientul, care ar putea compromite raționamentul profesional sau de afaceri al profesionistului contabil; și
- (b) Analizarea impactului unor astfel de circumstanțe și relații asupra raționamentului profesionistului contabil atunci când se evaluează caracterul suficient și adecvat al probelor de audit referitoare la o problemă semnificativă pentru situațiile financiare ale clientului.

Realizând acest lucru, profesionistul contabil se comportă într-o manieră ce contribuie la exercitarea scepticismului profesional.

- *Competența profesională și atenția cuvenită* impun profesionistului contabil să dețină cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul adecvat pentru a asigura furnizarea unor servicii profesionale competente și a acționa cu atenția necesară în conformitate cu standardele, legile și reglementările aplicabile. De exemplu, acesta se conformează cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite prin:

- (a) Aplicarea cunoștințelor care sunt relevante sectorului economic și activităților de afaceri ale unui anumit client pentru a identifica în mod adecvat riscurile de denaturare semnificativă;
- (b) Proiectarea și realizarea procedurilor de audit adecvate; și
- (c) Aplicarea cunoștințelor relevante atunci când se evaluează dacă probele de audit sunt suficiente și adecvate în circumstanțele date.

Realizând acest lucru, contabilul se comportă într-o manieră ce contribuie la exercitarea scepticismului profesional.

Subiect 18- REZOLVARE

- Nivelul relativ al onorariilor privind toți clienții, indiferent de natura lor (toți clienții de audit)

Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.

Onorariile pentru serviciile profesionale sunt de obicei negociate cu și plătite de un client de audit și pot genera amenințări la adresa independenței. Această practică este general recunoscută și acceptată de utilizatorii vizați ai situațiilor financiare.

Atunci când clientul de audit este o entitate de interes public, părțile interesate au așteptări mai mari cu privire la independența firmei. Cum transparența poate ajuta la o mai bună informare a opiniilor și deciziilor persoanelor responsabile cu guvernarea și a unei game largi de părți interesate, această secțiune tratează prezentarea de informații referitoare la onorarii, atât către persoanele responsabile cu guvernarea, cât și către părțile interesate, în general, pentru clienții de audit care sunt entități de interes public.

Onorariile de audit cuprind onorariile și alte tipuri de remunerații aferente unui audit sau unei revizui a situațiilor financiare. Când se face referire la onorariul aferent auditului situațiilor financiare, acesta nu include orice onorariu aferent unui audit al situațiilor financiare cu scop special sau al unei revizui a situațiilor financiare.

Onorariile plătite de un client de audit

Atunci când onorariile sunt negociate cu, și plătite de, un client de audit, este generată o amenințare de interes propriu și ar putea genera o amenințare de intimidare la adresa independenței.

Aplicarea cadrului conceptual solicită ca, înainte ca o firmă sau o firmă din rețea să accepte un audit sau orice altă misiune pentru un client de audit, firma să determine dacă amenințările la adresa independenței generate de onorariile propuse clientului sunt la un nivel acceptabil. Aplicarea cadrului conceptual solicită, de asemenea, ca firma să reevalueze aceste amenințări când faptele și circumstanțele se modifică pe parcursul misiunii acoperite de audit.

Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor generate când onorariile pentru un audit sau orice altă misiune sunt plătite de clientul de audit includ:

- Nivelul onorariilor și măsura în care acestea se referă la resurse solicitate, luând în calcul prioritățile comerciale și de piață ale firmei.
- Orice legătură între onorariile pentru audit și cele pentru alte servicii decât auditul și dimensiunea relativă a ambelor elemente.
- Măsura oricărei dependențe între nivelul onorariului aferent, și orice rezultat al serviciului.
- Dacă onorariul este plătit pentru servicii care urmează a fi furnizate de către firmă sau o firmă din rețea.
- Nivelul onorariului în contextul serviciului care urmează a fi furnizat de firmă sau de o firmă din rețea.
- Structura operațională și acordurile de compensare ale firmei și ale firmelor din rețea.
- Importanța clientului, sau a părții terțe care recomandă clientul, pentru firmă, firma din rețea, partener sau sediu.
- Natura clientului, de exemplu dacă acel client este o entitate de interes public.
- Relația clientului cu entitățile afiliate către care sunt furnizate alte servicii decât cele de audit, de exemplu când entitatea afiliată este o entitate - soră.

- Implicarea persoanelor responsabile cu guvernanta în numirea auditorului și în agrearea onorariilor și accentul vizibil acordat de care acestea și de conducerea clientului calității auditului și nivelului general al onorariilor.

- Dacă nivelul onorariului este stabilit de o parte terță independentă, precum un organism de reglementare.

- Dacă activitatea de audit a firmei este supusă revizuirii calității de către o terță parte independentă, cum ar fi un organism de supraveghere.

Existența unui sistem de management al calității proiectat și implementat de firmă în conformitate cu standardele de management al calității emise de IAASB ar putea, de asemenea, avea un impact asupra evaluării dacă amenințările la adresa independenței sunt la un nivel acceptabil.

Cerințele și materialele de aplicare următoare identifică circumstanțele care ar putea necesita o evaluare suplimentară când se determină dacă amenințările sunt la un nivel acceptabil. În acele circumstanțe, materialele de aplicare includ exemple ale factorilor suplimentari care ar putea fi relevanți în evaluarea amenințărilor.

Nivelul onorariilor de audit

Determinarea onorariilor percepute unui client de audit, fie pentru servicii de audit sau de altă natură, este o decizie de afaceri a firmei, luând în calcul factorii și circumstanțele relevante misiunii respective, inclusiv cerințele standardelor tehnice și profesionale.

Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor de interes propriu și de intimidare generate de nivelul onorariului de audit plătit de clientul de audit includ:

- Motivația comercială a firmei pentru onorariul de audit.

- Dacă s-a pus, sau se pune, presiune pe client pentru a reduce onorariul de audit.

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea acestor amenințări includ:

- Revizuirea caracterului rezonabil al onorariului propus de către un partener de revizuire adecvat, care nu a făcut parte din misiunea de audit, ținând cont de aria de aplicare și de complexitatea misiunii.

- Revizuirea activității efectuate de către un partener de revizuire adecvat care nu a făcut parte din misiunea de audit.

Impactul altor servicii furnizate unui client de audit

O firmă nu trebuie să permită ca onorariul de audit să fie influențat de furnizarea de servicii, altele decât cele de audit, către un client de audit de către firmă sau de o firmă din rețea.

Onorariul de audit reflectă de obicei o combinație de aspecte. Totuși, furnizarea de alte servicii unui client de audit nu este un criteriu adecvat în determinarea onorariului de audit.

În determinarea onorariului de audit, firma poate lua în considerare economiile de costuri realizate ca urmare a experienței dobândite în urma furnizării de servicii, altele decât de audit, unui client de audit.

Onorarii contingente

Onorariile contingente sunt onorarii calculate pe o bază predeterminată în raport cu rezultatul unei tranzacții sau cu rezultatul serviciilor furnizate. Un onorariu contingent perceput printr-un intermediar este un exemplu de onorariu contingent indirect. Un onorariu nu este considerat contingent dacă a fost stabilit de o instanță sau de o altă autoritate publică.

O firmă nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru o misiune de audit. O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru un alt serviciu decât unul de asigurare furnizat unui client de audit, dacă:

- (a) Onorariul este perceput de firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, iar acesta este semnificativ sau se preconizează că va fi semnificativ pentru acea firmă,
- (b) Onorariul este perceput de o firmă din rețea care participă la o parte importantă a auditului, iar acesta este semnificativ sau se preconizează că va fi semnificativ pentru acea firmă sau
- (c) Rezultatul serviciului care nu este unul de asigurare și, prin urmare, valoarea onorariului depinde de un raționament viitor sau actual cu privire la auditul unei valori semnificative din situațiile financiare.

Chiar dacă un angajament cu onorarii contingente nu este interzis atunci când unui client de audit i se prestează un serviciu care nu este unul de asigurare, ar putea fi generată totuși o amenințare de interes propriu.

Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:

- Intervalul valorilor posibile ale onorariilor.
- Măsura în care o autoritate adecvată determină rezultatul de care depinde onorariul contingent.
- Prezentarea către utilizatorii vizați a informațiilor privind activitatea efectuată de firmă și baza de remunerare.
- Natura serviciului.
- Efectul evenimentului sau al tranzacției asupra situațiilor financiare.

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:

- Revizuirea activității efectuate de firmă de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în efectuarea serviciului care nu este unul de asigurare.
- Obținerea unui acord prealabil scris al clientului cu privire la baza de remunerare.

Nivelul relativ al onorariilor în cazul clienților care sunt entități de interes public

Atunci când, pentru fiecare din doi ani consecutivi, totalul onorariilor primite de la un client de audit care este o entitate de interes public reprezintă, sau este probabil că va reprezenta, peste 15% din totalul onorariilor primite de firmă, firma trebuie să determine, înainte de a fi emisă opinia de audit asupra situațiilor financiare din al doilea an, dacă o revizuire, în conformitate cu obiectivul unei misiuni de revizuire a calității, efectuată de un profesionist contabil, care nu face parte din firma care exprimă opinia asupra situațiilor financiare, („o revizuire înainte de emitere”) ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil, și dacă da, să o pună în aplicare.

Atunci când două sau mai multe firme sunt contractate să desfășoare un audit al situațiilor financiare ale clientului, implicarea celeilalte firme în audit poate fi privită, în fiecare an, ca o acțiune echivalentă celei descrise la paragraful anterior, dacă:

- (a) Circumstanțele tratate se aplică doar uneia dintre firmele care exprimă opinia de audit și
- (b) Fiecare firmă desfășoară o activitate suficientă pentru a-și asuma integral responsabilitatea individuală pentru opinia de audit.

Dacă circumstanțele descrise continuă timp de cinci ani consecutivi, firma trebuie să înceteze să fie auditor după ce este emisă opinia de audit aferentă celui de-al cincilea an. Ca o excepție,

firma poate continua să fie auditor după cinci ani consecutivi dacă există un motiv întemeiat pentru a face acest lucru, acordând atenție interesului public, în următoarele condiții:

(a) Firma se consultă cu un organism profesional sau de reglementare din jurisdicția relevantă și concluzionează că ar fi în interesul public ca firma să continue ca auditor și

(b) Înainte de emiterea opiniei de audit cu privire la situațiile financiare din al șaselea an și din orice alt an ulterior, firma contractează un profesionist contabil, care nu face parte din firma care exprimă opinia asupra situațiilor financiare, care să efectueze o revizuire înainte de emitere. Un factor care ar putea genera un motiv întemeiat este lipsa unor alternative viabile în ceea ce privește firmele care să desfășoare misiunea de audit, ținând cont de natura și locația activității de afaceri a clientului.

Subiect 19 – REZOLVARE

Servicii de contabilitate

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Aceste responsabilități includ:

- Determinarea politicilor contabile și a tratamentului contabil în conformitate cu politicile respective.
- Întocmirea sau modificarea documentelor-sursă sau a datelor inițiale, în format electronic sau în alt format, evidențiind apariția unei tranzacții. Exemplele includ:
 - Comenzi de achiziție.
 - Fișe de pontaj.
 - Comenzi de la clienți.
- Realizarea sau modificarea înregistrărilor contabile.
- Determinarea sau aprobarea clasificărilor tranzacțiilor pe conturi.

Serviciile de contabilitate și evidență contabilă cuprind o gamă largă de servicii, inclusiv:

- Întocmirea registrelor contabile și a situațiilor financiare.
- Înregistrarea tranzacțiilor.
- Furnizarea de servicii de salarizare.
- Soluționarea problemelor privind reconcilierea conturilor.
- Convertirea situațiilor financiare existente dintr-un cadru de raportare financiară în altul.

Toți clienții de audit

Furnizarea de servicii de contabilitate și evidență contabilă pentru un client de audit generează o amenințare de autorevizuire când există un risc ca rezultatele serviciilor să afecteze înregistrările contabile sau situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze unui client de audit care nu este o entitate de interes public servicii de contabilitate și evidență contabilă, inclusiv servicii de întocmire a situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie sau informații financiare care constituie baza acestor situații financiare, cu excepția cazului în care:

- (a) Serviciile sunt de rutină sau de natură repetitivă și
- (b) Firma tratează orice amenințări care nu sunt la un nivel acceptabil.

Serviciile de contabilitate și de evidență contabilă care sunt de rutină sau de natură repetitivă:

- (a) Implică informații, date sau materiale pe baza cărora clientul a exercitat orice raționamente sau a luat orice decizii ce ar putea fi necesare și
- (b) Presupun un raționament profesional redus sau nu necesită raționament profesional.

Exemplele de servicii care ar putea fi considerate ca fiind de rutină sau de natură repetitivă includ:

- Efectuarea de calcule salariale sau rapoarte în baza datelor generate de client, în vederea aprobării și plății de către client.
- Înregistrarea tranzacțiilor recurente ale căror valori sunt ușor de determinat din documente-sursă sau date inițiale, precum o factură de utilități pentru care clientul a determinat sau a aprobat clasificarea contabilă corespunzătoare.
- Calcularea amortizării aferente imobilizărilor, atunci când clientul determină politica contabilă și estimările privind durata de viață utilă și valorile reziduale.
- Introducerea tranzacțiilor codificate de client în registrul Cartea mare.
- Introducerea înregistrărilor aprobate de client în balanța de verificare.
- Întocmirea situațiilor financiare pe baza informațiilor din balanța de verificare aprobată de client și întocmirea notelor aferente pe baza evidențelor aprobate de client.

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei amenințări de autorevizuire generate de furnizarea unor servicii de contabilitate și de evidență contabilă de rutină sau de natură repetitivă pentru un client de audit care nu este o entitate de interes public, includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze unui client de audit care este o entitate de interes public servicii de contabilitate și de evidență contabilă. Ca o excepție, o firmă sau o firmă din rețea poate furniza servicii de elaborare a situațiilor financiare statutare pentru o entitate afiliată unui client de audit care este o entitate de interes public prevăzută la subpunctele (c) sau (d) ale definiției unei entități afiliate, cu condiția ca:

- (a) Să fi fost publicat raportul de audit asupra situațiilor financiare ale grupului entității de interes public,
- (b) Firma sau firma din rețea să nu își asume o responsabilitate de conducere și să aplice cadrul conceptual pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței,
- (c) Firma sau firma din rețea să nu întocmească înregistrările contabile care stau la baza situațiilor financiare statutare ale entității afiliate și acele situații financiare să aibă la bază informații aprobate de client și
- (d) Situațiile financiare statutare ale entității afiliate să nu constituie baza situațiilor financiare viitoare ale grupului acelei entități de interes public.

Servicii de evaluare

Furnizarea unor servicii de evaluare pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.

Aspecte generale pentru toți clienții de audit

O evaluare cuprinde acceptarea unor ipoteze cu privire la evoluțiile viitoare, aplicarea metodologiilor și tehnicilor adecvate și combinarea ambelor procese în scopul calculării unei anumite valori sau a unui interval de valori pentru un activ, pentru o datorie sau pentru o afacere în totalitatea ei.

Factorii care sunt relevanți pentru identificarea amenințărilor de autorevizuire sau de reprezentare generate de furnizarea unor servicii de evaluare către un client de audit și pentru evaluarea nivelului acestor amenințări includ:

- Utilizarea și scopul raportului de evaluare.
- Dacă raportul de evaluare va fi făcut public.
- Măsura în care metodologia de evaluare este sprijinită de legi sau reglementări, practica precedentului sau alte practici instituite.
- Măsura în care clientul este implicat în determinarea și aprobarea metodologiei de evaluare și a altor probleme semnificative de raționament.
- Gradul de subiectivitate inerent al elementului pentru evaluările care implică metodologii standard sau stabilite.
- Măsura în care evaluarea va avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.
- Amploarea prezentărilor de informații referitoare de evaluare în situațiile financiare.
- Volatilitatea valorilor implicate ca urmare a dependenței față de evenimentele viitoare.

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare, generate de furnizarea unui serviciu de evaluare către un client de audit care nu este o entitate de interes public, includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu de evaluare unui client de audit care nu este o entitate de interes public dacă:

- (a) Evaluarea implică un grad semnificativ de subiectivitate; și
- (b) Evaluarea va avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Unele evaluări nu implică un grad semnificativ de subiectivitate. Este probabil ca acesta să fie cazul când ipotezele existente sunt stabilite prin lege sau reglementări sau când tehnicile și metodologiile care trebuie utilizate se bazează pe standarde general acceptate sau sunt prevăzute de lege sau reglementări. În astfel de circumstanțe nu este probabil ca rezultatele unei evaluări efectuate de două sau mai multe părți să aibă diferențe semnificative.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu de evaluare pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă furnizarea acelui serviciu ar putea genera o amenințare de autorevizuire.

Subiect 20 – REZOLVARE

Amenințări privind independența în cazul auditului statutar, în situația angajării la un client de audit a foștilor membri din echipa de audit

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

Precizări ale Codului etic privind amenințări privind independența în cazul auditului statutar, în situația angajării la un client de audit a foștilor membri din echipa de audit *(Restricții pentru foștii parteneri sau membri ai echipei de asigurare)*

Dacă un fost partener s-a alăturat unui client de asigurare al firmei sau un fost membru al echipei misiunii de asigurare s-a alăturat clientului de asigurare în calitate de:

- (a) Director sau angajat cu funcție de conducere sau
- (b) Angajat aflat într-o poziție din care a exercitat o influență semnificativă asupra subiectului implicit sau, în cazul unei misiuni de atestare, angajat aflat într-o poziție din care a exercitat o influență semnificativă asupra informațiilor specifice unei misiuni de asigurare, persoana respectivă nu trebuie să continue să participe la activitățile profesionale sau de afaceri ale firmei.

Chiar dacă una dintre persoanele descrise la paragraful anterior s-a alăturat clientului de asigurare într-o astfel de poziție și nu continuă să participe la activitățile profesionale și de afaceri ale firmei, o amenințare de familiaritate sau de intimidare ar putea fi totuși generată.

Ar putea fi generată, de asemenea, o amenințare de familiaritate sau de intimidare dacă un fost partener al firmei s-a alăturat unei entități într-una dintre pozițiile descrise, iar entitatea devine ulterior un client de asigurare al firmei.

Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:

- Poziția pe care a preluat-o persoana respectivă în cadrul clientului.
- Orice implicare pe care persoana o va avea în echipa misiunii de asigurare.
- Perioada care a trecut de când persoana respectivă a făcut parte din echipa misiunii de asigurare sau a fost partener al firmei.
- Poziția anterioară a persoanei respective în cadrul echipei misiunii de asigurare sau a firmei. Un exemplu este dacă persoana respectivă a avut responsabilități privind păstrarea unei legături permanente cu persoanele responsabile cu guvernarea sau conducerea clientului.

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de familiaritate sau de intimidare includ:

- Luarea măsurilor necesare astfel încât persoana respectivă să nu aibă dreptul la niciun fel de beneficii sau plăți din partea firmei, cu excepția cazului în care acestea se realizează conform unor aranjamente fixe stabilite anterior.
- Luarea măsurilor necesare astfel încât orice sumă datorată persoanei respective să nu fie semnificativă pentru firmă.
- Modificarea planului pentru misiunea de asigurare.
- Alocarea unor persoane în echipa misiunii de asigurare care să aibă suficientă experiență în legătură cu persoana care s-a alăturat clientului.
- Revizuirea activității fostului membru al echipei misiunii de asigurare de către un partener de revizuire adecvat.

Precizări ale L162/2017 privind amenințări privind independența în cazul auditului statutar, în situația angajării la un client de audit a foștilor membri din echipa de audit

(Articolul 24 Angajarea de către entitățile auditate a unor foști auditori financiari sau a unor angajați ai unor auditori financiari sau ai unor firme de audit)

(1) Înainte de expirarea unei perioade de cel puțin un an sau, în cazul auditului statutar al unor entități de interes public, a unei perioade de cel puțin 2 ani de la încetarea activității sale în calitate de auditor financiar sau de partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit, auditorul financiar sau partenerul-cheie de audit care efectuează un audit statutar în numele unei firme de audit:

a) nu preia o funcție-cheie în conducerea entității auditate;

b) nu devine, după caz, membru al comitetului de audit al entității auditate sau al unui organism cu atribuții echivalente cu cele ale unui comitet de audit;

c) nu devine membru neexecutiv al organismului administrativ sau al organismului de supraveghere al entității auditate.

(2) Angajații și partenerii, alții decât partenerii-cheie de audit, ai unui auditor financiar sau ai unei firme de audit care efectuează un audit statutar, precum și orice alte persoane fizice ale căror servicii se află la dispoziția sau sub controlul auditorului financiar sau al firmei de audit respective, în situația în care astfel de angajați, parteneri sau alte persoane fizice sunt autorizate ca auditori financiari, nu pot ocupa niciuna dintre pozițiile menționate la alin. (1) înainte de expirarea unei perioade de minimum un an de când aceștia au fost implicați în mod direct în misiunea de audit statutar.

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

Subiect 1 REZOLVARE

Proceduri de consolidare la nivel de bilanț consolidat

(1) Activele și datoriile entităților incluse în consolidare se încorporează în totalitate în bilanțul consolidat.

(2) În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate se combină elemente similare de active, datorii și capitaluri proprii, respectiv venituri și cheltuieli ale societății-mamă cu cele ale filialelor.

(3) Valorile contabile ale acțiunilor sau părților sociale în capitalul entităților incluse în consolidare se compensează cu proporția pe care o reprezintă în capitalurile proprii ale acestor entități, astfel: compensarea se efectuează pe baza valorilor juste ale activelor și datoriilor identificabile la data achiziției acțiunilor sau părților sociale ori, în cazul în care achiziția are loc în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o filială.

(4) În scopul compensării prevăzute anterior se compensează (elimină) valoarea contabilă a investiției făcute de societatea-mamă în fiecare filială, cu partea societății-mamă din capitalul propriu al fiecărei filiale. Orice diferență rezultată se prezintă ca fond comercial în bilanțul consolidat.

(5) Fondul comercial negativ se transferă în contul de profit și pierdere consolidat.

(6) În cazul în care acțiunile sau părțile sociale în filialele incluse în consolidare sunt deținute de alte persoane decât filialele respective, suma atribuibilă acelor acțiuni sau părți sociale trebuie prezentată separat în bilanțul consolidat, la elementul "Interese care nu controlează".

(7) Interesele care nu controlează trebuie prezentate în bilanțul consolidat în capitalurile proprii, separat de capitalurile proprii ale societății-mamă.

Proceduri de consolidare la nivel de cont de profit și pierdere consolidat

(1) Veniturile și cheltuielile entităților incluse în consolidare trebuie încorporate în totalitate în contul de profit și pierdere consolidat.

(2) Suma oricărui profit sau oricărei pierderi atribuibile acțiunilor sau părților sociale deținute de alte persoane decât filialele respective trebuie prezentată separat în contul de profit și pierdere consolidat, la elementul "Profitul sau pierderea aferent (ă) intereselor care nu controlează".

(3) O entitate trebuie să atribuie profitul sau pierderea proprietarilor societății-mamă și intereselor care nu controlează, chiar dacă aceasta are drept urmare un sold deficitar al intereselor care nu controlează.

Proceduri de consolidare comune bilanțului consolidat și contului de profit și pierdere consolidat (eliminarea tranzacțiilor dintre entitățile grupului)

(1) Situațiile financiare anuale consolidate prezintă activele, datoriile, poziția financiară și profiturile sau pierderile entităților incluse în consolidare, ca și cum acestea ar fi o singură entitate. În special, din situațiile financiare anuale consolidate se elimină următoarele:

- a) datoriile și creanțele dintre entități, inclusiv dividendele interne;
- b) veniturile și cheltuielile aferente tranzacțiilor dintre entități; și
- c) profiturile și pierderile rezultate din operațiuni efectuate între entități și care sunt incluse în valoarea contabilă a activelor.

(2) Pierderile în interiorul grupului pot indica o depreciere care impune recunoașterea în situațiile financiare anuale consolidate.

Subiect 2 REZOLVARE

(1) Situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc la aceeași dată ca situațiile financiare anuale ale societății-mamă.

(2) Situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite la o altă dată, pentru a ține cont de data bilanțului celor mai multe sau celor mai importante dintre entitățile incluse în consolidare, cu condiția:

- a) ca acest fapt să fie prezentat și justificat în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate;
- b) să fie luate în considerare sau prezentate evenimentele importante legate de activele și datoriile, de poziția financiară și de profitul sau pierderea entității incluse în consolidare, care au intervenit între data bilanțului entității respective și data bilanțului consolidat; și
- c) dacă data bilanțului unei entități precede sau este ulterioară datei bilanțului consolidat cu mai mult de 3 luni, entitatea în cauză să fie consolidată pe baza unor situații financiare interimare întocmite la data bilanțului consolidat.

(3) Situațiile financiare ale societății-mamă și ale filialelor sale utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate trebuie să aibă aceeași dată de raportare. Când finalul perioadei de raportare pentru societatea-mamă diferă de cel al unei filiale, filiala va întocmi, în scopul consolidării, informații financiare suplimentare pentru aceeași dată ca situațiile financiare ale societății-mamă, pentru a permite societății-mamă să consolideze informațiile financiare ale filialei, cu excepția cazului în care este imposibil să se procedeze astfel.

(4) Dacă este imposibil să se procedeze astfel, societatea-mamă trebuie să consolideze informațiile financiare ale filialei utilizând situațiile financiare cele mai recente ale filialei, ajustate pentru efectele celor mai semnificative tranzacții sau evenimente care au loc între data situațiilor financiare respective și data situațiilor financiare anuale consolidate. În orice caz, diferența dintre

data situațiilor financiare ale filialei și data situațiilor financiare anuale consolidate nu trebuie să fie mai mare de 3 luni, iar durata perioadelor de raportare și orice diferență între datele situațiilor financiare trebuie să fie aceleași de la o perioadă la alta.

(5) Atunci când situațiile financiare ale unei entități străine sunt întocmite la o dată diferită de cea a entității raportoare, entitatea străină întocmește deseori situații suplimentare la aceeași dată la care sunt întocmite situațiile financiare ale entității raportoare. Când nu se face acest lucru, se permite utilizarea unei date de raportare diferite, cu condiția ca diferența să nu fie mai mare de 3 luni și modificările să fie făcute pentru efectele oricăror tranzacții semnificative sau ale altor evenimente care au loc între datele diferite. Într-un astfel de caz, activele și datoriile unei entități străine sunt convertite la cursul de schimb valutar de la finalul perioadei de raportare a entității străine. Ajustările sunt făcute pentru schimbările semnificative ale cursurilor de schimb valutar până la finalul perioadei de raportare a entității raportoare. Aceeași abordare se utilizează atunci când se aplică metoda punerii în echivalență pentru entitățile asociate și entitățile controlate în comun.

(6) În cazul în care componența entităților incluse în consolidare s-a modificat semnificativ în cursul exercițiului financiar, situațiile financiare anuale consolidate cuprind informații care să dea sens comparației dintre seturile succesive de situații financiare anuale consolidate. Această obligație poate fi îndeplinită prin întocmirea unui bilanț comparativ ajustat și a unui cont de profit și pierdere comparativ ajustat.

Subiect 3 REZOLVARE

(1) Influența semnificativă este capacitatea de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiare și de exploatare ale entității în care s-a investit, fără a exercita un control asupra politicilor respective.

(2) Dacă o entitate deține, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), 20% sau mai mult din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că aceasta exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care se poate demonstra clar că nu este așa. Dimpotrivă, dacă investitorul deține, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), mai puțin de 20% din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că acesta nu exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care o astfel de influență poate fi clar demonstrată. O participație substanțială sau majoritară a unui alt investitor nu exclude neapărat posibilitatea ca o entitate să exercite o influență semnificativă.

(3) Existența influenței semnificative exercitate de o entitate este de obicei reflectată prin unul sau mai multe dintre următoarele moduri:

- a) reprezentarea în consiliul de administrație sau în organul de conducere echivalent al entității în care s-a investit;
- b) participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor cu privire la dividende și alte distribuiri;
- c) tranzacții semnificative între entitate și entitatea în care aceasta a investit;
- d) interschimbarea personalului de conducere; sau
- e) furnizarea de informații tehnice esențiale.

(4) Atunci când se evaluează măsura în care o entitate exercită sau nu o influență semnificativă sunt luate în considerare existența și efectul drepturilor de vot potențiale care sunt actualmente exercitabile sau convertibile, inclusiv drepturile de vot potențiale deținute de alte entități. Drepturile de vot potențiale nu sunt actualmente exercitabile sau convertibile dacă, de exemplu, nu pot fi exercitate sau convertite până la o dată viitoare sau până la producerea unui eveniment viitor.

(5) Atunci când se evaluează măsura în care drepturile de vot potențiale contribuie la exercitarea unei influențe semnificative, entitatea examinează toate faptele și circumstanțele (inclusiv termenii exercitării drepturilor de vot potențiale, precum și alte angajamente contractuale, analizate fie individual, fie în combinație) care afectează drepturile potențiale, cu excepția intențiilor conducerii și a capacității financiare de a exercita sau de a converti aceste drepturi potențiale.

(6) O entitate își pierde influența semnificativă asupra unei entități în care s-a investit atunci când își pierde puterea de a participa la deciziile privind politicile financiare și de exploatare ale entității în care s-a investit. Pierderea influenței semnificative poate să coincidă sau nu cu o modificare a nivelurilor absolute sau relative de proprietate.

(7) Atunci când metoda punerii în echivalență se aplică pentru prima dată unei entități asociate, respectiva entitate asociată se prezintă în bilanțul consolidat la valoarea corespunzătoare proporției de capitaluri proprii ale entității asociate reprezentate de interesul de participare în acea entitate asociată. Diferența dintre această sumă și valoarea contabilă se prezintă separat în bilanțul consolidat sau în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate. Această diferență se calculează la data la care metoda în cauză este aplicată pentru prima dată.

(8) Diferența menționată anterior se calculează la data achiziționării acțiunilor sau părților sociale sau, dacă acestea au fost achiziționate în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o entitate asociată.

Subiect 4 REZOLVARE

1) Situațiile financiare anuale ale societăților nerezidente sunt convertite după metoda cursului de închidere.

(2) Această metodă presupune:

a) în bilanț:

- exprimarea elementelor din bilanț, cu excepția capitalurilor proprii, la cursul de închidere;
- exprimarea capitalurilor proprii la cursul istoric;
- înscrierea, ca element distinct al capitalurilor proprii, a unei diferențe din conversie (cont 107 "Diferențe de curs valutar din conversie"), ce corespunde diferenței dintre capitalurile proprii la cursul de închidere și capitalurile proprii la cursul istoric, precum și diferenței dintre rezultatul determinat în funcție de cursul mediu sau cursul de schimb de la data tranzacțiilor și rezultatul la cursul de închidere.

Diferența din conversie înscrisă în bilanțul consolidat este repartizată între societatea-mamă și interesele care nu controlează;

b) în contul de profit și pierdere - exprimarea veniturilor și a cheltuielilor la cursul mediu. Când acesta fluctuează semnificativ, veniturile și cheltuielile vor fi exprimate la cursurile de schimb de la data tranzacțiilor.

(3) Cursul de închidere este cursul de schimb de la data întocmirii bilanțului.

Subiect 5 REZOLVARE

(1) Orice entitate trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate și un raport consolidat al administratorilor dacă entitatea respectivă (societatea-mamă):

a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă entitate, denumită în continuare filială;

b) este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale acelei filiale;

c) este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra acelei filiale, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;

d) este acționar sau asociat al unei entități și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale entității în cauză (filială) care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor sale de vot; sau

e) este acționar sau asociat al unei entități și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților acelei entități (filială), ca urmare a unui acord încheiat cu alți acționari sau asociați ai acelei filiale.

(2) În afara cazurilor menționate anterior, orice entitate trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate și un raport consolidat al administratorilor dacă entitatea respectivă (societatea-mamă) deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă sau controlul asupra unei alte entități (filială).

(3) În aplicarea pct. (1) lit. a), b), d) și e), drepturile de vot și drepturile de numire sau de revocare ale oricărei alte filiale, precum și cele ale oricărei persoane care acționează în nume propriu, dar în contul societății-mamă sau al unei alte filiale, se adaugă la cele ale societății-mamă.

(4) Când există drepturi de vot potențiale, partea de profit sau pierdere și modificările capitalurilor proprii alocate societății-mamă și intereselor care nu controlează la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate se vor stabili numai pe baza participațiilor existente în capitalurile proprii și nu reflectă posibila exercitare sau conversie a drepturilor de vot potențiale.

(5) În unele situații, o entitate deține, de fapt, participații existente în capitalurile proprii ca urmare a unei tranzacții care îi oferă entității, la acel moment, accesul la veniturile asociate unei participații în capitalurile proprii. În astfel de situații, partea alocată societății-mamă și intereselor care nu controlează la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate se va stabili prin luarea în

considerare a unei posibile exercitări a acelor drepturi de vot potențiale, care îi oferă entității, la acel moment, accesul la venituri.

(6) O societate- mamă și toate filialele sale trebuie consolidate, indiferent de locul unde sunt situate sediile sociale ale acelor filiale.

(7) Orice filială a unei filiale se consideră filială a societății-mamă care este societatea-mamă a entității care urmează să fie consolidată

Subiect 6 REZOLVARE

(1) Dacă o entitate inclusă în consolidare are entități asociate sau entități controlate în comun, acestea sunt prezentate ca element separat în bilanțul consolidat, la elementul "Titluri puse în echivalență", aplicându-se metoda punerii în echivalență.

(2) Metoda punerii în echivalență este o metodă de contabilizare prin care investiția este inițial recunoscută la cost și ajustată ulterior în funcție de modificările post-achiziționare în cota investitorului din activele nete ale entității în care a investit. Profitul sau pierderea investitorului include cota sa din profitul sau pierderea entității în care a investit.

(3) Controlul comun reprezintă controlul partajat asupra unei entități, convenit prin contract, care există numai atunci când deciziile legate de activitățile relevante necesită consimțământul unanim al părților care dețin controlul comun.

(4) Dacă o investiție într-o entitate asociată devine o investiție într-o entitate controlată în comun, iar o investiție într-o entitate controlată în comun devine o investiție într-o entitate asociată, atunci entitatea continuă să aplice metoda punerii în echivalență.

PROBA II – TESTUL DE APLICARE ÎN PRACTICĂ A CUNOȘTINȚELOR TEORETICE. SUBIECTE DESCHISE PROPUSE.

FORMULAREA UNEI OPINII DE AUDIT CU DESCRIEREA/ARGUMENTAREA RAȚIONAMENTULUI PROFESIONAL UTILIZAT, LUÂND ÎN CONSIDERARE UN CAZ PRACTIC REFERITOR LA UNUL SAU MAI MULTE ASPECTE LEGATE DE AUDITUL STATUTAR.

Subiect 1 ENUNȚ

Pe parcursul misiunii de audit statutar în legătură cu situațiile financiare emise de compania Client de Audit SA („Societatea” - care nu este de interes public) pentru 31 decembrie N (conform OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate) sunt identificate patru denaturări cu privire la elementele din situațiile financiare, arătați care vor fi ajustările de audit propuse managementului, dar și impactul asupra opiniei de audit în situația în care acestea nu se acceptă de către management în contextul în care pragul de semnificație global este stabilit la 800.000 lei:

- b. Există pe rol la 31 decembrie N un litigiu cu un client care pretinde că a fost nevoit să suporte daune de 2.000.000 lei în relația cu beneficiarii săi din cauza unui defect la unul din produsele fabricate și vândute de societatea Client de Audit SA către acest client. La dosarul de judecată există o expertiză tehnică în care se arată legătura directă dintre deficiențele invocate de client la produsul final și produsele obținute și vândute de Client de Audit SA. Pe baza scrisorii primite de la avocații Societății se estimează că este probabil ca aceasta să piardă litigiul. Conducerea susține că are o poliță de asigurare pentru acest tip de evenimente cu suma asigurată de 500.000 lei și că nu se impune recunoașterea în situațiile financiare a unei datorii până la momentul sentinței definitive.
- c. Pe baza confirmării primite de la avocați, s-a identificat un litigiu cu Ministerul Fondurilor Europene în baza căruia Societatea contestă rezultatele unui control prin care a fost declarată ca neeligibilă suma de 1.920.000 lei aferentă unui echipament recepționat în luna februarie a exercițiului financiar auditat pentru care data punerii în funcțiune a fost 25 februarie N, regimul de amortizare liniar, iar durata de utilizare estimată – 8 ani, echipamentul fiind subvenționat pentru o cotă de 50% (respectiv suma de 960.000 lei). Conducerea a recunoscut activul imobilizat și a reflectat în manieră adecvată amortizarea acestuia în cursul exercițiului, testele privind eventualele deprecieri suplimentare au arătat că nu se impunea recunoașterea unor ajustări pentru depreciere. Venitul din subvenții a fost clasificat integral ca venit înregistrat în avans de natura subvențiilor pentru investiții până la soluționarea litigiului fără a recunoaște vreun provizion.
- d. În cursul exercițiului financiar N, Societatea Client de Audit SA a primit o subvenție de exploatare în sumă de 300.000 lei într-un cont distinct ca urmare a reducerii semnificative a

cifrei de afaceri urmare a unor evenimente geopolitice cu efecte la nivel macroeconomic, recunoscută de conducere ca venit în avans până la momentul efectuării plăților din acel cont distinct când vor fi recunoscute veniturile curente din subvenții de exploatare. Contractul pentru obținerea subvenției a fost semnat la data de 30 septembrie N. Până la data de 31 decembrie N nu a fost efectuată nicio plată din acel cont distinct de disponibilități.

- e. Pe baza testelor evenimentelor ulterioare, s-a constatat existența de unei facturi de reduceri comerciale de 80.000 lei, la care se adaugă TVA – 19%, primită de la un furnizor de imobilizări și emisă la data de 14 februarie N+1 care vizează un echipament industrial care a necesitat anumite cheltuieli neprevăzute cu montajul, furnizorul admitând parțial vina în sensul că a fost și o neglijență de proiectare din partea sa. Societatea a recunoscut la 31 decembrie N suma de 80.000 lei ca o reducere comercială primită în exercițiul financiar N și a afectat integral rezultatul exercițiului financiar N.

Cerințe

1. Stabiliți aserțiunile conducerii care au fost afectate de denaturările amintite în enunțul problemei?
2. Arătați care sunt ajustările propuse managementului și explicați raționamentul profesional în acord cu referențialul contabil aplicabil (OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate).
3. Prezentați tipologia opiniilor de audit conform ISA 700 și ISA 705.
4. Arătați care este impactul asupra opiniei de audit generat de denaturările prezentate explicând raționamentul profesional exercitat și formulați un extras din raportul de audit care să conțină efectul antrenat de denaturările prezentate în enunț.

Subiect 2 ENUNȚ

În cadrul firmei de audit Best Audit SRL, partenerul misiunii de audit și-a încredințat conducerea misiunii de audit la compania „Lactate România SRL” („Societatea”) privind auditul statutar al situațiilor financiare întocmite la data de 31 decembrie N. Cadrul de raportare financiară conform căreia raportează Societatea este reprezentat de OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Este primul client pe care îl are firma Best Audit SRL în sfera serviciilor de audit și care are codul CAEN 1051 - Fabricarea produselor lactate și a brânzeturilor.

Opinia de audit exprimată de auditorul precedent asupra setului de situații financiare întocmite pentru 31 decembrie N-1 a fost una fără rezerve. În cei 10 ani de activitate, „Lactate România SRL” a mai fost auditată de 4 firme de audit, ultimul mandat al auditorului precedent fiind de 2 ani.

Partenerul misiunii de audit, doamna AM, a solicitat să revizuiți aspectele constatate de echipa de audit și să arătați în cel fel afectează acestea draftul opiniei de audit pe care v-a rugat să-l pregătiți în vederea unei discuții finale în cadrul echipei de audit din cadrul misiunii de la „Lactate România SRL”. Societatea a fost înființată în urmă cu 10 ani și a înregistrat o creștere constantă a cifrei de afaceri până în N, îndeosebi prin creșterea numărului de clienți/magazine proprii de desfacere. În ciuda pandemiei Covid-19, vânzările on-line din anul N au compensat declinul vânzărilor prin magazinele proprii de desfacere, iar cifra de afaceri a rămas relativ constantă față de cea înregistrată în exercițiul N-1.

Din verificările și analizele efectuate în cadrul etapei de planificare s-au reținut următoarele informații cu privire la clientul de audit „Lactate România SRL”:

Extras din contul de profit și pierdere la 31.12.N (lei):

Descriere	N-1	N	Variații absolute	Variații procentuale
<i>Cifra de afaceri totală, din care:</i>	25.000.000	32.000.000	7.000.000	28%
Venituri din vânzarea produselor finite	19.000.000	28.000.000	9.000.000	47%
Venituri din vânzarea mărfurilor	3.000.000	3.500.000	500.000	17%
Venituri din prestări de servicii	3.000.000	500.000	-2.500.000	-83%

Extras din bilanțul la 31.12.N-1 (lei):

Descriere	N-1	N	Variații absolute	Variații procentuale
<i>Creanțe comerciale total, din care:</i>	10.000.000	15.000.000	5.000.000	50%
Clienți	8.000.000	12.500.000	4.500.000	56%
Efecte de încasat	1.000.000	1.500.000	500.000	50%
Clienți facturi de întocmit	500.000	1.000.000	500.000	100%
Furnizori debitori	500.000	0	-500.000	-100%
Active totale	50.000.000	55.000.000	5.000.000	10%
Profit net	2.000.000	2.500.000	500.000	25%
Număr mediu de salariați	63	64	1	2%

În urma revizuirii dosarului de audit și a procedurilor și testelor efectuate de către echipa de audit pe parcursul misiunii, ați constatat următoarele aspecte importante:

1. La data de 31 decembrie N, există următoarele informații/probe de audit cu privire la recunoașterea la valoarea justă:

- a. Raportul de evaluare realizat de un evaluator extern autorizat în care se prevede că noua valoare justă este de 14.600.000 lei pentru singura clădire aflată în gestiunea „Lactate România SRL”. Valoarea de inventar înainte de reevaluarea de la 31 decembrie N era 14.400.000 lei și amortizarea cumulată la data de 31 decembrie N – 800.000 lei. Societatea a evidențiat un plus de valoare de 200.000 lei prin afectarea veniturilor din reevaluare;
 - b. La data de 31 decembrie N-1, în structura rezervelor din reevaluare în sold, erau 200.000 lei sold creditor aferent construcțiilor.
 - c. Raportul de evaluare realizat conform Standardului GEV 500 pentru declararea valorii clădirii la administrația fiscală în care valoarea acesteia este de 15.400.000 lei.
2. Societatea a capitalizat, în categoria altor imobilizări necorporale, avansul facturat de către un furnizor de servicii de consultanță reprezentând un studiu de piață privind analiza preferințelor culinare ale consumatorilor de brânzeturi din România, valoarea facturată fiind de 60.000 de lei.
 3. Pe baza testelor de audit realizate în ceea ce privește aserțiunile conducerii cu privire la separarea exercițiilor, a fost identificată o factură de reduceri comerciale primită de la principalul furnizor de mărfuri (vinuri), comercializate prin magazinele proprii, cu dată de 10 ianuarie N+1, pentru achizițiile realizate în exercițiul financiar N. Valoarea reducerilor comerciale primite este de 200.000 lei. În foaia de lucru întocmită de membrii echipei de audit se consemnează faptul că factura de reduceri comerciale a fost înregistrată în exercițiul N+1 având ca temei legal faptul că documentele trebuie înregistrate în contabilitate cronologic și sistematic, iar din punct de vedere fiscal este corect deoarece termenul în care se întocmește autofactura este 15 a lunii următoare.

Pe baza unor teste suplimentare realizate de echipa de audit s-a constatat că 20% din valoarea reducerilor este aferentă stocului de vinuri care se găsesc în inventarele (listele de inventariere) realizate pentru data de 31 decembrie N, diferența fiind vândută și descărcată din gestiune în cursul exercițiului financiar N.

4. Au fost identificați angajați care nu au beneficiat de concedii de odihnă în cursul exercițiului financiar N a căror valoare estimată este de 14.500 lei, managementul „Lactate România SRL” menționând faptul că aceștia vor beneficia de concediu sau de plata zilelor de concediu neefectuate atunci când va înceta contractul individual de muncă și că aceasta este procedura de lucru utilizată pe tot parcursul celor zece ani de funcționare a Societății.
5. Din scrisoarea primită de la avocații Societății, rezultă că aceasta constituie obiectul mai multor litigii, dintre acestea majoritatea sunt ne semnificative și sunt o consecință a activității curente a companiei, cu excepția unui litigiu cu Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor al cărui obiect este reprezentat de o dispută pe tema calității neconforme a unui produs realizat în cursul anului N, care a fost retras din producție și vândut cu o pondere de 20% în cifra de afaceri. Sunt estimate despăgubiri suplimentare din partea consumatorilor în contextul unui demers juridic prin care se pretind despăgubiri în valoare de 450.000 lei. Pe baza scrisorii primite de la avocații Societății, se constată o

probabilitate mare ca Societatea să nu aibă succes pe rolul instanțelor de judecată.

Societatea a prezentat aceste aspecte în detaliu în notele explicative la situațiile financiare fiind înregistrate extrabilanțier și clasificate ca datorii contingente, cei responsabili cu guvernarea „Lactate România SRL” apreciind că este mai probabil să aibă șanse de câștig deoarece după primul termen de judecată au constat că presa nu mai face presiuni asupra cazului.

Cerințe

1. Indicați care este structura raportului de audit conform ISA 700, ISA 701 și ISA 705.
2. Determinați valoarea pragului de semnificație la nivelul situațiilor financiare ca întreg, valoarea pragului de semnificație funcțional și nivelul erorii tolerabile și motivați alegerea acestor valori.
3. Prezentați ajustările de audit pe care le veți propune pornind de la cele 5 aspecte evidențiate în enunț, explicând tratamentele contabile pe care le considerați adecvate conform OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Arătați care este raționamentul profesional.
4. În situația în care persoanele responsabile cu guvernarea societății „Lactate România SRL” refuză ajustările de audit propuse, descrieți pe baza raționamentului profesional care este impactul asupra opiniei de audit și elaborați un extras din draftul raportului de audit pe care să-l prezentați partenerului de misiune și care să conțină titlul, opinia și baza pentru opinie.

Subiectul 3 ENUNȚ

Sunteți auditor în cadrul unui cabinet de audit și participați împreună cu echipa la misiunea de audit statutar a situațiilor financiare aferente anului N+2, emise de compania Flowers SRL („Societatea”). Despre compania Flowers, cunoașteți următoarele informații: nu este inclusă în categoria entităților de interes public, activează de 10 ani pe piața producției și comercializării de plante ornamentale; din punct vedere al reglementărilor contabile, aplică OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare; este al treilea an în care compania își auditează situațiile financiare, auditorul precedent având un mandat de 2 ani; opinia formulată de auditorul precedent în cei de 2 ani, a fost una nemodificată.

Comparativ cu exercițiul financiar N+1, compania a înregistrat un trend ușor ascendent al cifrei de afaceri și profitului net, dar descendent comparativ cu perioada ante-pandemie. Cifra de afaceri aferentă anului N+2, are valoarea de 8 milioane lei.

Pe parcursul misiunii de audit statutar, ați identificat următoarele aspecte:

- a. Factura aferentă montării de geamuri termoizolante la sera cu leandri, a fost recunoscută la cheltuielile curente ale exercițiului financiar; factura are valoarea de 8.000 lei; înlocuirea geamurilor vechi cu cele termoizolante, a avut în vedere optimizarea ritmului de creștere a plantelor.
- b. Factura aferentă lunii decembrie pentru vânzarea de brazi în valoare de 6.000 lei, a fost înregistrată în luna ianuarie N+2, ca urmare a omisiunii angajatului responsabil cu predarea documentelor la departamentul Contabilitate.
- c. Din scrisoarea primită de la avocații companiei, rezultă că aceasta are pe rol un litigiu cu

ANAF. Obiectul litigiului îl reprezintă penalitățile în valoare de 90.000 lei, datorate pentru plata cu întârziere a taxelor fiscale. În scrisoarea primită de la avocați, se precizează probabilitate mare de pierdere a procesului de către companie. Având în vedere obiectivul de a contracta un credit bancar pentru investiții, conducerea companiei a decis să recunoască în contabilitate penalitățile, la momentul încheierii procesului și primirii hotărârii definitive a instanței.

- d. La 31.12.N+2, soldul clienților incerti are valoarea de 5.000 lei, iar soldul ajustărilor pentru deprecierea creanțelor, 2.000 lei. Pentru clientul Ina SRL s-a constatat o notificare primită în cursul lunii decembrie, prin care acesta informează compania despre imposibilitatea achitării sumei restante de 2.000 lei, la scadența convenită anterior. Din discuțiile avute cu conducerea companiei, am constatat că relația comercială cu acest client este îndelungată, este primul contract comercial în cadrul căruia înregistrează întârzieri la plată, și nu a adoptat nicio decizie pe baza acestei notificări. De asemenea, din discuțiile avute cu conducerea, am constatat că probabilitatea de încasare a creanței restante de la Ina s-a redus cu 30%.

Cerințe

1. Prezența care sunt obiectivele auditorului conform ISA 700 *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*.
2. Precizați în ce condiții auditorul emite o opinie nemodificată și prezentați maniera de formulare a acesteia (opinia) conform ISA 700 *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*.
3. Prezența și argumentați pe baza raționamentului profesional, ajustările de audit pe care le veți propune pornind de la cele 4 aspecte evidențiate în enunț, conform OMFP 1802/2014.
4. În situația în care managementul companiei refuză ajustările de audit propuse, precizați care este tipologia opiniei de audit exprimată și elaborați un extras din draftul raportului de audit care să conțină titlul, opinia și baza pentru opinie.

Subiect 4 ENUNȚ

Societatea RECORD SA specializată în producția și comercializarea obiectelor din mobilier metalic. Dumneavoastră ați acceptat mandatul în vederea auditului situațiilor financiare. Din corespondența avută cu conducerea societății ați aflat că a fost întreruptă colaborarea cu auditorul precedent ca urmare a faptului că acesta din urmă nu dispune de resursele umane pentru acceptarea misiunii. În urma discuției avute cu auditorul precedent, a reieșit faptul că în ultimele două exerciții precedente, urmare a lipsei de personal a societății privind producția și calculația costurilor au fost numeroase situațiile în care recunoașterea stocurilor de produse a fost făcută la valori eronate.

Urmare a verificărilor realizate în cadrul misiunii de auditare a situațiilor financiare aferente exercițiului financiar "N" dumneavoastră constatați următoarele aspecte relevante:

1. Structura cheltuielilor, veniturilor, a stocurilor, rezultatului și a datoriilor privind impozitul pe profit pe parcursul exercițiului este redată de următorul extras din bilanța de verificare (bilanță care a stat la baza întocmirii situațiilor financiare de către conducere):
Bilanța la 31 12" N"

Balanța de verificare 01 01 "N" - 31 12 "N"								
Cont	Solduri inițiale an		Rulaje perioada		Sume totale		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
121	0.00	64,184.00	264,444.00	189,016.00	264,444.00	253,200.00	11,244.00	0.00
345	80,000.00	0.00	56,000.00	28,000.00	136,000.00	28,000.00	108,000.00	0.00
348	5,372.00	0.00	8,000.00	2,800.00	13,372.00	2,800.00	10,572.00	0.00
4411	0.00	12,224.00	12,224.00	6,500.00	12,224.00	18,724.00	0.00	6,500.00
601	0.00	0.00	12,000.00	12,000.00	12,000.00	12,000.00	0.00	0.00
604	0.00	0.00	3,200.00	3,200.00	3,200.00	3,200.00	0.00	0.00
613	0.00	0.00	5,000.00	5,000.00	5,000.00	5,000.00	0.00	0.00
622	0.00	0.00	25,000.00	25,000.00	25,000.00	25,000.00	0.00	0.00
624	0.00	0.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00	0.00	0.00
641	0.00	0.00	152,000.00	152,000.00	152,000.00	152,000.00	0.00	0.00
6451	0.00	0.00	9,700.00	9,700.00	9,700.00	9,700.00	0.00	0.00
6452	0.00	0.00	1,140.00	1,140.00	1,140.00	1,140.00	0.00	0.00
6453	0.00	0.00	7,904.00	7,904.00	7,904.00	7,904.00	0.00	0.00
6581	0.00	0.00	12,000.00	12,000.00	12,000.00	12,000.00	0.00	0.00
6811	0.00	0.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	20,000.00	0.00	0.00
691	0.00	0.00	6,500.00	6,500.00	6,500.00	6,500.00	0.00	0.00
701	0.00	0.00	220,000.00	220,000.00	220,000.00	220,000.00	0.00	0.00
711	0.00	0.00	64,000.00	64,000.00	64,000.00	64,000.00	0.00	0.00

Cheltuielile ocazionate pe parcursul perioadei sunt aferente activității de producție sau vânzării acestora desfacerii producției realizate.

Semnificația unora din sumele înscrise în unele dintre conturile prezentate mai sus este următoarea:

- 604- Materiale de ambalat nestocabile, folosite în procesul de desfacere (hârtie, cutii de carton, sfoară, bandă adezivă);
- 613 – Prime de asigurare în vedere asigurării diferitelor riscuri pe parcursul transportului produselor finite;
- 622- Cheltuieli cu comisioanele facturate de către casele de expediții pentru intermedierea transportului produselor finite la clienți;
- 624- Transport al produselor finite la clienți;
- 6581- Penalități percepute de clienții pentru livrarea către aceștia la export, cu întârziere, a produselor finite;
- 691- Cheltuieli cu impozitul pe profit.
- 711- Veniturile din producția stocată

2. Principalii indicatori care definesc situațiile financiare (alții decât cei relevați pe baza extrasului din bilanța de verificare) sunt următorii:

Nr. crt.	Denumire indicatori	Valoare indicatori
1	Total active din care:	2.080.000
2	Stocuri	1.130.000
3	Capitaluri proprii	1.920.000
4	Datorii	160.000

3. Prevederile OMFP 2844/2016, constituind cadrul de raportare aplicabil întocmirii și auditului situațiilor financiare precizează care sunt cheltuielile incorporabile în costul producției obținute, prevederi incidente și în acest caz. Societatea recunoaște în situațiile financiare stocurile de produse finite evaluate la cost de producție efectiv, cu toate că reflectarea sa în contabilitate are loc la cost standard;
4. La calculul impozitului pe profit conform sunt aplicabile prevederile Codului Fiscal .
5. Societatea RECORD SA are un litigiu cu unul dintre foștii săi salariați, căruia i s-a desfăcut contractul de muncă pe parcursul exercițiului. Suma aflată în litigiu este reprezentată de salariile pe care salariatul le-ar fi încasat până la câștigarea procesului. Salariul lunar, cu toate contribuțiile este de 5.600 lei. Desfacerea contractului de muncă a avut loc în 31 matrice "N" iar avocatul estimează că o soluție definitivă va fi pronunțată la finele lunii septembrie "N+1", fiind foarte probabilă pierderea procesului, dată fiind jurisprudența Curții de Apel care judecă litigiul dar și faptele care fac obiectul acestuia și prevederile legale incidente. Conducerea refuză, cu toate acestea, să țină seama de posibilul deznodământ al litigiului susținând că va câștiga, nedorind afectarea situațiilor financiare.
6. Pe baza raționamentului profesional pragul de semnificație funcțional, stabilit pe baza raționamentului profesional este 4.000 lei, valabil pentru aprecierea efectivă ale posibilelor denaturări.

Cerințe

1. Precizați tipologia aserțiunilor. Identificați minimum patru aserțiuni aferente stocurilor, în baza informațiilor prezentate mai sus, și minimum opt obiective specifice pornind și de la prevederile Secțiunii G "Stocuri și producția în curs" din "Ghid pentru un audit de calitate" și, de asemenea, întocmiți un program de audit.
2. Folosiți una dintre procedurile din Programul de audit pentru a verifica dacă sumele din conturile din extrasul din Balanța de verificare reflectă cu acuratețe costul producției obținute. Totodată, uzând de aceeași procedură generică de audit RECALCULAREA, procedați dacă este cazul la ajustarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli și a cheltuielilor și a datoriilor privind impozitul pe profit, dacă este cazul. După caz, în funcție de determinările realizate, dacă constatați denaturări, în funcție de natura și generația acestora? Justificați răspunsurile iar dacă este cazul prezentați ajustările sub forma unor înregistrări contabile, cu explicațiile aferente, după ce în prealabil ați analizat natura denaturărilor (dacă acestea există).
3. Prezentați tipologia opiniilor de audit conform ISA 700 și ISA 705, ținând seama și de aspecte izvorâte din ISA 701, ISA 706 sau ISA 720.
4. Pe baza raționamentului dumneavoastră profesional, prezumând că sunteți în ipostaza de a fi auditorul responsabil de misiune, arătați care este impactul asupra opiniei și asupra

raportului auditorului independent, provocat de denaturările prezentate, care sunt menținute în cadrul situațiilor financiare, în contextul refuzului conducerii de a proceda la ajustarea situațiilor financiare, totodată știind că societatea are titlurile cotate la Bursa de Valori București. Redacțai paragrafele care precizează opinia, justifică emiterea opiniei și aspectele cheie de audit (cel puțin un aspect cheie).

Subiectul 5 ENUNȚ

Sunteți auditor în cadrul *Audit SRL* și în prezent sunteți responsabil pentru auditul statutar al ALFA SA, o entitate de interes public listată la Bursa de valori București, o companie care dezvoltă și produce produse chimice de curățatorie și pe care le distribuie clienților în regim de vânzare cu ridicata. Profitul său înainte de impozitare este de 12 milioane RON, iar activele totale sunt de 64 milioane RON pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie N. Auditul statutar urmează să înceapă în curând și v-au fost aduse la cunoștință următoarele aspecte suplimentare:

- *Politica de cercetare-dezvoltare:*

ALFA SA a cheltuit în anul curent 2 milioane RON pentru a dezvolta o serie de produse noi, toate fiind în stadii diferite de dezvoltare. Odată ce îndeplinesc criteriile de recunoaștere conform IAS 38 – *Imobilizări neorporale* pentru cheltuielile de dezvoltare, ALFA SA include costurile suportate în imobilizările necorporale. Odată ce începe producția, imobilizările necorporale sunt amortizate liniar pe o perioadă de trei ani. Conducerea consideră că această politică de amortizare reprezintă o aproximare rezonabilă a duratei de viață utilă a activelor, deoarece în această industrie există o cerere constantă pentru produse noi inovatoare.

- *Politica de depreciere:*

ALFA SA deține un număr semnificativ de mașini, instalații și echipamente productive. În luna aprilie 20X0, compania a efectuat o revizuire completă a tuturor acestor imobilizări corporale și a actualizat duratele de viață utilă, valorile reziduale, ratele de amortizare și metodele pentru multe categorii de active imobilizate. Directorul financiar a considerat că modificările sunt necesare pentru a reflecta mai bine utilizarea acestor categorii de active. Acest lucru a dus la modificarea semnificativă a ratei de amortizare a unor active pentru anul curent.

- *Politica de bonus:*

Consiliul de administrație al companiei ALFA SA este format din cinci directori, iar fiecare dintre aceștia are dreptul la un bonus bazat pe valoarea active nete de la sfârșitul anului, excluzând activele necorporale. Detaliile privind dreptul la bonus sunt incluse în contractele de management ale directorilor. Bonusul, care se referă la sfârșitul anului N, a fost plătit fiecărui director în luna martie N, iar costurile au fost acumulate și recunoscute ca salarii pentru anul încheiat la 31 decembrie N. Prezentarea distinctă a bonusului, de către director, este cerută de legislația națională. Pe parcursul misiunii de audit, echipa descoperă că soldul activelor necorporale include 900.000 RON, aferent unuia dintre proiectele noi de cercetare-dezvoltare, dar care nu îndeplinește criteriile de capitalizare. Deoarece acest proiect este în derulare, directorul financiar a sugerat că nu se face nicio ajustare în situațiile financiare pentru anul N și pe baza rezultatelor prezentate de echipa de cercetare, consideră că acest proiect va îndeplini criteriile în anul următor.

Cerințe

1. Descrieți procedurile de fond pe care auditorul ar trebui să le efectueze pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu cheltuielile de cercetare-dezvoltare ale ALFA

SA;

2. Descrieți procedurile de fond pe care auditorul ar trebui să le efectueze pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu aspectele identificate cu privire la amortizarea imobilizării corporale ale ALFA SA;
3. Descrieți procedurile de fond pe care auditorul ar trebui să le efectueze pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu bonusurile directorilor ALFA.SA.
4. Având în vedere problema identificată cu privire la recunoașterea unuia dintre proiectele de cercetare-dezvoltare deși nu sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere în anul current, prezentați care va fi impactul asupra raportului auditorului, în cazul în care această problemă nu este remediată de către conducere.

Subiect 6 ENUNȚ

Pe parcursul misiunii de audit statutar în legătură cu situațiile financiare emise de compania ALPHA SA (cotată pe piața AeRo din cadrul Bursei de Valori București) pentru 31 decembrie N (conform OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate) sunt identificate șase denaturări de evaluare, clasificare și prezentare a elementelor din situațiile financiare și de prezentare, arătați care vor fi ajustările de audit propuse managementului, dar și impactul asupra opiniei de audit în situația în care acestea nu se acceptă de către management:

a. Există pe rol la 31 decembrie N un litigiu cu autoritățile legat de poluarea râului Olt (posibil din cauza Societății ALPHA SA). În cauză, încă nu a fost realizată vreo estimare rezonabilă a sumelor eventual datorate de ALPHA SA. Managementul a solicitat asistență de la un cabinet de avocatură care menționează în scrisoarea către cabinetul dvs. de audit că încă nu a fost realizată vreo expertiză tehnică în dosarul respectiv legat de poluare, dar vă semnalează un alt litigiu în derulare la 31 decembrie N prin care un fost director solicită o primă de performanță pe care o avea menționată în contractul de mandat pentru exercițiul financiar N la nivelul a 2% din profitul brut (de 10 mil lei.), dar care nu a mai fost achitată de Societatea ALPHA SA pe motivul încetării contractului de mandat la data de 31 ianuarie N+1, iar situațiile financiare aferente anului N nu erau încă definitivare la acea dată și suma nu putea fi determinată cu exactitate decât după emiterea situațiilor financiare, iar managementul susține, în plus, că nu i se mai cuvin având în vedere încetarea mandatului.

b. Societatea ALPHA SA deține un lanț de magazine în mai multe orașe și a lansat la 14 februarie N o campanie prin care la fiecare vânzare clientul primește pe cardul de puncte – un număr echivalent de puncte precum valoarea vânzării. Perioada în care pot fi utilizate punctele cadou este de 12 luni, iar 10 puncte cadou sunt echivalate cu 1 leu la utilizare. Societatea a avut vânzări în cadrul magazinelor de 75.000.000 lei în N și a oferit 75.000.000 puncte cadou, din care, până la data de 31 decembrie N au fost folosite 45.000.000 puncte cadou conform sistemului de evidență operativă care permite cunoașterea cu exactitate a punctelor emise, momentul utilizării, respectiv momentul expirării. Societatea ALPHA a reflectat o cifră de afaceri de 100.000.000 lei în anul N (din care 75.000.000 lei reprezintă venituri din vânzarea mărfurilor în cadrul magazinelor).

c. La data de 1 septembrie N, Societatea a semnat un contract de închiriere cu un nou Mall prin care a închiriat 3 spații comerciale pe o perioadă de 24 de luni cu începere de la 1 octombrie N pentru tariful de 150.000 lei/lună. În cadrul contractului este prevăzut faptul că Societatea

ALPHA beneficiază de 3 luni de gratuitate (1 octombrie – 31 decembrie N), iar ALPHA nu a reflectat nicio cheltuială în cadrul acestui contract în N.

d. În luna noiembrie N, Societatea ALPHA a fost nevoită să înlocuiască motorul pentru un autovehicul folosit în aprovizionarea magazinelor cu marfă. Costul motorului și manopera aferentă înlocuirii a fost de 15.000 lei, sumă recunoscută de Societate ca o cheltuială cu piesele de schimb. Valoarea de intrare a autovehiculului a fost de 180.000 lei din care valoarea amortizată este de 120.000 lei la data înlocuirii motorului. În manualul de politici contabile este prevăzut pragul de semnificație pentru componentele semnificative ale imobilizărilor de 10% din costul neamortizat al activului, dar nu mai puțin de 10.000 lei.

e. Pe baza testelor evenimentelor ulterioare, s-a constatat existența de unei facturi de primire a unor risturnuri de 1.600.000 lei, la care se adaugă TVA – 19%, primită de la un furnizor tradițional și emisă la data de 14 februarie N+1 care vizează un discount de 5% pentru volumul de achiziții de mărfuri din exercițiul financiar N. La data de 31 decembrie N, 25% din stocul de mărfuri achiziționat se mai regăsește în stoc.

f. La data de 31 decembrie N, Societatea ALPHA SA avea garanții acordate unor proprietari de spații comerciale în sumă de 2.000.000 lei pe care le prezintă integral la imobilizări financiare având în vedere perioada contractelor de închiriere de peste 1 an. Dintre aceste garanții, 1.200.000 lei reprezintă garanții pentru care contractele vor înceta pe parcursul anului N+1. Până la data emiterii situațiilor financiare la 31 decembrie N, din cei 1.200.000 lei doar 100.000 lei corespund unor contracte pentru care au fost semnate acte adiționale de prelungire pe 3 ani.

Cerințe

1. Cum sunt definite denaturările conform ISA 450 Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului și care sunt cerințele referitoare la evaluarea denaturărilor necorectate?
2. Arătați care sunt ajustările propuse managementului prin argumentarea tratamentelor contabile conform referențialului contabil aplicabil.
3. Prezentați tipologia opiniilor de audit conform ISA 700 și ISA 705 și explicați ce înseamnă aspectele cheie de audit conform ISA 701.
4. Arătați care este impactul asupra opiniei de audit generat de denaturările prezentate explicând raționamentul profesional exercitat și formulați un extras din raportul de audit care să conțină efectul antrenat de denaturările prezentate în enunț cunoscând faptul că valoarea de referință aleasă pentru determinarea pragului de semnificație este cifra de afaceri, iar anul N este primul an în care cabinetul dvs. realizează misiunea de audit la Societatea ALPHA SA.

PLANIFICAREA ȘI DERULAREA MISIUNILOR DE AUDIT STATUTAR, RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI ÎN AUDITUL STATUTAR, PRECUM ȘI DIFERENȚELE DE RAPORTARE DINTRE AUDITUL FINANCIAR ȘI CEL STATUTAR.

Subiect 1 ENUNȚ

Partenerul de audit v-a încredințat dvs. în calitate de manager al cabinetului Firma de Audit SRL conducerea misiunii de audit la compania „Client de Audit IFN SA” („Societatea”) pentru auditul statutar al situațiilor financiare întocmite la data de 31 decembrie N+2. Cadrul de raportare financiară conform căruia raportează „Client de Audit IFN SA” este reprezentat de *Standardele Internaționale de Raportare Financiară adoptate de Uniunea Europeană, respectiv Ordinul Băncii Naționale a României nr. 27 din 16 decembrie 2010 republicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 96 din 10 februarie 2020, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară cu modificările și completările ulterioare și de Ordinul Băncii Naționale a României nr. 4 din 2022 pentru aprobarea Normelor metodologice privind întocmirea Situațiilor financiare periodice la nivel individual, conforme cu standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile instituțiilor financiare nebankare în scopuri de monitorizare/supraveghere prudentială*. Este al doilea client pe care îl are cabinetul dvs. de audit în sfera serviciilor de audit statutar și care activează în domeniul instituțiilor financiare nebankare. Partenerul misiunii – Dl. Partner-cheie a solicitat să vă ocupați cu atenție de stabilirea pragului de materialitate.

Trebuie să analizați riscurile aferente companiei și, în funcție de aspectele identificate, stabiliți pragul de semnificație cunoscând că misiunea de audit se desfășoară în conformitate cu standardele internaționale de audit (ISA).

„Client de Audit IFN SA” operează pe piața românească și a fost înființată în urmă cu 15 de ani. Compania a înregistrat o creștere constantă a veniturilor din exploatare în ultimii 7 ani, dar cu un ușor declin în anul N-1 ca urmare a restricțiilor de circulație cauzate de pandemia Covid-19. Din întâlnirea echipei misiunii de audit care a avut ca scop înțelegerea mediului în care operează compania, a riscurilor inerente, precum și din documentarea realizată de colegul senior din echipa misiunii pe care o conduceți, au rezultat următoarele aspecte aplicabile la 31 decembrie N+2:

- În cadrul discuției cu auditorul precedent ați aflat că pentru misiunea de audit a situațiilor financiare la 31 decembrie N+1, pragul de semnificație a fost de 720.000 lei, iar nivelul erorii tolerabile de 36.000 de lei.
- Scăderea veniturilor din exploatare în anul N-1 (comparativ cu media veniturilor din exploatare din perioada 2017-2019) a fost de 10%, dar se constată o revenire pentru perioada N – N+2.
- Situațiile financiare neauditate ale „Client de Audit IFN SA” la data de 31 decembrie N+2 includ: total active de 50 milioane lei, venituri din exploatare de 5 milioane lei și un profit net de 1 milion lei (la 31 decembrie N+1 – situații auditate - total active de 48 milioane lei, venituri din exploatare de 4 milioane lei și un profit net de 0,5 milioane lei).

- Politica de dezvoltare a companiei a fost una prudentă, în prezent aceasta are sediul în București și puncte de lucru în Timișoara, Cluj-Napoca și Iași. Compania oferă credite pentru echipamente industriale și mașini în special IMM-urilor, dar și leasing financiar în special pentru autoturisme achiziționate de IMM-uri, dar și persoanele fizice care au o pondere semnificativă pe acest sector de activitate.
- Strategia companiei vizează dezvoltarea prin diversificarea finanțărilor atât în ceea ce privește obiectul finanțărilor (cu accent pe leasingul imobiliar), dar și clientela – dorindu-se creșterea ponderii finanțărilor acordate persoanelor fizice unde dobânzile practice sunt mai mari.
- Opinia de audit exprimată de auditorul precedent a fost una nemodificată, dar cu evidențierea unui aspect legat de politicile contabile referitoare la recunoașterea ajustărilor pentru depreciere care nu sunt suficient de explicite lăsând loc interpretărilor. În cei 15 ani de activitate, „Client de Audit IFN SA” a fost auditată de 9 firme de audit, ultimul mandat al auditorului precedent fiind de 2 ani.
- La începutul anului N-1 au fost puse în discuție condițiile de muncă, iar din cauza faptului că nu a fost utilizată telemunca, peste jumătate dintre angajații companiei au demisionat. Societatea a efectuat noi angajări, dar o parte dintre salariați nu au experiență în domeniul financiar. După 2 ani, o parte semnificativă dintre angajați au fost reangajați, dar au apărut anumite dispute cauzate de noile proceduri ale companiei cu noii angajați.
- Au mai fost schimbări importante și în structura Departamentului Financiar-Contabil – nemulțumit de condițiile de muncă, dar și de presiunile puse de Consiliul de Administrație la finele exercițiului financiar N+1 în ceea ce privește estimarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor și a provizioanelor, directorul economic a demisionat în luna aprilie N+2 după data la care au fost aprobate situațiile financiare aferente exercițiului N+1 de către Adunarea Generală a Acționarilor. Manualul de politici contabile nu avea prevederi clare la acel moment (decembrie N+1), însă anumite aspecte au fost clarificate la ultima revizuire din ianuarie N+2. Aplicarea IFRS s-a realizat obligatoriu începând cu 1 ianuarie N+2. Până atunci, aplicarea IFRS a fost realizată doar în scop informativ conform cadrului legal aplicabil.
- La începutul anului N+2, Compania a trecut la un sistem ERP, integrat care asigură atât evidența operațională a contractelor, cât și partea de evidență contabilă. Noul sistem face mai facil lucrul de la distanță.
- Trecerea la noul sistem de-a lungul anului trecut a fost supervizată în principal, de fostul director economic al Societății. Din păcate, trecerea la acest nou sistem nu a fost bine gestionată, iar compania nu a finalizat încă implementarea, mai sunt necesare activități de instruire a personalului din contabilitate, precum și să fie adaptate controalele interne ale procedurilor din contabilitate pentru o funcționare adecvată a sistemului.
- Probleme există încă în ceea ce privește calculul dobânzilor și recunoașterea automată a veniturilor atunci când se operează modificări ale ratelor dobânzilor, dar și urmărirea scadențelor, respectiv calculul numărului de zile de întârziere.
- Societatea a fost amendată recent de Oficiul pentru Protecția Consumatorilor tocmai pentru calculul eronat al dobânzilor atunci când intervin ajustări ale ratelor de dobândă, amenda fiind de 500.000 lei, iar o investigație a Băncii Naționale a României are ca scop

clarificarea modului în care Societatea recunoaște și înregistrează dobânzile.

Cerințe

1. Care sunt riscurile care trebuie luate în calcul pentru stabilirea pragului de materialitate conform ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit* (ISA 320) și ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său* (ISA 315)? Identificați cel puțin 5 riscuri aplicabile în speța de mai sus.
2. Evaluați și argumentați nivelul riscului de audit în cadrul misiunii de audit statutar pe baza aspectelor prezentate. Arătați în ce fel influențează evaluarea riscurilor stabilirea pragului de semnificație.
3. Enumerați factorii care ar putea afecta identificarea unei valori de referință adecvate conform ISA 320. Stabiliți pragul de semnificație, dar și alte aspecte legate de materialitate conform ISA 320 pornind de la informațiile prezentate în enunț.
4. Care sunt obiectivele auditului pentru secțiunea ”N – Vânzări și venituri”?
5. Care sunt aspectele pe care considerați că Firma de Audit SRL ar trebui să le cuprindă suplimentar în Raportul de audit față un raport de audit statutar emis pentru o societate care nu este de interes public, conform ISA și Regulamentului UE 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului, din 16 aprilie 2014, privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei?

Subiect 2 ENUNȚ

Ați fost numit pentru conducerea misiunii de audit la compania „Automobile România SA” („Societatea”) pentru auditul situațiilor financiare întocmite la data de 31 decembrie N (este primul an în care Audit Office SRL desfășoară o misiune de audit). Cadrul de raportare financiară conform căreia raportează Societatea este reprezentat de OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Situațiile financiare neauditate ale „Automobile România SA” la data de 31 decembrie N includ: total active de 30 milioane lei, venituri din vânzarea mărfurilor de 42 milioane lei și un profit net de 4 milioane lei (la 31 decembrie N-1: total active de 35 milioane lei, venituri din vânzarea mărfurilor de 40 milioane lei, profit net de 3 milioane lei). Obiectul de activitate este reprezentat de reprezentat de CAEN 4511 – Comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5 tone), „Automobile România SA” având două show-room-uri în municipiul Sibiu. Ponderea stocurilor (automobile) în total active este 45%.

Opinia de audit exprimată de auditorul precedent a fost una fără rezerve. În cei 6 ani de activitate, „Automobile România SA” a mai fost auditată de 3 firme de audit, ultimul mandat al auditorului precedent fiind de 2 ani.

Sunteți la analiza probelor și testelor realizate pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie N, împreună cu senior in charge– membru al echipei și aveți următoarele informații:

Secțiunea „Conturi la bancă și numerar în casierie”:

- În momentul realizării unei operațiuni prin intermediul aplicației de internet banking, conturile Societății au fost atacate în cadrul unei operațiuni de phishing realizate de hackeri din Rusia, fiind deurnată o sumă de 87.000 euro; Societatea a sesizat de îndată instituțiile statului care, probabil, au demarat demersuri legale investigative.
- Societatea a încasat, în numerar, contravaloarea unui autoturism marca „Automobile Chic 14”, în sumă de 90.000 lei pe care aceasta l-a vândut unei persoane fizice rezidente în Germania.

Secțiunea „Vânzări și venituri”

- Societatea a demarat programul de fidelizare First Service Automobile – Bonus Card prin care a oferit puncte de loialitate clienților, care sunt folosite în decontarea parțială a bunurilor și serviciilor oferite de către Societate. La 31 decembrie N, Societatea avea acordate un număr de 1.030.288 puncte- echivalentul a 30.740 lei, pentru care nu s-au realizat proceduri legate de reconstituirea contabilă.

Secțiunea „Stocuri”:

- autovehiculele achiziționate spre a fi vândute sunt păstrate în custodie în Zona Liberă Curtici, Societatea având în show-room-uri doar câte un exemplar din tipurile pe care le valorifică. La data finalizării misiunii de audit nu s-a putut face dovada, prin listele de inventariere și procesul verbal de inventariere a stocului de autoturisme aflate în custodie și nici nu s-a primit vreo confirmare de la custode.

Alte informații:

- la începutul anului N-1 au fost puse în discuție condițiile de muncă, iar din cauza faptului că nu a fost utilizată telemunca dar și din perspectiva pieței forței de muncă, o parte din personalul cheie din service (mecanici, vopsitori, dar și directorul tehnic) au demisionat și mai mult ca sigur și-au găsit locuri de muncă mai bine plătite în alte service-uri; Societatea a efectuat noi angajări, dar o parte dintre salariați nu au experiență potrivită în domeniu;
- Societatea a fost amendată recent de Oficiul pentru Protecția Consumatorilor tocmai pentru calitatea necorespunzătoare a lucrărilor de reparații realizate, amenda fiind de 100.000 lei, iar o investigație a producătorului este în curs de realizare din perspectiva retragerii licenței de dealer pentru „Automobile România SA”.
- la începutul anului N-1, Societatea a început implementarea unui ERP integrat care să gestioneze adecvat stocurile de piese, consumurile și timpii de lucru, respectiv transferul informațiilor în departamentul financiar-contabil în timp real; în noul sistem ERP este posibil lucrul de la distanță, online. Trecerea la noul sistem de-a lungul anului trecut a fost supervizată în principal, de fostul director economic al Societății. Din păcate, trecerea la acest nou sistem nu a fost bine gestionată, iar compania nu a finalizat încă implementarea, mai sunt necesare activități de instruire a personalului din contabilitate, precum și să fie adaptate controalele interne ale procedurilor din contabilitate pentru o funcționare adecvată a sistemului;
- strategia Societății vizează dezvoltarea prin creșterea vânzărilor de flote și ridicarea nivelului calitativ al reparațiilor realizate în service.

Cerințe

1. Care sunt obiectivele auditului pentru secțiunea „Conturi la bancă și numerar în casierie”?
2. Care este relația dintre riscul de audit și pragul de semnificație conform *ISA 320 Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit (ISA 320)* și când se pune în discuție luarea în considerare a celor două noțiuni în cadrul unei misiuni de audit? Identificați cel puțin 5 riscuri inerente misiunii de audit pe baza informațiilor prezentate.
3. Evaluați și argumentați nivelul riscului de audit în cadrul misiunii de audit financiar pe baza aspectelor prezentate. Aratăți în ce fel influențează evaluarea riscurilor stabilirea pragului de semnificație.
4. Stabiliți pragul de semnificație, dar și alte aspecte legate de materialitate conform *ISA 320 Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit (ISA 320)* pornind de la informațiile prezentate în enunț.

Raportat la cele sesizate și prezentate dumneavoastră de către seniorul in charge, care vor fi abordările pe care le veți avea în discuția cu persoanele responsabile cu guvernanta „Automobile România SA”?

Subiectul 3 ENUNȚ

Sunteți auditor în cadrul unui cabinet de audit și participați împreună cu echipa la misiunea de audit statutar a situațiilor financiare aferente anului N+1, emise de compania Flowers SRL („Societatea”). Despre compania Flowers, ați obținut în cadrul misiunii de audit, următoarele informații: nu este inclusă în categoria entităților de interes public, activează de 10 ani pe piața producției și comercializării de plante ornamentale; din punct vedere al reglementărilor contabile, aplică OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare; este al treilea an în care compania își auditează situațiile financiare, auditorul precedent având un mandat de 2 ani; opinia formulată de auditorul precedent în cei de 2 ani, a fost una nemodificată.

Situațiile financiare neauditate ale „Flowers SRL” la data de 31 decembrie N+1 includ următoarele informații: total active 40 milioane lei; cifra de afaceri 8 milioane lei; profit net 900 mii lei.

Comparativ cu exercițiul financiar N, compania a înregistrat un trend ușor ascendent al indicatorilor de performanță financiară, dar descendent comparativ cu perioada ante-pandemie. Astfel, informațiile financiare aferente exercițiului financiar N sunt următoarele: total active 35 milioane lei; cifra de afaceri 7,5 milioane lei; profit net 800 mii lei. Stocurile reprezintă 30 % din totalul activelor companiei.

Un obiectiv important al conducerii companiei este dezvoltarea activității prin achiziția de echipamente specifice de ultimă generație și prin extinderea tipologiei plantelor exotice. Pentru realizarea acestui obiectiv, conducerea intenționează să contracteze credite bancare.

Pe baza probelor și testelor de audit efectuate în cursul misiunii, ați identificat informațiile:

- a. Principalele stocuri sunt exact și exhaustiv delimitate în contabilitate din punct de vedere structural: materii prime, produse finite, mărfuri, producție în curs de execuție.

- b. Compania nu deține stocuri cu mișcare lentă.
- c. Răsadurile de plante ornamentale achiziționate de către companie sunt utilizate atât pentru vânzare, cât și pentru plantarea în sere și continuarea procesului de creștere și recoltare în vederea vânzării.
- d. În ceea ce privește evaluarea inițială a tuturor stocurilor, conform Manualului de politici contabile al companiei Flowers, acestea sunt evaluate la cost de achiziție/cost de producție/valoare justă.
- e. Pentru evaluarea tuturor stocurilor la ieșire, Manualul de politici contabile al companiei Flowers prevede metoda costului mediu ponderat.
- f. În vederea prezentării în situațiile financiare, Manualul de politici contabile prevede evaluarea stocurilor la cost mai puțin ajustările pentru depreciere.
- g. În anul N+1, pentru evaluarea la ieșire a stocurilor de mărfuri, compania a adoptat metoda FIFO. În situațiile financiare aferente exercițiului financiar N+1, nu au fost prezentate informații referitoare la noua metodă de evaluare la ieșire.
- h. Pentru organizarea inventarierii stocurilor, compania a agreat metoda inventarului permanent, conform Manualului de politici contabile.
- i. Reducerea comercială în valoare de 2.000 lei acordată ulterior conform facturii aferentă lunii decembrie pentru vânzarea de brazi argintii, a fost înregistrată în luna ianuarie N+2, ca urmare a omisiunii angajatului responsabil cu predarea documentelor la departamentul Contabilitate.
- j. Factura aferentă achiziției de magnolii în valoare de 5.000 lei nu a fost găsită. Pe baza confirmărilor primite de la furnizor se constată existența facturii și a rulajelor aferente acesteia. Există Nota de intrare-recepție, iar achiziția fost înregistrată în Registrul-Jurnal.
- k. Costul de producție al brazilor albi decontat în luna decembrie N+1 în baza rapoartelor de producție a fost supraestimat cu suma de 50.000 lei.
- l. Pentru stocurile de răsaduri de hortensii achiziționate în anul N+1, cheltuielile cu transportul acestora, facturate separat de către furnizor, au fost recunoscute la cheltuielile curente ale exercițiului; cheltuielile cu transportul însumează 4.000 lei.
- m. Reducerea comercială în valoare de 500 lei înscrisă pe factura de achiziție de palmieri aferentă lunii decembrie N+1 a fost recunoscută în contabilitate ca o cheltuială financiară.

Cerințe:

1. Precizați care sunt obiectivele de audit pe care trebuie să le aibă în vedere auditorul la secțiunea Stocuri și producție în curs de execuție conform Ghidului privind auditul calității.

2. Precizați care sunt factorii de reglementare pe care i-ați putea lua în considerare conform ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*.
3. Precizați ce procedură de audit aplicați la inventarierea stocurilor la 31.12. N+1. Ca urmare a participării la inventariere, precizați care sunt aspectele pe care le veți avea în vedere din perspectiva testelor de fond conform Ghidului privind auditul calității.
4. Calculați pragul de semnificație global, respectiv funcțional pentru stocuri și argumentați.
5. Precizați care este scopul calculării pragului de semnificație funcțional de către auditor în etapa de planificare conform ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*.
6. Prezentați și argumentați pe baza raționamentului profesional, ajustările de audit pe care le veți propune pentru aspectele evidențiate în enunț, conform OMFP 1802/2014.

Subiect 4 ENUNȚ

Ați semnat un contract privind auditarea situațiilor financiare ale societății CONCORDIA S.A. Următoarele informații sunt relevante privind misiunea pe care o veți realiza:

1. Societatea realizează cea mai mare parte a cifrei de afaceri(85%) din prestarea unor lucrări de construcții montaj, titlurile sale fiind cotate la Bursa de Valori București;
2. În etapa de planificare ați constatat:
 - elementele care oferă indicii cu privire la nivelul riscului inerent conform următoarei foi de lucru:

Factor de risc	1	2	3	4	5	Comentarii
	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat	
Elemente manageriale	7	3	1	0	0	
1. Măsura în care conducerea cuprinde și acționari	x					
2. Poziția financiară a Clientului		x				
3. Lichiditatea clientului		x				
4.Evaluarea noastră asupra integrității conducerii	x					

Factor de risc	1	2	3	4	5	Comentarii
	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat	
5.Măsura în care sunt folosite situațiile financiare de către un terț			x			Societatea are acțiunile cotate la BVB
6.Experiența conducerii și cunoștințele de conducere a activității	x					
7.Importanța cifrei de afacere asupra conducerii		x				
8.Accentul pus pe păstrarea nivelului veniturilor	x					
9.Atitudinea conducerii asupra raportării financiare	x					
10.Schimbarea frecventă a consultanților	x					
11.Istoric al încălcării legilor sau regulamentelor	x					
Mediul contabil	7	1	1	0	0	
12.Competența personalului contabil	x					
13.Atitudinea personalului contabil	x					
14.Probabilitatea unor informații financiare eronate, inadecvate sau întârziate		x				
15.Măsura în care tranzacții materiale sau ajustări apar la, sau în apropierea încheierii perioadei contabile	x					
16.Dovezi mai vechi asupra cosmetizării Situațiilor	x					

Factor de risc	1	2	3	4	5	Comentarii
	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat	
17.Frecvența și importanța tranzacțiilor dificile pentru audit	x					
18.Politici contabile noi sau complexe	x					
19.Înteruperi sau căderi ale sistemului contabil	x					
Mediul operațional	2	5	0	0	1	
20.Natura mediului de activitate – creștere/scădere, nou/vechi		x				
21.Afirmații și/sau acțiuni inițiate împotriva companiei sau conducerii de către părți terțe/reglementatori		x				
22.Modificări ale profitabilității/lichidității	x					
23.Relatia cu banca/finanțatori externi		x				
24.Amenințări la rentabilitatea activităților		x				
25.Dovezi ale comercializării excesive		x				
26.Planuri privind achiziții semnificative/ investiții externe	x					
27.Client important/client de renume					x	Doi clienți afiliați dețin un procent de 98% din cifra de afaceri a societății
Aspecte de audit	2	2	0	0	0	
28.Înregistrări privind		x				

Factor de risc	1	2	3	4	5	Comentarii
	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat	
calificările sau modificările anterioare (referitor la opinii și/sau rapoarte)						
29. Relația cu conducerea Superioară	x					
30. Probabilitatea de întâmpinării de dificultăți în obținerea de probe de audit		x				
31. Tranzacții neobișnuite sau specifice domeniului de activitate și practici care sunt dificil de auditat	x					
TOTAL din care:	18	11	1	0	1	31
Relevanța acordată fiecărui tip de risc	10%	15%	20%	25%	30%	100%
Calculul nivelului general al RI:						
Evaluarea generală – încercuiți după caz	Foarte scăzută (1) Scăzută (2) Medie (3) Ridicată (4) Foarte ridicată (5)					

- elementele care oferă indicii cu privire la nivelul riscului de control conform următoarei foi de lucru:

Factor de risc	1	2	3	4	5
	FS	S	M	R	FR
Elemente					
1. Utilizatorii sistemului contabil			x		
2. Suprapunerea controalelor manuale peste cele automate				x	
3. Autorizarea intrărilor		x			
4. Cifra de control – imposibilitatea introducerii unui cod eronat			x		
5. Tranzacții duplicate					x
6. Funcționalități care lipsesc					x
7. Programul funcționează nesatisfăcător când este suprasolicitat					x
8. Folosirea unui soft autorizat	x				

9.Stabilirea persoanelor care au dreptul să facă instalări de noi programe		x			
10.Mesaje de eroare explicite				x	
11.Calitatea asistenței oferite utilizatorului				x	
12.Distribuirea ieșirilor către persoanele autorizate		x			
13.Măsura în care se realizează înregistrarea, raportarea și corectarea erorilor identificate			x		
14.Monitorizarea activității utilizatorilor					x
15.Calculatoare utilizate				x	
16.Consultarea în timp real		x			
17.Respectarea dispozițiilor legale		x			
18.Întreținerea sistemelor			X		
19.Administrarea conturilor și parolelor				x	
20.Dezactivarea în timp util a conturilor persoanelor care părăsesc societatea					x
21.Limitarea încercărilor nereușite de conectare la un cont					x
22.Posibilitatea utilizatorului de a realiza controlul propriului cont				x	
23.Accesul de la distanță				x	
24.Respectarea regulii clean – desks				x	
25.Realizarea unor copii de siguranță			X		
TOTAL din care:	1	5	5	8	6
Relevanța acordată fiecărui tip de risc	10%	15%	20%	25%	30%
Calculul nivelului general:					
Evaluarea generală					

- Nivelul indicatorilor folosiți la determinarea pregului de semnificație sunt următorii:

Indicatori	"N"	"N+1"
1 Active Totale	24.805.662,00	29.474.422,00
2. Cifra de Afaceri	30.329.570,00	33.949.242,00

Indicatori	"N"	"N+1"
3. Profit înainte de impozitare	2.307.268,00	3.838.884,00

- Minutele AGA și CA relevă faptul că dividendele constituie o prioritate pentru a face societatea atractivă în cotațiile BVB.

Cerințe:

1. Determinați, pe baza foilor de lucru nivelul Riscului inerent (RI) și a Riscului de control (RC)
2. Determinați nivelul riscului de nedetectare, pornind de la relația dintre componentele riscului de audit, în condițiile în care Riscul de audit acceptabil este predefinit a fi 1%;
3. Stabiliți și justificați nivelul pragului de semnificație ales, pe baza raționamentului profesional, de către dumneavoastră.
4. Ținând seama de profilul societății și celelalte informații care le dețineți, precizați dacă misiunea poate fi considerată ca misiune de audit statutar. Dacă și numai dacă răspunsul este "DA", identificați particularități ale acestui tip de misiune asupra Raportului auditorului independent, dacă este cazul, pornind de la particularitățile informațiilor cunoscute de către dumneavoastră

Subiect 5 ENUNȚ

Sunteți manager de misiune în cadrul Audit.SRL și planificați misiunea de audit la ALFA.SA, o entitate de interes public listată pe o piață reglementată, pentru exercițiul financiar care se încheie la 31 decembrie N. Compania produce componente pentru mașini unelte cu comandă numerică (CNC) și prognozează un profit înainte de impozitare de 33,6 milioane RON și active totale de 79,3 milioane RON.

ALFA.SA își distribuie produsele prin intermediul comercianților cu ridicata, precum și prin intermediul propriului site web. Site-ul a fost modernizat în cursul anului la un cost de 1,1 milioane RON. În plus, compania a încheiat o tranzacție în februarie pentru a cumpăra un nou depozit care va costa 3,2 milioane RON. Consilierii juridici ai ALFA.SA își depun toate diligențele în a oferi asigurarea că procedurile juridice vor fi finalizate până la sfârșitul anului. Compania a emis acțiuni preferențiale în valoare de 5 milioane RON pentru finanțarea achiziției depozitului.

Pe parcursul anului, directorul financiar a mărit durata de viață economică utilă a imobilizărilor și accesoriilor aferente de la trei la patru ani, deoarece a considerat că aceasta era o perioadă mai potrivită. Directorul financiar a informat partenerul misiunii de audit că a fost convenită o perioadă de credit revizuită cu unul dintre clienții săi en-gros, pentru că aceștia au întâmpinat dificultăți în a rambursa soldul de 1,2 milioane RON ce îl datorează firmei ALFA.SA.

În octombrie 20X2, ALFA.SA a introdus o nouă politică de bonus bazată pe targetul de vânzări pentru agenții de vânzări. Aceasta a condus la deschiderea unui număr semnificativ de conturi noi de clienți en-gros de către personalul de vânzări. Noilor clienți li s-au oferit termene de creditare favorabile ca ofertă introductivă, cu condiția ca bunurile să fie achiziționate într-o perioadă de două luni. Ca urmare, veniturile au crescut cu 5% față de anul precedent.

Compania a lansat mai multe produse noi în acest an și toate, cu excepția uneia, au fost de succes. Feedback-ul despre produsul AX GHIDAJ, lansat în urmă cu patru luni, a fost diversificat, iar compania tocmai a primit o notificare de la unul dintre clienții lor, CLIENT.SA, cu privire la acționarea în instanță. Aceștia susțin că produsul vândut atunci când a fost instalat nu a răspuns întocmai parametrilor contractuali, ceea ce a dus la o pierdere semnificativă de materii prime, și implicit a comenzilor, precum și un prejudiciu continuu asupra profiturilor. Ca măsură de precauție, vânzările produsului AX GHIDAJ au fost oprite și a fost inițiată procedura de retragere a acestui vândut în ultimele patru luni.

Directorul financiar urmărește raportarea rezultatelor financiare ale companiei la bursă mai devreme decât anul trecut și pentru a facilita acest lucru, a solicitat ca angajamentul de audit de să poată fi finalizat într-un interval de timp mai scurt. În plus, compania intenționează să propună acordarea de noi dividende odată ce situațiile financiare sunt întocmite și prezentate.

Directorul financiar al ALFA.SA a informat partenerul misiunii de audit că unul dintre directorii neexecutivi ai firmei tocmai și-a dat demisia și este interesat dacă partenerii firmei Audit.SRL se pot implica în recrutarea unui nou director neexecutiv. Mai exact, acesta a solicitat ca unul dintre partenerii Audit SRL, mai exact cel responsabil cu supervizarea controlului calității misiunilor de audit din cadrul Audit.SRL, să asiste la procesul de recrutare. De asemenea, Audit.SRL prestează servicii fiscale pentru ALFA.SA sub forma întocmirii declarațiilor fiscale și a recomandărilor în privința planificării fiscale. Directorul financiar a recomandat comitetului de audit al ALFA.SA ca onorariul de audit din acest an ar trebui să se bazeze pe profitul companiei înainte de impozitare. La data curentă, 20% din onorariul de audit de anul trecut este încă restant și urma să fie plătit încă de acum trei luni.

Cerințe

1. Definiți noțiunile de risc de audit, precum și componentele acestuia;
2. Descrieți 8 riscuri de audit și explicați răspunsul auditorului la fiecare risc în planificarea auditului societății ALFA.SA.;
3. Identificați și explicați 5 amenințări cu privire la etica profesională care ar putea afecta independența auditorilor firmei Audit.SRL, în ceea ce privește realizarea auditului firmei ALFA.SA.;
4. Pentru fiecare amenințare identificată, propuneți măsuri de reducere a riscului la un nivel acceptabil.

Subiect 6 ENUNȚ

Partenerul de audit v-a încredințat dvs. în calitate de manager al cabinetului Firma de Audit SRL conducerea misiunii de audit la compania „BETA SA” pentru auditul statutar al situațiilor financiare întocmite la data de 31 decembrie N. Cadrul de raportare financiară conform căruia raportează „BETA SA” este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară adoptate în Uniunea Europeană, respectiv OMFP 2844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. „BETA SA” este o

companie de interes public fiind cotate la Bursa de Valori București pe piața reglementată. Este primul client de audit care activează în domeniul construcțiilor de echipamente medicale. Partenerul misiunii – Dl. Partner a solicitat să vă ocupați cu atenție de stabilirea pragului de materialitate.

Trebuie să analizați riscurile aferente companiei și, în funcție de aspectele identificate, stabiliți pragul de semnificație cunoscând că misiunea de audit se desfășoară în conformitate cu standardele internaționale de audit (ISA).

„BETA SA” operează în principal pe piața europeană și a fost înființată în urmă cu 30 de ani. Compania a înregistrat o creștere constantă a cifrei de afaceri în ultimii 10 ani, în special în timpul pandemiei Covid-19. Din întâlnirea echipei misiunii de audit care a avut ca scop înțelegerea mediului în care operează compania, a riscurilor inerente, precum și din documentarea realizată de colegul senior din echipa misiunii pe care o conduceți, au rezultat următoarele aspecte aplicabile la 31 decembrie N:

- În cadrul discuției cu auditorul precedent ați aflat că pentru misiunea de audit a situațiilor financiare la 31 decembrie N-1, pragul de semnificație a fost de 3.000.000 lei, iar nivelul erorii tolerabile de 150.000 de lei.
- Creșterea cifrei de afaceri în anul N (comparativ cu media cifrei de afaceri din perioada N-3 – N-1) este de 10%.
- Situațiile financiare neauditate ale „BETA SA” la data de 31 decembrie N includ: total active de 280 milioane lei, venituri operaționale de 170 milioane lei și un profit net de 10 milioane lei (la 31 decembrie N-1 – situații auditate - total active de 250 milioane lei, venituri operaționale de 160 milioane lei și un profit net de 7 milioane lei). Politica de dezvoltare a companiei a fost una prudentă fără investiții majore într-un timp scurt. Compania a vizat producția unei game diverse de echipamente medicale (bloc operator, echipamente pentru stomatologie, chirurgie plastică etc.).
- Strategia companiei vizează introducerea unor noi produse care să înglobeze cât mai mult inovații din domeniul IT și care să se adreseze cât mai multor sectoare economice.
- Opinia de audit exprimată de auditorul precedent a fost una nemodificată. Primul audit a fost realizat în urmă cu 10 ani, iar „BETA SA” a mai fost auditată de 4 firme de audit, ultimul mandat al auditorului precedent fiind de 2 ani.
- La începutul anului N-1 au fost puse în discuție noile contracte de management/salarizare pentru directorul executiv, dar și pentru o parte a personalului cheie în contextul schimbării acționariatului majoritar. Astfel, au fost introduse clauze de acordare a unor bonusuri anuale în funcție de performanță în schimbul diminuării salariilor fixe lunare, nivelul indicatorilor de atins fiind considerat de directorul executiv de la acea vreme ca fiind nerealizabil și, ca urmare a acestui fapt, a demisionat. Actualul director executiv este dl. Avram care are experiență de 2 ani doar la nivelul unui lanț de farmacii. Un alt membru cheie – șeful Departamentului Controlling a demisionat în luna septembrie 2022 din cauza unor termene limite considerate ca fiind nerealistice de către acesta. Actualul șef al Departamentului este dna. Ionescu care a activat în ultimii cinci ani la o companie multinațională din domeniul serviciilor tot în cadrul departamentului controlling.
- La începutul anului N-1, Compania a trecut la un sistem nou de contabilitate, integrat (urmare a preluării companiei de către o companie multinațională s-a decis de către noii acționari implementarea programului ERP utilizat la nivel de Grup). Acest nou sistem contabilitate permite o evidență integrată pentru imobilizări, stocuri, creanțe, datorii către furnizori, salarizare, venituri, pe de o parte și module care permit ținerea electronică a

registrelor de contabilitate și înregistrarea operațiunilor Companiei. Noul sistem face mai facil lucrul de la distanță, dar nu este suficient de sigur prezentând câteva breșe de securitate.

- Trecerea la noul sistem de-a lungul anului trecut a fost supervizată în principal, de fostul controller al Societății. Din păcate, trecerea la acest nou sistem nu a fost bine gestionată, iar compania nu a finalizat încă implementarea, mai sunt necesare activități de instruire a personalului din contabilitate, precum și să fie adaptate controalele interne ale procedurilor din contabilitate pentru o funcționare adecvată a sistemului.
- Probleme există încă în ceea ce privește calculația costurilor, urmărirea comenzilor realizate de clienții companiei, urmărirea scadențelor facturilor emise către clienți, dar și a scadențelor facturilor primite de la furnizori. Compania a operat în paralel atât pe vechiile sisteme de evidență contabilă, cât și pe noul sistem până în iunie, anul N.

Cerințe

1. Care sunt riscurile care trebuie luate în calcul pentru stabilirea pragului de materialitate? Identificați cel puțin 5 riscuri aplicabile în speța de mai sus.
2. Stabiliți pragul de semnificație, dar și alte aspecte legate de materialitate conform ISA 320 pornind de la informațiile prezentate în enunț. Prezentați importanța pe care o are stabilirea pragului de semnificație în planificarea misiunii, dar și dacă nivelul pragului de semnificație stabilit pe baza situațiilor financiare neauditare poate fi modificat pe parcursul misiunii.
3. Care sunt obiectivele auditului pentru secțiunea „G – Stocurile și producția în curs”?
4. Exemplificați și descrieri testele și procedurile incluse în cadrul Planului de audit al secțiunii „Stocurile și producția în curs”
5. Arătați care sunt aspectele pe care considerați că Firma de Audit SRL ar trebui să le cuprindă în Raportul suplimentar adresat comitetului de audit conform Regulamentului UE 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului, din 16 aprilie 2014, privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei.

Subiect 7 ENUNȚ

Partenerul de audit v-a încredințat conducerea misiunii de audit la compania ALFA.SA („Societatea”), o entitate de interes public, pentru auditul statutar al situațiilor financiare întocmite la data de 31 decembrie N (este primul an în care firma dumneavoastră desfășoară o misiune de audit în cadrul acestei societăți), în conformitate cu Legea 162/2017. Cadrul de raportare financiară conform căreia raportează Societatea este reprezentat de OMFP 1802/2014.

Situațiile financiare neauditare ale ALFA.SA la data de 31 decembrie N includ: total active de 14.500.000 lei, cifră de afaceri de 11.000.000 lei și un profit înainte de impozitare de 2.900.000 lei. La 31 decembrie N-1 situația financiară era reprezentată astfel: total active, 12.900.000 lei, cifra de afaceri de 18.500.000 lei, iar profitul înainte de impozitare este de 3.900.000 lei. Societatea auditată are ca obiect de activitate producția și comercializarea de materiale de construcții și este deținută în proporție de 90% de un grup de 9 de acționari majoritari care fac parte și din Consiliul de Administrație.

Opinia de audit exprimată de auditorul precedent pentru situațiile financiare din N-1 a fost una modificată (cu rezerve) și vi s-a adus la cunoștință că entitatea prezintă un risc inerent și de control ridicat. În cei 6 ani de activitate, ALFA.SA a mai fost auditată de 3 firme de audit, ultimul mandat al auditorului precedent fiind de 2 ani.

De asemenea, se cunoaște faptul că remunerarea membrilor responsabili cu guvernarea se face atât în funcție de o bază fixă (stabilită prin contractul colectiv de muncă), dar și o bază variabilă în funcție de cifra de afaceri. În același timp, în ultimii 3 ani, firma auditată nu a mai oferit dividende acționarilor, reinvestind profitul obținut într-o nouă linie de producție. În același timp, condițiile economice și pandemice au afectat piața de profil din ultimul an.

Vă aflați în faza de planificare a misiunii de audit și pentru calculul pragului de semnificație dispuneți de următoarele informații, prezentate în tabelul de mai jos:

Elemente din situațiile financiare	N-1 (lei)	N (lei)
Active totale (1% - 2%)	12.900.000,00	14.500.000,00
Cifra de afaceri (1% - 2%)	18.500.000,00	11.000.000,00
Profit înainte de impozitarea (5% - 10%)	3.900.000,00	2.900.000,00

Cerințe

1. Ce reprezintă pragul de semnificație și care sunt factorii care ar putea afecta identificarea unei valori de referință adecvate, conform cu ISA 200 – *Obiectivele generale ale auditorului și independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit* precum și cu ISA 320 – *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*?
2. Calculați pragul de semnificație pentru situațiile financiare, în ansamblu, aferente exercițiului financiar din N!

Justificați raționamentul utilizat pentru alegerea valorii de referință, dar și pentru nivelul calculat al pragului de semnificație!

STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND CONTROLUL CALITĂȚII (ISQC) 1, CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI ȘI REVIZUIRI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE ȘI SERVICII CONEXE

Subiect 1 ENUNȚ

Urmare a activității profesionale derulate în ultimii cinci ani în cadrul firmei de audit Europastars, dar și a promovării examenului de competențe profesionale din acest an, ați fost promovat(ă) partener. GAMA Audit SRL a fost înființată în anul 2010, are, în prezent, 50 de profesioniști angajați în birouri la Cluj-Napoca și București și oferă, în principal, servicii de asigurare și consultanță fiscală.

Din perspectiva cunoștințelor profesionale dobândite, dar și a experiențelor, structura de conducere a GAMA Audit SRL (consiliul de administrație) a decis să vă desemneze persoana responsabilă cu sistemul de control al calității firmei. În acest context, ați identificat anumite aspecte, astfel:

1. Firma de audit are 5 parteneri de audit, fiecare gestionând un număr mediu de 50 misiuni/an de audit, majoritatea dintre ei fiind desemnați parteneri-cheie pentru o perioadă de 5-6 ani;
2. Deși firma dvs. de audit a propus clienților de audit majorări ale onorariilor cu 10% în medie astfel încât să poată gestiona adecvat creșterea costurilor (în special salariale) ocazionată de rata ridicată a inflației. Majoritatea nu au acceptat, fapt care determină reducerea numărului de om-ore alocate misiunilor respective din partea firmei de audit;
3. Cu privire la finalizarea unor misiuni de audit au existat unele întârzieri în emiterea opiniei de audit și, respectiv, livrarea raportului motivate de faptul că au existat deficiențe de comunicare între biroul din București și cel din Cluj-Napoca în sensul în care nu au fost redirecționate e-mail-uri cu instrucțiunile de audit și termenele de raportare primite de la auditorul grupului pentru o serie de clienți în care GAMA Audit SRL este auditorul subsidiarei din România;
4. Există cerințe din partea unui mare grup multinațional pentru auditarea întregului grup cu un onorariu total reprezentând 40% din cifra de afaceri a GAMA Audit SRL; Grupul de entități desfășoară activități în domeniul transportului aerian de pasageri și construcției aeronautice, dar GAMA Audit SRL sau partenerii săi nu au experiență relevantă în domeniul respectiv. Personalul existent ar trebui suplimentat cu un număr de 15 angajați pentru a aloca adecvat resursele în eventualitatea acceptării noului grup de clienți.
5. În cadrul firmei de audit întreaga documentație de audit este în format electronic permițând accesibilitatea sau recuperabilitatea informațiilor de la distanță prin Virtual Private Network (VPN).

Cerințe

Având în vedere prevederile ISQM1, ce măsuri considerați că veți putea propune ca fiind relevante pentru a fi comunicate structurii de conducere a firmei de audit în vederea îmbunătățirii sistemului de control de calitate, în mod concret:

1. Enunțați cerințele ISQM1 referitoare la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice, precum și aspectele prezentate în cadrul materialelor privind aplicarea

- în legătură cu acest aspect?
2. Din perspectiva realizării unui audit de calitate, poate fi inadecvată atitudinea clientului neacceptare a majorării onorariului de audit propuse? Menționați aspectele care trebuie avute în vedere în stabilirea gradului de integritate al unui client de audit.
 3. Considerați că ar trebui acceptată misiunea propusă privind auditul grupului multinațional din domeniul transportului aerian de pasageri și construcției aeronautice? Argumentați răspunsul prin referire la Codul Etic și cerințele ISQM1.
 4. Prezentați două tipuri de controale ce ar trebui să fie elaborate și implementate de firma de audit pentru a îmbunătăți aspectele legate de comunicare.

Subiect 2 ENUNȚ

În urmă cu 15 ani ați dobândit calitatea de auditor financiar și, în urma parcursului profesional, astăzi sunteți partener de audit în cadrul cabinetului de audit Best Practice Audit SRL. Pentru perioada curentă ați obținut diferite calificări profesionale, inclusiv și autorizarea Autorității de Supraveghere Financiară pentru a realiza audituri ale entităților de interes public („EPI”). Sunteți propus de către directorul Best Practice Audit SRL să preluați funcția de partener responsabil cu revizuirea controlului calității misiunilor de audit statutar și altor misiuni de revizuire sau de asigurare efectuate pentru entitățile cotate la Bursa de Valori din București. Best Practice Audit SRL deține și are implementate proceduri de control al calității firmei și de control al calității la nivel de misiune de audit conform *ISQM 1 Standardul Internațional privind Managementul Calității* („ISQM 1”), *ISA 220, Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare* („ISA 220”) și *Codul etic pentru profesioniștii contabili emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili* („Codul IESBA”).

Pentru una dintre entitățile unde veți realiza revizuirea calității misiunii pentru auditul statutar al situațiilor financiare la 31 decembrie N (Entity SA), partenerul cheie este nașul dumneavoastră de cununie, interpretându-se că politica generală de resurse umane conform căreia atunci când intervin relații de afinitate sau rudenie între membrii colectivului de angajați se recomandă ca unul dintre părți să demisioneze nu este aplicabilă, deoarece conform prevederilor Codului Civil, relația naș-fin nu este considerată o relație de afinitate sau rudenie.

Admițând faptul că ați acceptat calitatea de partener responsabil cu revizuirea calității misiunilor de audit statutar, în timpul revizuirii calității misiunii de audit statutar la Listed SA s-a constatat faptul că acest client, situat în altă localitate decât sediul Best Practice Audit SRL, oferă gratuit membrilor echipei de audit cu ocazia realizării misiunii servicii de masă și cazare, aceasta având disponibilitate în acest sens în cadrul unui hotel cu circuit închis. De asemenea, cu ocazia sărbătorilor de Crăciun și Paște, directorul general al Listed SA oferă fiecărui membru al echipei de audit câte un bax cu sticle de vin precum și produse specifice (preparate din carne de porc, respectiv miel) ce sunt transmise prin curier rapid.

Partenerul de misiune pentru auditul financiar vă solicită consultanță referitoare la punerea la dispoziție a documentației de audit cu privire la modul în care a fost cuantificat provizionul privind beneficiile angajaților în cadrul contractului colectiv de muncă, după 120 zile de la finalizarea dosarelor de audit. Prin politicile și procedurile interne s-a impus echipelor misiunii să întocmească

dosarele finale ale misiunii într-un termen-limită de 60 de zile de la data raportului auditorului, așa că la data solicitării dosarul este arhivat electronic și este stocat exclusiv electronic pe serverul Best Practice Audit SRL, aflat la sediul social al acesteia. Solicitarea vine în contextul în care, deși nu a fost de acord, a acceptat calificarea opiniei de audit pe motivul neconstituirii unui provizion pentru cheltuieli, în valoare de 400.000 lei, eroarea fiind peste pragul de semnificație estimat la finele misiunii de audit.

Cerințe

1. Ce politici și proceduri care să faciliteze menținerea obiectivității persoanei care efectuează revizuirea calității misiunii trebuie să stabilească Best Practice Audit SRL?
2. Acceptați calitatea de partener responsabil cu revizuirea calității pentru misiunea de audit statutar de la Entity SA? Justificați răspunsul prin referire la cerințele *ISQM 1 Standardul Internațional privind Managementul Calității* („ISQM 1”).
3. Există încălcări ale Codului Etic din partea echipei de audit statutar desemnată pentru Listed SA?
4. Ce înțelegeți prin scepticism profesional conform cerințelor *ISQM 1 Standardul Internațional privind Managementul Calității* („ISQM 1”)?
În ce condiții poate accepta Best Practice Audit SRL să pună la dispoziția clientului documentația cu privire la modul în care a fost cuantificat provizionul privind beneficiile angajaților după pensionare în cadrul contractului colectiv de muncă?

Subiectul 3 ENUNȚ

De curând ați devenit partener în cadrul firmei de audit AuditLegal, în cadrul căruia profesati de 5 ani. AuditLegal este un cabinet consacrat în industria serviciilor de audit, consultanță fiscală și juridică, având o vechime de peste 20 ani. În prezent, în cadrul firmei activează 30 de profesioniști din care 50 % sunt juniori.

În ultimii 5 ani, în cadrul firmei s-au înregistrat fluctuații mari de personal care au avut ca și consecințe, apariția unor deficiențe pe parcursul misiunilor de audit.

Aceste deficiențe au vizat:

- întârzieri în finalizarea activităților de către membrii echipelor de audit;
- întârzieri în transmiterea raportului de audit;
- participarea în mod repetat a managerilor la misiunile de audit aferente aceluiași client;
- participarea în mod repetat la misiunea de audit, a aceluiași partener;
- menținerea componenței echipei.

De asemenea, conducerea firmei are ca obiectiv reorganizarea acesteia în contextul consecințelor economice ale pandemiei sanitare și a rezilienței economice. În acest sens, se are în vedere recrutarea de auditori seniori, creșterea capacității firmei de a răspunde în termeni de onorarii, calitate și credibilitate cererii pieței, îmbunătățirea performanței firmei și dezvoltarea politicii de prevenție din perspectivă etică și calitativă.

Având în vedere experiența și performanța profesională, conducerea v-a desemnat responsabil cu sistemul de management al calității firmei. Din această poziție, urmează să aveți întâlniri cu conducerea firmei și să propuneți o serie de măsuri care să asigure calitatea misiunilor de audit.

Cerințe:

1. În cadrul întâlnirii cu conducerea firmei, prezentați care sunt responsabilitățile acesteia privind calitatea în cadrul firmei și elementele unui sistem de management al calității conform cerințelor ISQM 1.
2. Prezentați aspectele referitoare la resursele umane menționate de ISQM 1.
3. Propuneți măsuri pentru continuarea relațiilor cu clienții.
4. Prezentați aspecte referitoare la desemnarea membrilor echipelor misiunilor conform ISQM 1

Subiect 4- ENUNȚ

Urmare a activității dumneavoastră în societatea AUDITING SRL, încă de la debutul dumneavoastră profesional în audit, între timp dobândind și calitatea de auditor financiar, ați acceptat să deveniți partener. AUDITING prestează servicii de audit financiar, audit intern și consultanță.

AUDITING SRL are cinci parteneri de audit, fiecare gestionând câte 80 de misiuni de auditare a situațiilor financiare

De asemenea, dumneavoastră aveți calitatea de persoană responsabilă cu sistemul de asigurare a calității firmei de audit, calitate în care ați constatat următoarele aspecte:

1. Clientul de audit, ACCENT S.A. este o societate ale cărei acțiuni sunt cotate la BVB, cu care AUDITING SRL are un contract de audit statutar.
2. Partenerul de misiune constatată, conform discuțiilor avute cu unul dintre auditorii din echipa sa că, de curând, soția acestuia a devenit director economic al societății ACCENT S.A.;
3. Unul dintre parteneri este și persoana responsabilă cu sistemul de asigurare a calității firmei de audit-AUDITING SRL;
4. Anumite aspecte fiscale suportă interpretări sensibile. Acestea sunt aferente reîncadrării unor cheltuieli ca fiind cheltuieli de natură salarială, aspect care crează o divergență profesională cu conducerea Societății ACCENT S.A.;
5. La finalul misiunii, după culegerea probelor de audit, adecvate și suficiente, partenerul poartă o discuție cu auditorul cel mai experimentat din echipa misiunii și directorul economic al societății ACCENT S.A., fără a mai avea alte discuții la nivelul firmei de audit
6. Conform propriilor proceduri de asigurare a calității, divergențele profesionale dintre partenerul de misiune și persoana care efectuează controlul de calitate al misiunii, se supune analizei în cadrul Comitetului Partenerilor, organism intern al societății AUDITING SRL, care asigură ieșirea din impasul profesional generat.

Cerințe:

Precizați, în cadrul misiunii de audit statutar a situațiilor financiare ale ACCENT S.A.:

1. Tipul amenințării conform Codului Etic, la adresa independenței;
2. Care sunt măsurile de protecție care se impun?
3. Care este responsabilitatea membrului echipei de audit care prin postura sa generează amenințări la adresa independenței?
4. Care sunt responsabilitățile partenerului de misiune privind asigurarea a calității în

- cadrul misiunii firmei de audit-AUDITING SRL pentru clientul său, ACCENT S.A. A procedat corect privind asigurarea calității?
5. Care sunt responsabilitățile persoanei responsabile cu sistemul de asigurare a calității firmei de audit-AUDITING SRL?

Subiectul 5 ENUNȚ

ALFA SA este o entitate de interes public și are ca obiect de activitate producția de laptopuri, într-o fabrică de mari dimensiuni în afara orașului București. Fiecare laptop conține până la 100 de piese diferite, iar fiecare piesa fiind obținută de la 1 din 50 de furnizori autorizați.

La fel ca în cazul multor companii, sistemele contabile ale Westra Co sunt organizate parțial manual, dar și computerizat. În general, sistemele includ: a) un software de proiectare; b) o bază de date electronică a furnizorilor (afereantă sistemului de comandă internă al ALFA SA); c) un sistem manual pentru înregistrarea mărfurilor la recepție și transferul informațiilor aferente către departamentul de contabilitate; d) un registru electronic de plăți ce este păstrat în departamentul de contabilitate (cumpărat și dat în folosință, însă fără alte modificări de program); e) un sistem de plată online către furnizori, cu transmiterea informațiilor direct către departamentul de contabilitate; f) un registru nominal electronic al furnizorilor, care este actualizat pe baza registrului plăților.

Laptopurile sunt asamblate în loturi de la 2.000 la 5.000 de bucăți. Atunci când este programat un lot de produse, lista de piese este generată de software-ul de proiectare și trimisă electronic către departamentul de aprovizionare.

Personalul din departamentul de aprovizionare folosește această listă pentru a plasa comenzi la furnizorii autorizați. Comenzile pot fi trimise doar către furnizorii din baza de date ALFA SA. Comenzile sunt trimise folosind schimbul electronic de date și confirmate de către fiecare furnizor folosind același sistem. Lista de piese și comenzi este păstrată în computer într-un fișier „comenzi plasate”, care se înregistrează în ordinea datei de transmitere a comenzii.

Piesele sunt livrate către depozitul central al ALFA SA. Toate livrările sunt verificate în raport cu comenzile din fișierul salvat, comenzi plasate înainte de a fi acceptate. O notă de intrare-recepție a bunuri primite (NIR) este ridicată împreună cu mărfurile de la depozitul central, care arată detaliile mărfurilor primite cu o referință la data comenzii. Primul exemplar NIR este trimis la departamentul de contabilitate, iar cel de-al doilea exemplar este reținut la intrarea mărfurilor în depozitul central. Fișierul comenzilor plasate este actualizat cu numărul NIR-ului pentru a arăta că piesele au fost primite.

Facturile în format papetar sunt trimise de către toți furnizorii după expedierea mărfurilor. Facturile sunt trimise către departamentul de contabilitate, unde le este asociat un număr unic de înregistrare. Detaliile facturii sunt corelate cu NIR, care este atașat facturii. Apoi, detaliile facturii sunt introduse în registrul computerizat de plăți. Factura este avizată pentru a fi introdusă în registrul de plăți de către persoana responsabilă pentru confirmarea recepției comenzii respective.

Ulterior, facturile sunt păstrate într-un fișier temporar în ordinea numărului comenzii până la plata acestora.

După 30 de zile, registrul de plăți generează automat o listă computerizată a plăților de efectuat, care este transmisă electronic contabilului-șef. Acesta compară lista cu facturile, semnează fiecare factură pentru aprobarea plății și apoi trimite lista de plăți electronice către o persoană de la departamentul de contabilitate responsabilă cu realizarea plăților. Persoana responsabilă de la contabilitate folosește online banking pentru a plăti furnizorii. Lista de plăți electronice este înregistrată în ordinea lunii în baza de date a computerului central.

Cerințe

1. Descrieți procedurile de audit de fond (PAF) pe care ar trebui să le efectuați pentru a confirma aserțiunile privind caracterul complet, apariția, valoarea și perioada corespunzătoare aferentă achizițiilor, cu impact asupra datoriilor comerciale din situațiile financiare ale ALFA SA. Pentru fiecare procedură explicați scopul acesteia;
2. Descrieți procedurile de audit (PA) pe care ar trebui să le efectuați cu privire la soldul datoriilor comerciale din situațiile financiare ale ALFA SA. Pentru fiecare procedură, explicați scopul acesteia;
3. Descrieți controalele interne care ar trebui să existe asupra datelor permanente din fișierul principal al datoriilor comerciale în sistemul informatic al ALFA SA;
4. Discutați măsura în care tehnicile de audit asistate de calculator în analiza datelor puteau fi utilizate în auditul dumneavoastră cu privire la achizițiile și datoriile ALFA SA.

RĂSPUNSURI

FORMULAREA UNEI OPINII DE AUDIT CU DESCRIEREA/ARGUMENTAREA RAȚIONAMENTULUI PROFESIONAL UTILIZAT, LUÂND ÎN CONSIDERARE UN CAZ PRACTIC REFERITOR LA UNUL SAU MAI MULTE ASPECTE LEGATE DE AUDITUL STATUTAR.

Subiect 1 REZOLVARE

1. Stabiliți aserțiunile conducerii care au fost afectate de denaturările amintite în enunțul problemei?

În legătură cu primele două denaturări enunțate (cu privire la provizioanele pentru litigii), aserțiunile cu privire la soldurile conturilor și prezentările de informații aferente, la sfârșitul perioadei, afectate sunt:

- *exhaustivitate* – toate datoriile de natura provizioanelor au fost înregistrate și toate prezentările care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse,
- *acuratețe, evaluare și alocare* a datoriilor privind provizioanele,
- *clasificare* – toate datoriile de natura provizioanelor au fost înregistrate în conturile adecvate,
- *prezentare* - toate datoriile de natura provizioanelor au fost cumulate sau separate adecvat și descrise clar, iar prezentările de informații aferente sunt relevante și ușor de înțeles.

În ceea ce privește aserțiunile afectate cu privire la clasele de tranzacții și evenimente și prezentările de informații aferente, pentru perioada supusă auditului (cu referință la denaturarea a doua, a treia și a patra, sunt):

- *acuratețea* recunoașterii veniturilor în avans (în sensul nerecunoașterii diminuării acestora ca urmare a utilizării și amortizării activelor care au constituit obiectul subvenționării);
- *delimitare* – în sensul nerecunoașterii veniturilor curente ale exercițiului financiar încheiat la 31 decembrie N prin alocarea corespunzătoare ritmului amortizării a veniturilor în avans de natura subvențiilor – aplicabil pentru punctul b; nerecunoașterea venitului de exploatare din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri conform prevederilor contabilității de angajamente (con condiționarea legată de utilizarea strict a acelor disponibilități fiind o contingență care s-ar fi impus să fie prezentată în notele explicative) – aplicabil pentru punctul c; nerecunoașterea reducerii comerciale legată de imobilizarea achiziționată ca venit în avans care să fie ulterior alocat pe veniturile curente – aplicabil pentru punctul d.
- *clasificare* – veniturile din exploatare aferente reducerii comerciale legată de imobilizarea achiziționată clasificat eronat ca venituri curente, deși privesc costul unei imobilizări care se va amortiza pe termen lung – aplicabil pentru punctul d.

2. Arătați care sunt ajustările propuse managementului și explicați raționamentul profesional în acord cu referențialul contabil aplicabil (OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate).

În condițiile în care cuantumul erorii tolerabile este setat la 5% din pragul de semnificație global acesta este de 40.000 lei; se impune, astfel, ca toate denaturările de mai sus să fie semnalate persoanelor însărcinate cu guvernanta. De asemenea, în condițiile stabilirii unei materialități funcționale la 50% din pragul de semnificație global, doar primele două denaturări depășesc pragul de semnificație și pot antrena modificarea opiniei de audit în cazul în care managementul nu ar opera ajustările de audit propuse.

În legătură cu punctul a. – *Există pe rol la 31 decembrie N un litigiu cu un client care pretinde că a fost nevoit să suporte daune de 2.000.000 lei în relația cu beneficiarii săi din cauza unui defect la unul din produsele fabricate și vândute de societatea Client de Audit SA către acest client. La dosarul de judecată există o expertiză tehnică în care se arată legătura directă dintre deficiențele invocate de client la produsul final și produsele obținute și vândute de Client de Audit SA. Pe baza scrisorii primite de la avocații Societății se estimează că este probabil ca aceasta să piardă litigiul. Conducerea susține că are o poliță de asigurare pentru acest tip de evenimente cu suma asigurată de 500.000 lei și că nu se impune recunoașterea în situațiile financiare a unei datorii până la momentul sentinței definitive – raționamentul profesional implică:*

Există un eveniment trecut care s-a produs, se poate estima datoria probabilă și se așteaptă fluxuri care să stingă acea datorie, incert fiind doar momentul scadenței – toate aceste argumente conduc la necesitatea recunoașterii unui provizion pentru litigiul de 2.000.000 lei urmare a aplicării prevederilor principiului contabilității de angajamente și a principiului prudenței (potențiala despăgubire pe care urmează ca Societatea să o pretindă de la societatea de asigurări reprezintă un activ contingent nefiind îndeplinite cerințele pentru recunoașterea unui activ).

Referitor la punctul b. - *Pe baza confirmării primite de la avocați, s-a identificat un litigiu cu Ministerul Fondurilor Europene în baza căruia Societatea contestă rezultatele unui control prin care a fost declarată ca neeligibilă suma de 1.920.000 lei aferentă unui echipament recepționat în luna februarie a exercițiului financiar auditat pentru care data punerii în funcțiune a fost 25 februarie N, regimul de amortizare liniar, iar durata de utilizare estimată – 8 ani, echipamentul fiind subvenționat pentru o cotă de 50% (respectiv suma de 960.000 lei). Conducerea a recunoscut activul imobilizat și a reflectat în manieră adecvată amortizarea acestuia în cursul exercițiului, testele privind eventualele depreciere suplimentare au arătat că nu se impunea recunoașterea unor ajustări pentru depreciere. Venitul din subvenții a fost clasificat integral ca venit înregistrat în avans de natura subvențiilor pentru investiții până la soluționarea litigiului fără a recunoaște vreun provizion – raționamentul profesional se poate dezvolta astfel:*

Recunoașterea activului se prezumă ca fiind corectă, însă nerecunoașterea veniturilor din exploatare din subvenții pentru investiții în sumă estimată de 10.000 lei/lună, respectiv 100.000 lei pentru întreg exercițiul încheiat la 31 decembrie N, reprezintă o denaturare ca urmare a nerespectării principiului contabilității de angajamente. De asemenea, urmare a litigiului se impune (în funcție de evoluția procesului să fie recunoscută, mai întâi, o datorie contingentă, iar dacă la data raportării este probabil ca litigiul să fie pierdut de Societate, să fie recunoscut un provizion pentru litigiul la nivelul finanțării nerambursabile de 960.000 lei tot ca o consecință directă a principiului contabilității de angajamente, dar și a principiului prudenței.

Referitor la punctul c. – *În cursul exercițiului financiar N, Societatea Client de Audit SA a primit o subvenție de exploatare în sumă de 300.000 lei într-un cont distinct ca urmare a reducerii*

semnificative a cifrei de afaceri urmare a unor evenimente geopolitice cu efecte la nivel macroeconomic, recunoscută de conducere ca venit în avans până la momentul efectuării plăților din acel cont distinct când vor fi recunoscute veniturile curente din subvenții de exploatare. Contractul pentru obținerea subvenției a fost semnat la data de 30 septembrie N. Până la data de 31 decembrie N nu a fost efectuată nicio plată din acel cont distinct de disponibilități. – raționamentul profesional se poate fundamenta astfel:

Conform prevederilor contabilității de angajamente, veniturile se recunosc în momentul angajării și nu pe măsura încasării așa cum prevede OMFP 1802/2014 „Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare anuale ale perioadelor aferente. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar indiferent de data încasării sau de data plății cheltuielilor”. De asemenea, conform cerințelor OMFP 1802/2014, paragraful 399, aliniatul 3: „O subvenție guvernamentală care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entității, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în perioada în care devine creanță”. Astfel, Societatea ar fi trebuit să recunoască un venit din subvenții din exploatare aferente cifrei de afaceri la momentul angajării care este indicat de data contractului de finanțare. Condiționările tehnice legate de modul de utilizare a sumelor respective nu au menirea de a înlocui principiile contabile generale aferente referențialului contabil (și acele condiționări nu vizează dreptul de a primi subvenția, ci utilizările sumelor respective).

În legătură cu punctul d. – Pe baza testelor evenimentelor ulterioare, s-a constatat existența de unei facturi de reduceri comerciale de 80.000 lei, la care se adaugă TVA – 19%, primită de la un furnizor de imobilizări și emisă la data de 14 februarie N+1 care vizează un echipament industrial care a necesitat anumite cheltuieli neprevăzute cu montajul, furnizorul admitând parțial vina în sensul că a fost și o neglijență de proiectare din partea sa. Societatea a recunoscut la 31 decembrie N suma de 80.000 lei ca o reducere comercială primită în exercițiul financiar N și a afectat integral rezultatul exercițiului financiar N. – raționamentul profesional se argumentează astfel:

Conform prevederilor OMFP 1802/2014, Reducerile comerciale primite ulterior facturării unor imobilizări corporale și necorporale identificabile reprezintă venituri în avans (contul 475 «Subvenții pentru investiții»), fiind reluate în contul de profit și pierdere pe durata de viață rămasă a imobilizărilor respective. Astfel, trebuia recunoscut un venit în avans și nu un venit din exploatare.

Pe baza aspectelor prezentate în enunț, se propune o listă cu ajustări:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>a. Recunoașterea unui provizion pentru litigii:</i>		
D #6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	2.000.000	
C #1511 Provizioane pentru litigii		2.000.000
<i>b1. nerecunoașterea veniturilor din exploatare din subvenții pentru investiții</i>		

	Sumă debit	Sumă credit
D #475 <i>Subvenții pentru investiții</i>	100.000	
C #7584 <i>Venituri din subvenții pentru investiții</i>		100.000
<i>b2. Recunoașterea unui provizion pentru litigii:</i>		
D #6812 <i>Cheltuieli de exploatare privind provizioanele</i>	960.000	
C #1511 <i>Provizioane pentru litigii</i>		960.000
<i>c1. Ajustarea venitului în avans recunoscut eronat</i>		
D #445 <i>Subvenții</i>	(300.000)	
C #475 <i>Subvenții pentru investiții</i>		(300.000)
<i>c2. Recunoașterea adecvată a venitului din subvenții de exploatare</i>		
D #445 <i>Subvenții</i>	300.000	
C #7411 <i>Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri</i>		300.000
<i>d1. Stornarea venitului din exploatare</i>		
D #404 <i>Furnizori de imobilizări</i>	(80.000)	
C #758 <i>Alte venituri din exploatare</i>		(80.000)
<i>d2. Recunoașterea adecvată a reducerii comerciale aferentă imobilizării ca venit în avans</i>		
D #404 <i>Furnizori de imobilizări</i>	80.000	
C #475 <i>Subvenții pentru investiții</i>		80.000

3. Prezența tipologia opiniilor de audit conform ISA 700 și ISA 705.

Opiniile de audit sunt – nemodificate (tratate de ISA 700) și modificate (tratate de ISA 705).

Auditorul trebuie să exprime o **opinie nemodificată** (fără rezerve) atunci când concluzionează că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.

Dacă auditorul:

(a) Concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare ca întreg nu sunt

lipsite de denaturări semnificative; sau

(b) Nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, **auditorul trebuie să modifice opinia** din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705.

Auditorul trebuie să exprime o **opinie cu rezerve** atunci când:

(a) După ce a obținut probe de audit suficiente și adecvate, auditorul concluzionează că, individual sau colectiv, denaturările sunt semnificative, dar nu generalizate în situațiile financiare; sau

(b) Auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia, însă concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă există, ar putea fi semnificative, dar nu generalizate.

Auditorul trebuie să exprime o **opinie contrară** atunci când, după ce a obținut probe de audit suficiente și adecvate, concluzionează că, individual sau colectiv, denaturările sunt atât semnificative, cât și generalizate la nivelul situațiilor financiare.

Auditorul trebuie să declare **imposibilitatea exprimării unei opinii** atunci când nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia și concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă acestea există, ar putea fi atât semnificative, cât și generalizate.

Auditorul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii atunci când, în situații extrem de rare care implică incertitudini multiple, concluzionează că, deși a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la fiecare dintre incertitudinile individuale, nu este posibil să își formeze o opinie asupra situațiilor financiare din cauza posibilei interacțiuni dintre incertitudini și a potențialului lor efect cumulativ asupra situațiilor financiare.

4. Arătați care este impactul asupra opiniei de audit generat de denaturările prezentate explicând raționamentul profesional exercitat și formulați un extras din raportul de audit care să conțină efectul antrenat de denaturările prezentate în enunț.

În cazul ajustărilor de la punctul a. și b2. în situația în care managementul refuză să efectueze ajustările propuse, impactul asupra rezultatului exercițiului, cumulativ, este de 2.960.000 lei ceea ce depășește pragul de semnificație global și, corelat cu faptul că denaturările nu au un efect generalizat/persistent la nivelul situațiilor financiare deoarece afectează punctual valoarea provizioanelor pentru litigii cu 2.960.000 lei, respectiv rezultatul în sensul diminuării acestuia, conform cerințelor ISA 706, auditorul va emite o opinie modificată – opinia cu rezerve – deoarece denaturările constatate sunt semnificative.

Denaturările prezentate la punctul b1. – nerecunoașterea veniturilor curente din subvenții pentru investiții (100.000 lei), la punctul c. – nerecunoașterea veniturilor curente din subvenții de exploatare (300.000 lei), dar și cea de la punctul d. – recunoașterea eronată a unui venit curent din exploatare în detrimentul unui venit în avans (80.000 lei) afectează rezultatul la nivelul cumulativ de 320.000 lei (nerecunoaștere profit), nu sunt semnificative și nu vor afecta opinia auditorului. Totuși, se vor comunica în scrisoarea către management având în vedere riscul aplicării unor tratamente contabile care nu sunt conform cadrului de raportare și care pot deveni semnificative în viitor.

Extras din raportul de audit:

„RAPORTUL AUDITORILOR INDEPENDENȚI

către acționarii Client de Audit S.A.

Opinia cu rezerve

1. Am auditat situațiile financiare anuale atașate ale Client de Audit SA („Societatea”) cu sediul în [...] identificată prin codul unic de înregistrare fiscală [...] întocmite la data de 31 decembrie N formate din bilanț, cont de profit și pierdere, situația fluxurilor de numerar, situația modificării capitalurilor proprii și notele explicative la situațiile financiare, identificate prin următorii indicatori: [...]
2. În opinia noastră, **cu excepția unor ajustări care ar fi putut fi determinate ca fiind necesare de situația descrise la punctul 3 din paragraful Baza pentru opinia cu rezerve**, situațiile financiare anuale ale Client de Audit S.A. oferă o imagine fidelă cu privire la situația financiară, la poziția financiară și la rezultatele Societății la 31 decembrie N, în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, legea contabilității republicată și cu modificările și completările ulterioare și Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Baza pentru opinia cu rezerve

3. La data de 31 decembrie N, pe baza testelor de audit privind acuratețea și exhaustivitatea estimărilor Societății legate de provizioane, am identificat necesitatea recunoașterii unor provizioane pentru litigii în sumă de 2.920.000 lei în conformitate cu cerințele Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care prevede prin principiul prudenței „La întocmirea situațiilor financiare anuale, recunoașterea și evaluarea trebuie realizate pe o bază prudentă și, în special [...]sunt recunoscute datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia” Astfel, rezultatul din exploatare este supraevaluat cu suma de 2.920.000 lei.

[...].

Subiect 2 REZOLVARE

1. Indicați care este structura raportului de audit conform ISA 700, ISA 701 și ISA 705.

Conform prevederilor ISA 700, se prezintă elementele raportului de audit:

- *Titlul;*
- *Destinatarul, așa cum prevăd circumstanțele misiunii;*
- *Opinia auditorului (identificarea entității, titlului fiecărei componente cuprinse în situațiile financiare auditate, specificarea datei situațiilor financiare)*
- *Baza opiniei (care să includă: referința la conformitatea cu ISA și o trimitere în raport la secțiunea din raport care descrie responsabilitățile auditorului, independența și conformarea cu cerințele etice a auditorului);*
- *Continuitatea activității (atunci când este cazul);*
- *Aspecte-cheie de audit conform ISA 701, dacă se impune;*
- *Alte informații*
- *Descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare;*
- *Descrierea responsabilității auditorului într-un audit al situațiilor financiare;*
- *Alte responsabilități de raportare;*
- *Numele partenerului de misiune;*
- *Semnătura auditorului;*
- *Adresa auditorului;*
- *Data raportului auditorului.*

În cazul în care auditorul emite o opinie modificată, trebuie inserat după paragraful cu opinia de audit un paragraf care să includă argumentele în baza cărora opinia este una modificată, paragraf care are denumiri diferite în funcție de tipul opiniei exprimate:

- „Baza pentru opinia cu rezerve”;
- „Baza pentru opinia contrară” sau
- „Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii”.

2. Determinați valoarea pragului de semnificație la nivelul situațiilor financiare ca întreg, valoarea pragului de semnificație funcțional și nivelul erorii tolerabile și motivați alegerea acestor valori.

Pe baza informațiilor din enunț se determină pragul de semnificație în funcție de cifra de afaceri fiind reperul cu volatilitatea cea mai redusă (ca argument ce susține alegerea se menționează faptul că dumeniul de activitate în care operează „Lactate România SRL” este fabricarea produselor lactate și a brânzeturilor, iar producția vândută are ponderea considerabilă în cifra de afaceri, ceea ce ne face să apreciem că argumentul este unul adecvat). În mod concret, extrăgând informațiile relevante din cele disponibile extrase din situațiile financiare anuale întocmite pentru data de 31 decembrie N, realizăm următoarele determinări:

	N	N-1
Active	55.000.000	50.000.000
1%	550.000	500.000
2%	1.100.000	1.000.000
Cifra de afaceri	32.000.000	25.000.000
1%	320.000	250.000
2%	640.000	500.000
Profit	2.500.000	2.000.000

	N	N-1
5%	125.000	100.000
10%	250.000	200.000

Se constată că indicatorul „Cifra de afaceri” este cel mai relevant pentru activitatea societății deoarece politica promovată de către persoanele responsabile cu guvernarea „Lactate România SRL” este de creștere a portofoliului de clienți/magazine proprii de desfacere și de a majora cifra de afaceri de la un an la altul. Luând în considerare că N este primul an în care „Lactate România SRL” este auditat de către firma de audit Best Audit SRL și ținând seama de scepticismul profesional se consideră că 1% este cel adecvat pentru ponderarea cifrei de afaceri. Astfel, vom estima o valoare de 320.000 lei ca fiind pragul de semnificație la nivelul situațiilor financiare ca întreg.

Deoarece „Lactate România SRL” este în primul an de audit, considerăm că trebuie să ponderăm pragul de semnificație, determinat mai sus, cu 50%. Astfel, vom obține valoarea de 160.000 lei ce va fi utilizată pe parcursul verificărilor noastre ca prag de semnificație funcțional.

Eroarea tolerabilă poate fi 5% din pragul de semnificație, respectiv 16.000 lei, ca o mărime adecvată.

3. Prezența ajustărilor de audit pe care le veți propune pornind de la cele 5 aspecte evidențiate în enunț, explicând tratamentele contabile pe care le considerați adecvate conform OMFP 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Arătați care este raționamentul profesional.

3.1. Recunoașterea rezultatelor reevaluării la valoarea justă

Societatea a recunoscut în mod eronat un plus de valoare de 200.000 lei cu privire la clădirea reevaluată prin afectarea veniturilor din reevaluare (comparând probabil valoarea justă cu valoarea brută și nu cu valoarea contabilă netă sau comparând valoarea netă contabilă cu valoarea determinată în scopuri fiscale).

Acest tratament nu este conform OMFP 1802/2014, deoarece recunoașterea unui venit se realizează exclusiv în situația în care anterior a fost recunoscută o cheltuială aferentă reevaluărilor. În acest caz, din componența analitică a rezervelor din reevaluare rezultă un surplus din reevaluare inițial de 200.000 lei, rezultând astfel că nu a fost o depreciere anterioară.

$$\begin{aligned}
 212 &= 755 \quad (200.000) \\
 2812 &= 212 \quad 800.000 \\
 212 &= 105 \quad 1.000.000
 \end{aligned}$$

Raportul de evaluare realizat conform Standardului GEV 500 indică valoarea fiscală a clădirii și nu trebuie luat în calcul pentru recunoașterea în contabilitate.

3.2. Capitalizare cheltuieli cu servicii de consultanță (avans)

Capitalizarea cheltuielilor cu serviciile de consultanță, în această speță, avansul acordat furnizorului de consultanță reprezentând un studiu de piață privind analiza preferințelor culinare ale consumatorilor de brânzeturi din România este realizată în mod eronat, deoarece acel studiu

nu îndeplinește criteriile de recunoaștere ca un activ conform OMFP 1802/2014, în sensul că nu este generat de un eveniment anterior și nu există certitudinea că va genera beneficii economice viitoare. Prin urmare, tratamentul adecvat era acela de a recunoaște suma de 60.000 lei ca o creanță (avansuri acordate furnizorilor), iar în momentul facturării studiului - trebuie urmărit acest aspect în viitor - afectarea cheltuielilor exercițiului.

3.3. Reduceri comerciale

Cu privire la factura de reduceri comerciale, tratamentul contabil aplicat de „Lactate România SRL” nu este unul adecvat deoarece aceste reduceri sunt aferente exercițiului financiar N și nu N+1. Practic, este un exemplu de eveniment ulterior conform ISA 560 „Evenimente ulterioare”, care impune ajustarea situațiilor financiare la data de 31 decembrie N. În enunț se specifică faptul că 20% din valoarea facturii, adică 20.000 lei, este aferent unui stoc de mărfuri (vin achiziționat și comercializat în magazinele „Lactate România SRL”) aflate în stoc la data întocmirii situațiilor financiare. Conform OMFP 1802/2014, orice reducere comercială primită pentru stocurile achiziționate reduce costul stocurilor existente la finele exercițiului financiar și trebuie ca valoarea stocurilor să fie prezentată cu 20.000 lei mai puțin.

Diferența de 180.000 lei (200.000 lei-20.000 lei), primită ca reducere comercială, este aferentă stocurilor de vin cumpărate și vândute prin magazinele proprii în cursul exercițiului financiar N și tratamentul contabil adecvat este cel de reducere a cheltuielilor cu materialele- mărfurile, prezentate în Contul de profit și pierdere la data de 31 decembrie N.

3.4. Concedii de odihnă neefectuate

La data de 31 decembrie N, Societatea trebuia să recunoască provizioane pentru cheltuieli reprezentate de concediile de odihnă neefectuate pentru suma estimată de 14.500, conform cerințelor din OMFP 1802/2014, care la pct. 338, alin. (2), precizează următoarele: „Concediile de odihnă se înregistrează pe seama datoriilor atunci când suma lor este comensurată în baza statelor de salarii sau a altor documente care să justifice suma respectivă. În lipsa acestora, sumele reprezentând concedii de odihnă se recunosc pe seama provizioanelor.

3.5. Litigiu

Pentru litigiul existent cu Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor, se estimează de către echipa de audit că, pe baza informațiilor prezentate, tratamentul adecvat este cel de recunoaștere a unor provizioane pentru riscuri și cheltuieli conform OMFP 1802/2014 deoarece sumele se pot estima și sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere. Scrisoarea de la avocații Societății este necesară pentru conturarea unui raționament profesional și este o probă mai obiectivă decât opiniile celor care întocmesc situațiile financiare. În contextul dat, există riscul plății despăgubirilor respective, iar tratamentul contabil adecvat este cel al recunoașterii unui provizion pentru litigiul de sumă estimată de 450.000 lei.

- 4. În situația în care persoanele responsabile cu governanța societății „Lactate România SRL” refuză ajustările de audit propuse, descrieți pe baza raționamentului profesional care este impactul asupra opiniei de audit și elaborați un extras din**

draftul raportului de audit pe care să-l prezentați partenerului de misiune și care să conțină titlul, opinia și baza pentru opinie.

Se pornește de la ipoteza conform căreia la finalul misiunii de audit pragul de semnificație (materialitatea) stabilit(ă) în etapa de planificare este unul adecvat (una adecvată) (nu există ajustări care să modifice nivelul cifrei de afaceri sau alte circumstanțe care să influențeze raționamentul profesional).

În funcție de denaturările constatate și prezentate în studiul de caz se decide dacă sunt semnificative și persuasive și pe baza aspectelor prezentate în enunț se arată impactul asupra opiniei de audit. În cazul de față, unele denaturări sunt semnificative, dar nu persistente, iar opinia va fi cea cu rezerve.

1. Efectele generate se referă la un profit suplimentar de 200.000 lei, respectiv o subevaluare a activelor imobilizate/capitalurilor proprii cu suma de 800.000 lei. Deoarece denaturarea determinată de recunoașterea inadecvată a efectelor reevaluării la valoare justă este, ca valoare, peste pragul de semnificație este considerată denaturare semnificativă și constituie bază pentru modificarea opiniei de audit aferentă situațiilor financiare la 31 decembrie N.
2. Ca mărime, denaturarea de 60.000 lei fiind sub pragul de semnificație este considerată o denaturare ne semnificativă și nu poate constitui bază pentru modificarea opiniei de audit aferentă situațiilor financiare la 31 decembrie N. Însă, în situația în care există și alte avansuri acordate furnizorilor, se efectuează teste de audit suplimentare în sensul extinderii eșantioanelor pentru a verifica dacă denaturarea nu are cumva caracter repetitiv și dacă există riscul ca eroarea să devină semnificativă.

Chiar dacă discutăm de o eroare ne semnificativă pentru opinia de audit, totuși trebuie adusă la cunoștința managementului „Lactate România SRL” întrucât este legată de costul unei activități care poate deveni semnificativ în viitor (prin capitalizarea și a altor sume).

3. Având în vedere că denaturarea constatată de 200.000 lei (referitoare la reducerea comercială primită ulterior) este inferioară pragului de semnificație, nu va afecta opinia de audit, însă va face obiectul prezentărilor în scrisoarea către management, fiind peste eroarea tolerabilă (valoarea stocurilor este supraevaluată cu 20.000 lei, iar cheltuielile majorate cu aceeași sumă).
4. Denaturarea cu referire la litigiul cu Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor din perspective nerecunoașterii unui provizion pentru litigii în sumă de 450.000 lei este situată peste pragul de semnificație, nu are efect persistent și, astfel, constituie bază pentru modificarea opiniei de audit aferentă situațiilor financiare la 31 decembrie N.

Extras din DRAFTUL OPINIEI DE AUDIT (conform ISA 700 și ISA 705)

„Raportul auditorilor independenți către acționarii Lactate România SRL

Opinia cu rezerve

1. Am auditat situațiile financiare anuale atașate ale Lactate România SRL („Societatea”) cu sediul în [...] identificată prin codul unic de înregistrare fiscală [...] întocmite la data de

31 decembrie N formate din bilanț, cont de profit și pierdere, situația fluxurilor de numerar, situația modificării capitalurilor proprii și notele explicative la situațiile financiare, identificate prin următorii indicatori: [...]

2. În opinia noastră, cu excepția unor ajustări care ar fi putut fi determinate ca fiind necesare de situațiile descrise la punctul 3 și la punctul 4 din paragraful *Baza pentru opinia cu rezerve*, situațiile financiare anuale ale Lactate România SRL furnizează o imagine fidelă a situației financiare, a poziției financiare și a rezultatelor Societății la 31 decembrie N, în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, legea contabilității republicată și cu modificările și completările ulterioare și OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Baza pentru opinia cu rezerve

3. Pe baza testelor de audit privind acuratețea și exhaustivitatea estimărilor Societății legate de provizioanele constituite la data de 31 decembrie N, am identificat necesitatea recunoașterii unor provizioane suplimentare pentru litigii în sumă de 450.000 lei care să afecteze rezultatul exercițiului N, conform OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care solicită că un provizion trebuie recunoscut în contabilitate atunci și numai atunci când: (i) o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior; (ii) este probabil ca o ieșire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; (iii) poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.
4. Pe baza testelor noastre de audit privind aserțiunea de evaluare a imobilizărilor corporale de natura clădirilor aparținând Societății am observat că acestea au fost evaluate la data de 31 decembrie 20N la valoarea justă. OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare prevede că, „prin derogare de la evaluarea pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție, entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu. La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri: a) [...]

sau b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață. Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel: – ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve”, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluși activ; sau – ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ. Societatea nu a recunoscut surplusul din

reevaluarea clădirii, în sumă de 1.000.000 lei, rezultat din utilizarea opiniei unor experți evaluatori autorizați care au întocmit un raport de evaluare în acest sens. Precizăm că valoarea imobilizărilor corporale reprezintă o componentă materială în cadrul activelor prezentate de Societate la data de 31 decembrie N.

[...]

Subiect 3 REZOLVARE

1. Prezențați care sunt obiectivele auditorului conform ISA 700 *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.*

Conform ISA 700, obiectivele auditorului sunt:

- (a) Să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare pe baza unei evaluări a concluziilor trase din probele de audit obținute; și
- (b) Să exprime clar acea opinie prin intermediul unui raport scris.

2. Precizați în ce condiții auditorul emite o opinie nemodificată și prezentați maniera de formulare a acesteia conform ISA 700 *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.*

Conform ISA 700, auditorul trebuie să exprime o opinie nemodificată atunci când concluzionează că situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Dacă auditorul:

- (a) Concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare ca întreg nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau
- (b) Nu poate obține suficiente probe de audit adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, **auditorul trebuie să modifice opinia** din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705(Revizuit).

Maniera de prezentare a opiniei nemodificate este următoarea:

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie N+2, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare.

3. Prezențați și argumentați pe baza raționamentului profesional, ajustările de audit pe care le veți propune pornind de la cele 4 aspecte evidențiate în enunț conform OMFP 1802/2014.

Ajustările propuse de către echipa de audit sunt următoarele:

- a. Tratatamentul contabil aplicat cheltuielilor ulterioare aferente serei, nu este în concordanță cu cel prevăzut de OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare. Având în vedere că cheltuielile ulterioare efectuate în valoare de 8.000 lei cu montarea geamurilor

termoizolante îmbunătățesc performanța serei prin optimizarea ritmului de creștere a plantelor, acestea trebuie capitalizate prin includerea în costul serei. Ajustarea propusă este următoarea:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>Recunoașterea cheltuielilor ulterioare în costul serei:</i>		
D #212 Construcții	8.000	
C #404 Furnizori de imobilizări		8.000

- b. Înregistrarea în luna ianuarie N+2 a facturii aferente vânzării de brazi în luna decembrie, contravine principiilor contabilității de angajamente și prudenței conform OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare. Factura trebuie recunoscută în contabilitate în luna decembrie, ajustarea propusă fiind următoarea:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>Recunoașterea facturii cu vânzarea de brazi:</i>		
D #4111Clienți	6.000	
C #707 Venituri din vânzarea mărfurilor		6.000

- c. Nerecunoașterea în contabilitate a provizionului pentru litigii în valoare de 90.000 lei este o eroare.

Conform OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare, un provizion trebuie recunoscut în contabilitate atunci și numai atunci când:

- (i) o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- (ii) este probabil ca o ieșire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă;
- (iii) poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Existența pe rol a unei cauze procesuale cu probabilitate mare de pierdere și îndeplinirea condițiilor de recunoaștere a provizionului pentru litigii precum și respectarea principiului prudenței implică următoarea ajustare propusă:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>Recunoașterea provizionului pentru litigii:</i>		
D #6812 Cheltuieli cu provizioane pentru litigii	90.000	
C #1511 Provizioane pentru litigii		90.000

- d. Pentru creanțele incerte existente în sold, în baza informațiilor estimate, echipa de audit concluzionează aplicarea tratamentelor contabile prevăzute în OMFP 1802/2014 cu

modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește clientul Ina SRL, tratamentul contabil aplicat nu este în conformitate cu OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare.

Conform principiului prudenței prevăzut în cu modificările și completările ulterioare, „la întocmirea situațiilor financiare anuale, recunoașterea și evaluarea trebuie realizate pe o bază prudentă și, în special:

[.....]

c) sunt recunoscute deprecierea, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit. Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit și pierdere.”

Astfel, trebuie recunoscută în contabilitate, ajustarea pentru deprecierea creanței a cărei probabilitate de neîncasare s-a majorat cu 30%.

Ajustarea propusă de către echipa de audit este următoarea:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>Recunoașterea ajustării pentru deprecierea creanțelor:</i>		
<i>D #6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante</i>	6.000	
<i>C #491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți</i>		6.000

4. În situația în care managementul companiei refuză ajustările de audit propuse, precizați care este tipologia opiniei de audit exprimată și elaborați un extras din draftul raportului de audit care să conțină titlul, opinia și baza pentru opinie.

Pragul de semnificație (1% *CA) = 8.000.000 * 1% lei= 80.000 lei

Eroarea tolerabilă = 5% * Pragul de semnificație = 80.000 * 5% = 4.000 lei

Pentru determinarea pragului de semnificație având ca reper cifra de afaceri , intervalul este 1-2% . Având în vedere că echipa de audit este în primul an de misiune la compania Flowers, vom opta pentru valoarea minimă a intervalului.

Echipa de audit a constatat că la finalul misiunii, pragul de semnificație stabilit în etapa de planificare este unul adecvat (nu există ajustări care să modifice nivelul cifrei de afaceri).

În funcție de denaturările constatate și prezentate în studiul de caz se decide dacă sunt semnificative și persuasive și pe baza aspectelor prezentate în enunț se arată impactul asupra opiniei de audit. În acest sens, unele denaturări sunt semnificative, dar nu persistente, iar opinia va fi cea cu rezerve.

- a. În primul caz, denaturarea generată de cheltuielilor ulterioare aferente serei, în valoare de 8.000 lei este sub pragul de semnificație, este considerată denaturare nesemnificativă și nu

poate constitui bază pentru modificarea opiniei de audit aferentă situațiilor financiare la 31 decembrie 2021.

Deși, este o eroare nesemnificativă pentru opinie, totuși trebuie adusă la cunoștința conducerii deoarece are impact asupra poziției financiare și a performanței financiare și ar putea deveni semnificativă în viitor.

- b. Denaturarea în sumă de 6.000 lei, generată de neînregistrarea facturii de vânzări, este sub pragul de semnificație, deci nu va impacta opinia de audit.
- c. Denaturarea în sumă de 90.000 lei, generată de nerecunoașterea în contabilitate a provizionului pentru litigii depășește valoarea pragului de semnificație și va avea impact asupra opiniei de audit în cazul în care conducerea nu efectuează ajustarea propusă de către echipa de audit.
- d. Denaturarea în sumă de 6.000 lei, generată de nerecunoașterea în contabilitate a ajustării pentru deprecierea creanțelor este sub pragul de semnificație, deci nu va impacta opinia de audit.

Extras din raportul de audit:

„RAPORTUL AUDITORILOR INDEPENDENȚI

către acționarii Flowers SRL

Opinia cu rezerve

- a. Am auditat situațiile financiare anuale atașate ale Flowers SRL („Societatea”) cu sediul în [...] identificată prin codul unic de înregistrare fiscală [...] întocmite la data de 31 decembrie N+2 formate din bilanț, cont de profit și pierdere, situația fluxurilor de numerar, situația modificării capitalurilor proprii și notele explicative la situațiile financiare, identificate prin următorii indicatori: [...]
- b. În opinia noastră, **cu excepția unor ajustări care ar fi putut fi determinate ca fiind necesare de situațiile descrise la punctul c din paragraful Baza pentru opinia cu rezerve**, situațiile financiare anuale ale Flowers SRL furnizează o imagine fidelă a situației financiare, a poziției financiare și a rezultatelor Societății la 31 decembrie N+2, în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, legea contabilității republicată și cu modificările și completările ulterioare și Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Baza pentru opinia cu rezerve

Pe baza testelor de audit cu privire la aserțiunile conducerii în legătură estimarea și recunoașterea în contabilitate a provizionului pentru litigii, am constatat o diminuare a cheltuielilor exercițiului financiar N+2 cu 90.000 lei, ca urmare a nerecunoașterii în contabilitate a provizionului pentru litigii. Acest aspect este în contradicție cu tratamentul contabil privind recunoașterea în contabilitate a provizioanelor conform Ordinului

ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care prevede: „un provizion trebuie recunoscut în contabilitate atunci și numai atunci când: (i) o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior; (ii) este probabil ca o ieșire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; (iii) poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.” Astfel, rezultatul din exploatare este subevaluat cu suma de 90.000 lei.

Subiect 4 REZOLVARE

1. Precizați tipologia aserțiunilor. Identificați minimum patru aserțiuni aferente stocurilor, în baza informațiilor prezentate mai sus, și minimum opt obiective specifice pornind și de la prevederile Secțiunii G ”Stocuri și producția în curs” din ”Ghid pentru un audit de calitate” și, de asemenea, întocmiți un program de audit.

Aserțiunile în auditul situațiilor financiare privesc toate cele trei etape ale prelucrării informațiilor contabile:

- Etapa în care au loc operațiunile și tranzacțiile și consemnarea lor în documentele justificative-ASERȚIUNI PRIVIND OPERAȚIUNI ȘI TRANZACȚII;
- Etapa de contabilizare, când informațiile din documentele justificative sunt prelucrate contabil iar informațiile se regăsesc în documentele și registrele contabile - ASERȚIUNI PRIVIND SOLDURILE CONTURILOR
- Etapa de prezentare a informației în situațiile financiare, etapa în care informațiile financiare sunt recunoscute/agregate la nivel de situații financiare, fiind întocmite, de facto, componentele situațiilor financiare-ASERȚIUNI PRIVIND PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Toate aceste aserțiuni sunt particularizate pe domenii sau subdomenii semnificative. Pentru fiecare aserțiune, auditorul își fixează, pentru sine și pentru echipa sa câte un obiectiv specific.

În vederea îndeplinirii fiecărui obiectiv specific, auditorul stabilește proceduri care vor conduce la probe de audit.

Toate procedurile aferente tuturor obiectivelor specifice formează împreună Programul de audit, aferent misiunii.

Particularizate la specificul societății, aferente stocurilor obținute din producția proprie, aserțiunile, obiectivele și procedurile, care pot fi exemplificate pentru operațiuni și tranzacții, pentru soldurile conturilor și pentru prezentarea informațiilor în situațiile financiare, acestea pot fi următoarele:

<i>Nr. crt.</i>	<i>ASERȚIUNI</i>	<i>OBIECTIVE SPECIFICE</i>	<i>PROCEDURI</i>
1	<i>Existența</i>	<i>Să ne asigurăm că stocurile există în realitate</i>	<i>1.1. Confrunțați listele de inventar proprii cu stocurile constatate la inventariere</i>
2	<i>Exhaustivitatea</i>	<i>Să ne asigurăm că toate stocurile au fost contabilizate și incluse în situațiile financiare</i>	<i>2.1. Realizați o verificare reciprocă între documentele justificative</i>

Nr. crt.	ASERȚIUNI	OBIECTIVE SPECIFICE	PROCEDURI
			<p>aferente intrărilor/ ieșirilor din gestiune cu fișele de cont care reflectă mișcările gestiunii respective;</p> <p>2.2. Recalculați valoarea stocurilor preluată în situațiile financiare aflate în sold la finalul exercițiului</p>
3	Drepturi și obligații	Să ne asigurăm că stocurile aparțin entității	<p>3.1.Verificați dacă dobândirea stocurilor s-a realizat în virtutea unor documente care atestă dreptul de proprietate al entității asupra lor</p> <p>3.2.Identificați documentar și faptic stocurile care aparțin terților, nefiind în proprietatea entității</p> <p>3.3.Obțineți confirmări privind stocurile aflate la terți</p>
4	Evaluare și alocare	Să ne asigurăm că evaluarea stocurilor este conformă cu prevederile politicilor contabile și că aceste politici sunt consecvent aplicate	<p>4.1.Recalculați valoarea stocurilor intrate/ ieșite în virtutea metodelor de evaluare descrise în manualul politicilor contabile proprii, observând dacă există abateri de la Principiul permanenței metodelor</p> <p>4.2.Verificați dacă ajustările de valoare aferente stocurilor sunt justificate și corect determinate</p>
5	Acuratețea	Să ne asigurăm că valorile și cantitățile au fost corect determinate/ consemnate, în documente, contabilitate și situațiile financiare	5.1.Recalculați cantitățile/valorile din documentele justificative și documentele contabile

<i>Nr. crt.</i>	<i>ASERȚIUNI</i>	<i>OBIECTIVE SPECIFICE</i>	<i>PROCEDURI</i>
			<p>aferente stocurilor de produse</p> <p>5.2.Realizați verificarea reciprocă între documentele justificative, evidența operativă și registrele contabile privind valorile aferente mișcărilor stocurilor și a existențelor lor finale</p> <p>5.3.Recalculați sumele cuprinse în situațiile financiare aferente stocurilor, atât pentru existențele finale cât și pentru mișcările acestora (bilanț și contul de profit și pierdere)</p>
6	<i>Separarea exercițiilor</i>	<i>Să ne asigurăm că operațiunile privind stocurile au fost consemnate în documente justificative, în contabilitate și în situațiile financiare în perioada în care au avut efectiv loc</i>	<p>6.1.Comparați evoluția stocurilor la finele exercițiului auditat și începutul exercițiului financiar viitor;</p> <p>6.2.Verificați dacă au fost respectate regulile privind corecția erorilor în contabilitate, privind stocurile</p>
7.	<i>Clasificare</i>	<i>Să ne asigurăm că stocurile sunt consemnate în documentele, conturile și structurile din situațiile financiare corespunzătoare</i>	<p>7.1.Verificați dacă intrările și ieșirile de stocuri au la bază documente justificative legale și dacă sunt consemnate în documente ale evidenței operative corespunzătoare</p> <p>7.2.Verificați dacă operațiunile privind stocurile au fost tratate contabil cu ajutorul conturilor corespunzătoare;</p> <p>7.3. Verificați dacă soldurile și rulajele</p>

Nr. crt.	ASERȚIUNI	OBIECTIVE SPECIFICE	PROCEDURI
			<p>conturilor sunt corect grupate/agregate/ clasificate în situațiile financiare</p> <p>7.4. Verificați dacă este asigurată respectarea permanenței metodelor și se asigură comparabilitatea stocurilor cu datele surprinse în situațiile financiare precedente</p>

2. *Folosiți una dintre procedurile din Programul de audit pentru a verifica dacă sumele din conturile din extrasul din Balanța de verificare reflectă cu acuratețe costul producției obținute. După caz, în funcție de determinările realizate, dacă constatați denaturări, în funcție de natura și caracterul generalizat/ nongeneralizat acestora? Justificați răspunsurile iar dacă este cazul prezentați ajustările sub forma unor înregistrări contabile, cu explicațiile aferente, după ce în prealabil ați analizat natura denaturărilor (dacă acestea există).*

Generic, procedura folosită este RECALCULAREA, aferentă aserțiunii acuratețea. Pe baza datelor disponibile în balanța de verificare auditorul și echipa sa vor urma procedura aferentă aserțiunii ACURATEȚEA: ”Recalculați cantitățile/valorile din documentele justificative și documentele contabile aferente stocurilor de produse”.

Pusă în aplicare, această procedură, poate conduce la următorul parcurs:

2.1. Situația producției, conform Balanței de Verificare

D	121	C	D	711	C	D	345	C	D	348	C
		33.200	30.800	56.000		Sid.	28.000		Sid.	5.372	2.800
				8.000		80.000			8.000		
			33.200	Sld.							
				33.200							
			Rd.64.000	Rc.64.000							
			Tsd.	Tsc.							
			64.000	64.000							

2.2. Recalcularea costului de producție al produselor finite obținute

Cost de producției obținute conform Balanței de verificare = Cost standard (Rd 345+Rd348) = 56.000+8.000 = 64.000 lei;

b. Costul de producție calculat de către auditor = Total cheltuieli încorporabile în costul producției (nu se includ cheltuielile de distribuție) = 12.000+152.000+9.700+1.140+7.904+20.000 = 202.744 lei

c. $c = b - a$ - Ajustare propusă a costului de producție efectiv: $202.744 - 64.000 = 138.744$ lei
 Cum costul standard este predefinit fiind același indiferent de mărimea costului de producție efectiv.

Așadar:

- Costul producției obținute (recalculat)	202.744
- Cost standard	56.000
- Diferența de pret (cost) recalculata	146.744
- Diferența de pret deja înregistrată	8.000
- Diferența de preț de înregistrat	138.744

Pornind de la aceste determinări se impune ajustarea/corectarea soldului debitor al contului 348, diferențe de preț la produse, astfel:

348 "Diferente de preț la produse"	=	711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	138.744
---	---	---	----------------

D	121	C	D	711	C	D	345	C	D	348	C
				30.800	56.000		Sid. 80.000	28.000		Sid. 5.372	2.800
					8.000		56.000			8.000	
					138.744					138.744	

2.3. Corecția costului producției destocate/scoase din gestiune

Întrucât a avut loc corectarea costului producției obținute, se impune corectarea costului producției scoase din gestiune.

Repartizarea diferențelor de preț se face după regula de trei simplă astfel:

Dacă la $(Sid + RD)_{345}$ (cost standard) -----

$(Sid + RD)_{345}$ (diferențele de preț)

Atunci la RC_{345} (cost standard) -----

RC_{348} (diferențele de preț) = ?

$RC_{348} = \text{Atunci la } RC_{345} * (Sid + RD)_{345} / (Sid + RD)_{345}$

RC_{348} recalculat = $28.000 * (5.372 + 8.000 + 138.744) / (80.000 + 56.000) = 31.318$, așadar:

- Diferente de pret aferente produse scoase din gestiune recalculat	= 31.318
- Diferente de pret la produse conform balanța de verificare	= 2.800
- Diferențe de preț de înregistrat	= 28.518

Contabil, ajustarea/ corecția propusă este următoarea:

711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	348 "Diferențe de preț la produse"	28.518
---	---	---	---------------

D	121	C	D	711	C	D	345	C	D	348	C
	143.426		30.800		56.000	Sid.	80.000	28.000	Sid.5.372		2.800
			25.518		8.000	56.000			8.000		28.518
					138.744				138.744		
			143.426		Sld.143.426						

În concluzie corecția costului producției obținute și scoase din gestiune atrage după sine creșterea soldului veniturilor din producția stocată preluată în contul de rezultat, de la 33.200 lei la 143.426 lei. Are loc o creștere a profitului cu 110.226 lei.

2.4. Ajustarea cheltuielilor și a provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli

Suma aferentă salariilor în litigiu este $18 \times 5600 = 100.800$ lei - cheltuială cu salariile persoanei căreia i s-a desfășurat contractul de muncă. Societatea trebuie să constituie un provizion pentru riscuri și cheltuieli care să acopere perioada de 18 luni până la pronunțarea soluției.

Corecția/ ajustarea propusă este:

**6812”Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”=1511”provizioane pentru litigii”
100.800**

Urmare a tuturor ajustărilor precedente se impune ajustarea cheltuielilor și a datoriei privind impozitul pe profit.

Constatăm că:

Rezultatul brut corect = Sold 121 BV + Chimp/prof BV + Corecție 711 - corecție 6812

Rezultatul brut corect = $-11.244 + 6.500 + 110.226 - 100.800 = -4702$ (pierdere brută)

Dar, sunt nedeductibile cheltuielile:

- Cu penalitățile fiind datorate unui partener străin;
- Cheltuielile cu provizioanele pentru litigii.

Profitul impozabil devine așadar:

$P_i = \text{Rezultatul brut corect} + \text{Cheltuielile nedeductibile} - \text{Veniturile neimpozabile}$

$P_i = -4702 + 12.000 + 100.800 = 108.098$

Impozitul pe profit corect = $108,098 \times 16\% = 17.296$

Impozitul pe profit deja înregistrat = 6.500

Impozit pe profit de înregistrat 10.796

Ajustarea propusă:

691 ”Cheltuieli privind impozitul pe profit”= 441” Impozit pe profit” 10.796

2.5. Analiza semnificației și caracterului generalizat/nongeneralizat al denaturărilor

Cele trei denaturări, relevate anterior, concretizate în tot atâtea ajustări/corecții sunt semnificative depășind cu mult pragul de semnificație.

De asemenea sunt și generalizate prin prisma răspândirii efectului lor la nivelul structurilor situațiilor financiare dar și prin cuantumul acestora.

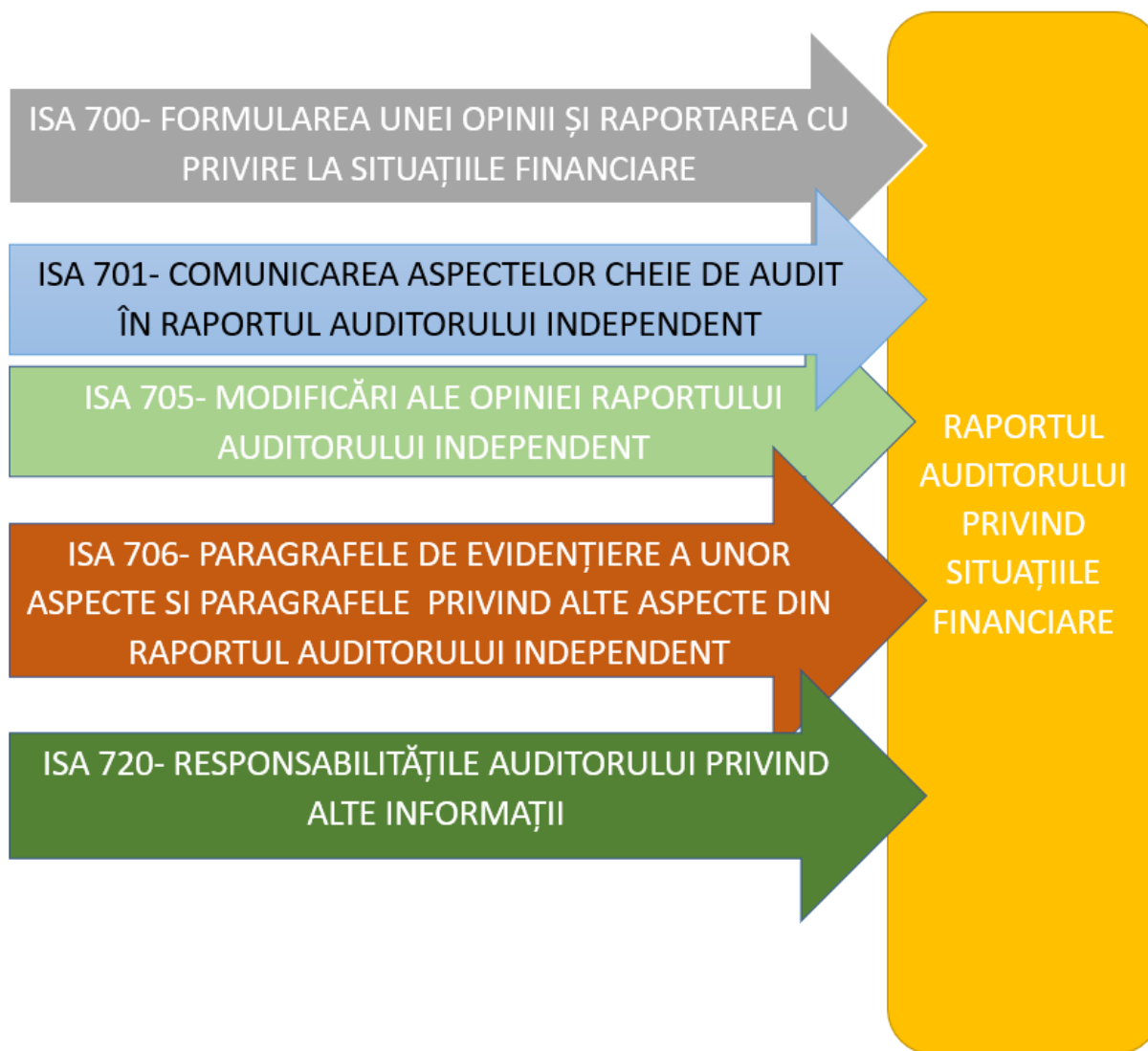
Acestea afectează semnificativ:

- Activele sub forma stocurilor (stocurile sunt subevaluate cu 110.226 lei)
- Veniturile din producția obținută (veniturile sunt subestimate cu 110,256 lei)
- Cheltuielile cu impozitul pe profit (cheltuielile sunt subestimate cu 10.796 lei)

- Rezultatul exercițiului, implicit capitalurile proprii (rezultatul exercițiului este subestimat cu diferența 110.226-10.796)
- Datoriile privind impozitul pe profit sunt subestimate cu 10.796 lei

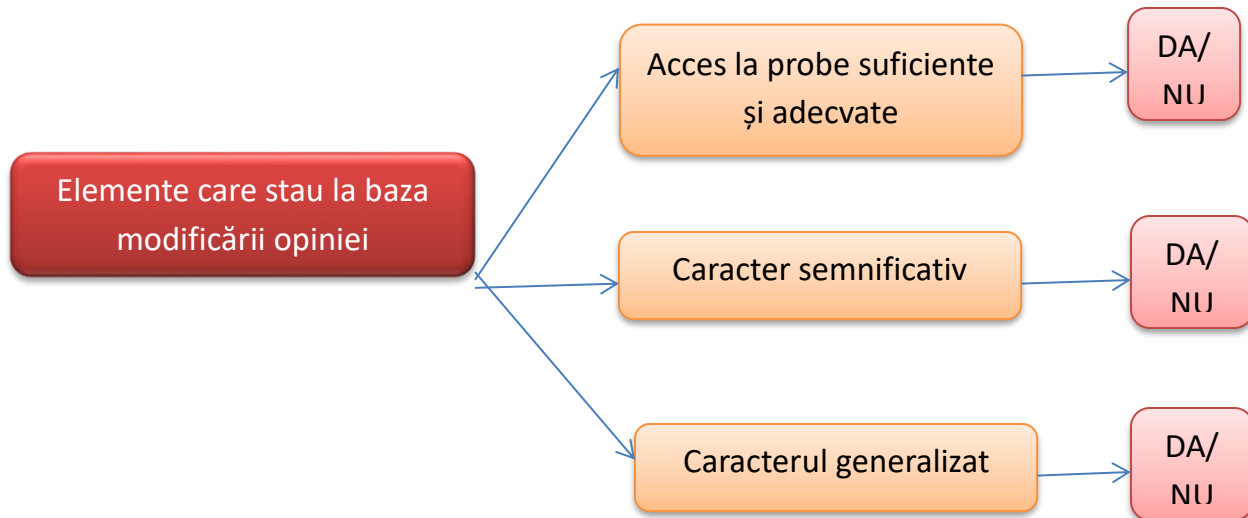
3. Prezența tipologia opiniilor de audit conform ISA 700 și ISA 705, ținând seama și de aspecte izvorâte din ISA 701, ISA 706 sau ISA 720.

Standardele incidente privind formularea opiniei sunt ISA700 și ISA 705. Privind conținutul/forma rapoartelor sunt incidente și ISA 701, ISA 706 și ISA 720

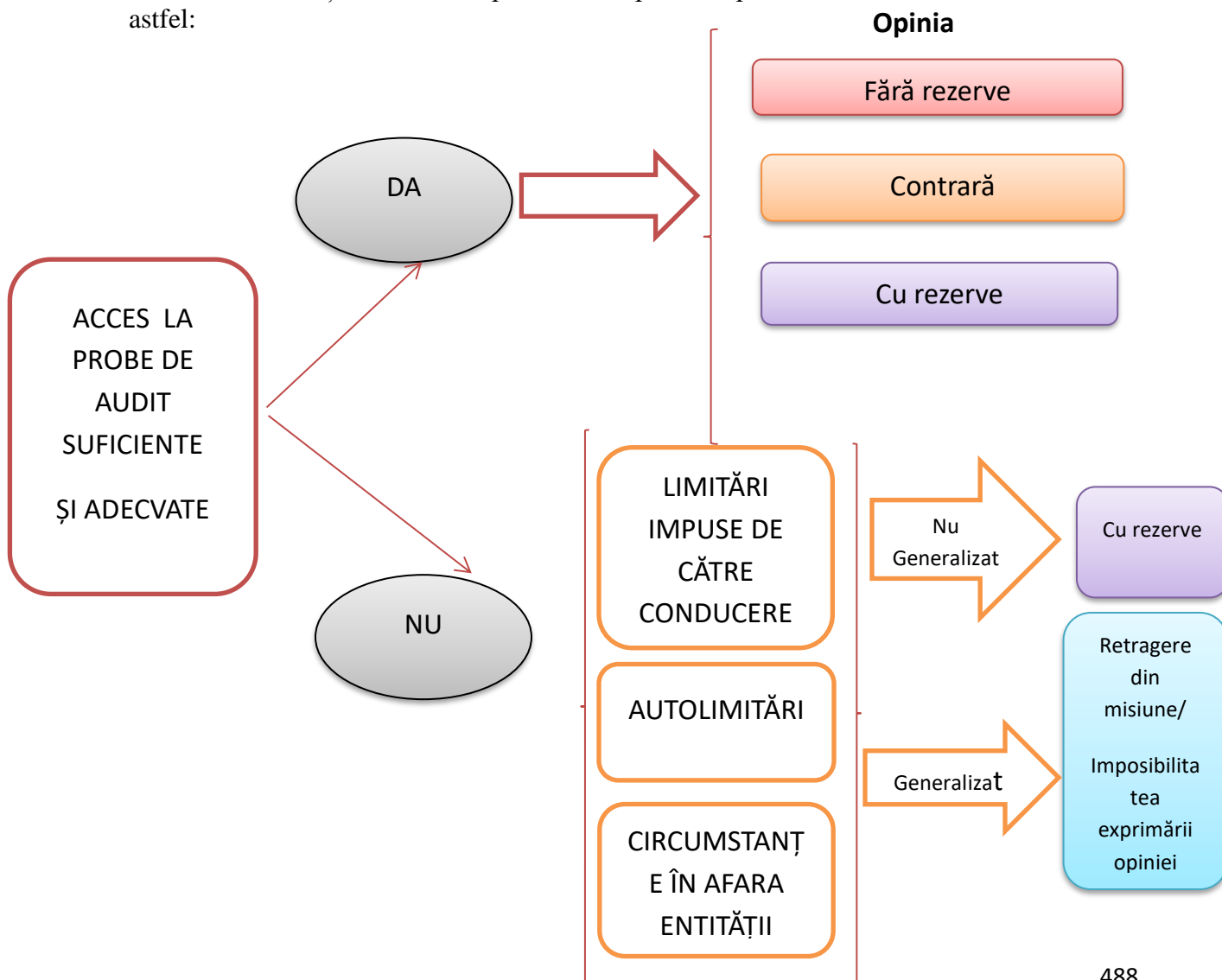


În conformitate cu ISA700 și ISA 705, exprimarea unei opinii are la bază următoarele elemente:

- *Accesul/lipsa accesului la probe de audit adecvate și suficiente;*
- *Caracterul semnificativ al denaturărilor;*
- *Caracterul generalizat sau nongeneralizat al denaturărilor semnificative.*

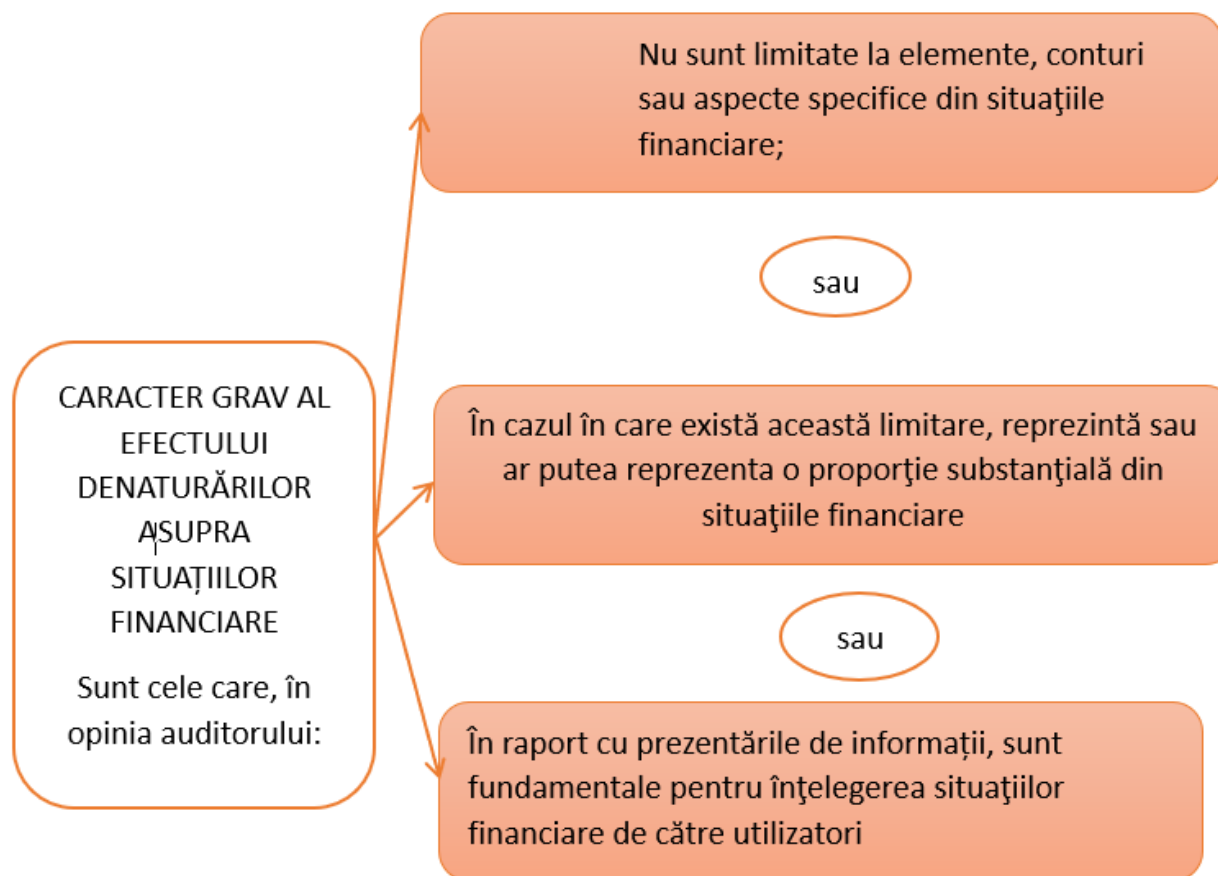


Sintetizând ISA 700 și ISA705, privind exprimarea opiniilor, arborele decizional, în fundamentarea raționamentului profesional, poate fi prezentat de o manieră schematică astfel:



Aprecierea caracterului generalizat (în alte surse bibliografice crav sau omniprezent) al denaturărilor semnificative are loc pentru a descrie:

1. efectele denaturărilor asupra situațiilor financiare, în contextul accesului la probe
2. posibilele efecte ale denaturărilor asupra situațiilor financiare, atuncă când auditorul nu are access la probe



În circumstanțele date, se impune, fiind vorba de o societate de interes public, ale căror titluri sunt cotate pe o piață reglementată, inserarea , în raportul de audit, a aspectelor cheie de audit, ca responsabilitate a auditorului, izvorâtă din ISA 701.

4. Pe baza raționamentului dumneavoastră profesional, prezumând că sunteți în ipostaza de a fi auditorul responsabil de misiune, arătați care este impactul asupra opiniei și asupra raportului auditorului independent, provocat de denaturările prezentate, care sunt menținute în cadrul situațiilor financiare, în contextul refuzului conducerii de a proceda la ajustarea situațiilor financiare, totodată știind că societatea are titlurile cotate la Bursa de Valori București. Redactați paragrafele care precizează opinia, justifică emiterea opiniei

4.1. Impactul denaturărilor asupra opiniei

Constatăm că pe fondul accesului la probe de audit, adecvate și suficiente, toate cele trei denaturări privind:

- costul producției obținute și a celei scoase din gestiune
- cheltuielile și provizioanele pentru riscuri și cheltuieli
- cheltuielile și datoria privind impozitul pe profit

sunt, atât global însumate, dar și individual, mai mari decât pragul de semnificație. Așadar acestea au caracter semnificativ.

În contextul semnificației denaturărilor, pentru a aprecia caracterul lor generalizat se impune analiza criteriilor prin care definesc acest concept.

Constatăm că efectul acestor denaturări este răspândit peste tot în situațiile financiare, afectând valoarea activelor, a capitalurilor proprii, a datoriilor, cheltuielilor, veniturilor și a rezultatelor. Prin urmare, acestea au caracter **generalizat**.

Denaturările fiind semnificative și generalizate, pe fondul accesului la informații, impun formularea unei opinii contrare.

4.2. Impactul asupra conținutului raportului auditorului independent

Exprimarea unei opinii contrare, a unei opinii modificate (alta decât cea fără rezerve) atrage după sine modificarea formei raportului, față de raportul de audit standard sau nemodificat care conține o opinie fără rezerve. Astfel, va fi modificat tipul opiniei - Opinia contrară și denumirea și conținutul paragrafului Bază pentru opinie, în acest caz Bază pentru opinia contrară.

În plus, societatea fiind una de interes public, ale cărei titluri sunt tranzacționate la Bursa de Valori București, ISA 701, prevede că este responsabilitatea auditorului de a prezenta, în conținutul raportului, aspectele cheie de audit.

„RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT”

către acționarii RECORD S.A.

Opinia contrară

1. Am auditat situațiile financiare ale companiei, care cuprind bilanțul la data de 31 decembrie ”N” și contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și fluxurile de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.
2. În opinia noastră, din cauza importanței aspectului descris în secțiunea *Baza pentru opinia contrară* din raportul nostru, situațiile financiare anexate nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară la data de 31 decembrie ”N”, și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu OMFP 2844/2016.

Baza pentru opinia contrară

3. La data de 31 decembrie ”N”, pe baza procedurii recalculării costului producției obținute și a impozitului pe profit am identificat faptul că:
 - stocurile de produse finite au fost subevaluate cu 110.226 lei, sumă cu care au fos

- subevaluate veniturile recunoscute în contul de profit și pierdere, implicit rezultatul exercițiului;
- Cheltuielile și datoriile privind impozitul pe profit, aferent exercițiului fiscal, la 31 12 "N" au fost subevaluate cu suma de 10.796 lei, sumă care afectează și rezultatul exercițiului.

Totodată am constatat că societatea nu a constituit un provizion pentru litigii, aferent unui litigiu cu un salariat, în pofida opiniei avocaților care indică că la finalul procesului sumele care trebuie rambursate salariatului sunt de 100.800 lei. În acest fel au fost subevaluate datoriile (sub forma provizioanelor pentru litigii) și subevaluarea cheltuielilor cu provizioanele, cu aceeași sumă, afectând, de asemenea rezultatul exercițiului, în sensul supraevaluării acestuia.

În plus se va insera, în mod obligatoriu, în raport, un paragraf denumit "Aspecte cheie de audit", în conformitate cu ISA 701.

Aspecte cheie de audit sunt acele aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului, pe parcursul efectuării auditului. În baza raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare [din perioada curentă]

Redactarea acestora se va realiza astfel:

- Descrierea aspectului cheie de audit, inclusiv motivele pentru care a fost considerat "cheie";
- Descrierea modului în care aspectul a fost tratat pe parcursul auditului.

Subiectul 5 REZOLVARE

1. Descrieți procedurile de fond pe care auditorul ar trebui să le efectueze pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu cheltuielile de cercetare-dezvoltare ale ALFA SA

- Obținerea și analizarea unei fișe de cont aferentă imobilizărilor necorporale, care detaliază soldurile de deschidere, sumele capitalizate în anul curent, amortizarea anuală și solduri finale, inclusive pe categorii de proiecte de cercetare;
- Verificarea soldurilor finale ale proiectelor de cercetare-dezvoltare: cele din registrul mijloacelor fixe (categoria proiecte de cercetare-dezvoltare), cu cele din balanța de verificare și cu cele din situațiile financiare preliminare;
- Discutarea cu directorul financiar despre modalitatea de stabilire duratei de viață utilă de trei ani și luarea în considerare a caracterului rezonabil al acesteia;
- Recalcularea ratei de amortizare dar și a amortizării lunare/anuale pentru un eșantion de proiecte de cercetare-dezvoltare aferente seriei noi de produse;
- Analizarea detaliilor fiecărui proiect de cercetare-dezvoltare, pe baza stadiului în care se află fiecare dintre acestea, precum și a metodei utilizate pentru capitalizarea cheltuielilor aferente proiectelor noi de cercetare;
- Analizarea cheltuielilor aferente proiectelor de cercetare-dezvoltare pe baza manierei în care au fost alocate costurile din facturile asociate sau alte documente justificative (bonuri de consum), cu privire la capitalizarea acestora sau includerea în contul de profit și pierdere;

- Analizarea cheltuielilor aferente proiectelor de cercetare-dezvoltare, cu privire la exigibilitatea acestora – dacă un anumit tip de cheltuială prezintă fezabilitate din punct de vedere etnic și poate fi asociată proiectului respectiv;
- Examinarea rapoartele de prospecțiune a pieței de profil pentru a confirma faptul că ALFA SA va putea vinde produsul nou obținut odată ce acesta este finalizat și analizarea beneficiilor economice viitoare care vor apărea;
- Revizuirea informațiilor privind imobilizările necorporale din situații financiare preliminare pentru a verifica dacă acestea sunt în conformitate cu IAS 38 - Imobilizări necorporale.

2. Descrieți procedurile de fond pe care auditorul ar trebui să le efectueze pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu aspectele identificate cu privire la amortizarea imobilizării corporale ale ALFA SA.

- Discutarea cu conducerea despre justificarea modificărilor ratelor de amortizare a imobilizărilor corporale, a duratei de viață utile, a valorii reziduale și a metodelor de amortizare și verificarea cum s-au ajuns la aceste modificări;
- Confirmarea caracterul rezonabil al acestor modificări, prin compararea ratelor de amortizare revizuite, a duratei de viață utile și a metodelor aplicate la imobilizările corporale;
- Examinarea bugetelor privind cheltuielile de capital pentru următorii 5 ani pentru a evalua dacă durata de viață revizuită a activului corespunde cu perioada planificată până la înlocuirea categoriilor de active relevante;
- Revizuirea registrul activelor imobilizate pentru a evalua dacă au fost aplicate ratele de amortizare revizuite.
- Revizuirea și recalcularea profiturilor și pierderilor din cedarea activelor vândute în exercițiul curent, pentru a evalua caracterul rezonabil al ratele de amortizare revizuite;
- Selectarea unui eșantion de imobilizari corporale și recalcularea ratei de amortizare pentru a vă asigura că registrul activelor imobilizate este corect întocmit și să se asigure că noile rate de amortizare au fost aplicate în mod corespunzător.
- Obținerea unei defalcări a amortizării pe categorii de active, comparativ cu anul precedent unde au avut loc schimbări semnificative, discutarea cu conducerea și evaluarea dacă această modificare este rezonabilă;
- Pentru categoriile de active în care a existat un număr minim de intrări și cedări, obținerea unor probe de audit pe baza recalculării amortizării înregistrate, iar în cazul în care apar diferențe semnificative, discutarea acestora cu conducerea;
- Examinarea cheltuielilor cu amortizarea pe baza politicilor de amortizare utilizate în întocmirea situațiilor financiare preliminare și asigurarea că acestea sunt în conformitate cu IAS 16 - Imobilizări corporale.

3. Descrieți procedurile de fond pe care auditorul ar trebui să le efectueze pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu bonusurile directorilor ALFA.SA.

- Obținerea unei liste privind bonusurile acordate directorilor și care au fost plătite în luna martie N și analiza acestora pentru a se asigura corectitudinea sumelor, în conformitate cu contractual de management și pentru a le compara cu sumele prezentate în situațiile

financiare;

- Examinarea datoriilor curente și confirmarea faptului că bonusurile acordate directorilor au fost recunoscute ca datorii curente la sfârșitul anului;
- Verificarea individual a plăților bonusurilor pe baza evidențelor de la salarizare;
- Recalcularea plăților aferente bonusurilor și discutarea cu conducerea a criteriilor de calcul, inclusive a celor privind excluderea imobilizărilor necorporale, pentru a susține documentația și procentuale calculate ale bonusurilor trecute în contractile de management;
- Confirmarea valorii fiecărui bonus plătit după sfârșitul anului, conform registrul de casă și a extraselor de cont primite de la bancă;
- Verificarea modalității de acordarea a bonusurilor pentru fiecare director în parte, dar și a modalității de decontare, pe baza proceselor verbale ale Consiliului de Administrație pentru a se asigura că sumele incluse în situațiile financiare ale anului curent sunt în totalitate și exacte;
- Examinarea proceselor verbale ale Consiliului de Administrație pentru a identifica dacă s-au convenit în exercițiul current plăți suplimentare de natura bonusurilor aferente directorilor;
- Obținerea unei declarație scrise din partea conducerii care să confirme caracterul complet al remunerației directorilor, inclusiv a unor prime.
- Examinarea situațiilor privind bonusurile plătite directorilor și evaluarea dacă acestea sunt în conformitate cu prevederile legale naționale.

4. Având în vedere problema identificată cu privire la recunoașterea unuia dintre proiectele de cercetare-dezvoltare deși nu sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere în anul current, prezentați care va fi impactul asupra raportului auditorului, în cazul în care această problemă nu este remediată de către conducere.

Unul dintre noile produse aflate în stadiul de cercetare-dezvoltate ale ALFA SA nu îndeplinește în exercițiul curent criteriile de recunoaștere conform IAS 38 - Imobilizări necorporale. Astfel cheltuielile asociate au fost capitalizate, iar produsul a fost inclus în registrul imobilizărilor necorporale. Acest lucru este contrar IAS 38, așa cum dacă criteriile nu sunt îndeplinite, atunci acest proiect este o cheltuială de cercetare și ar trebui reflectat corespunzător în contul de profit și pierdere, mai degrabă decât capitalizată.

Denaturarea este semnificativă deoarece reprezintă 7,50% din profitul înainte de impozitare și 1,41% din activele nete. Prin urmare, conducerea ar trebui să ajusteze situațiile financiare prin eliminarea acestei sume din imobilizările necorporale și includerea acesteia în contul de profit și pierdere.

IAS 38 specifică faptul că până în prezent (final de exercițiu N) costurile asociate acestui proiect vor trebui recunoscute ca și cheltuieli, iar dacă proiectul va îndeplini criteriile de recunoaștere în N+1, atunci numai din acel moment pot fi capitalizate orice costuri noi suportate. Orice costuri deja suportate nu pot fi recunoscute înapoi la active.

Dacă conducerea refuză să modifice această eroare, atunci opinia auditorului va trebui modificată. După cum conducerea nu a modificat cele recomandate de către auditor și nu a respectat IAS 38 și denaturarea este una semnificativă, dar nu generalizată, atunci ar fi necesară o opinie cu rezerve. O bază pentru paragraful de opinie cu rezerve ar fi necesară după paragraful de opinie și ar explica denaturarea, pornind de la tratamentul contabil incorect al cheltuielilor cu cercetarea-dezvoltarea și impactul acesteia asupra situațiilor financiare.

Subiect 6 REZOLVARE

1. Cum sunt definite denaturările conform ISA 450 *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului și care sunt cerințele referitoare la evaluarea efectului denaturărilor necorectate?*

Conform ISA 450, termenul „Denaturare” are următorul înțeles:

O diferență între valoarea raportată, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element din situațiile financiare și valoarea, clasificarea, prezentarea sau descrierea care este prevăzută pentru respectivul element pentru a fi în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot fi cauzate de fraudă sau eroare.

Cerințele ISA 450 referitoare la evaluarea efectului denaturărilor necorectate sunt:

- *Înainte de evaluarea efectului denaturărilor necorectate, auditorul trebuie să reevalueze pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 pentru a confirma dacă acesta rămâne adecvat în contextul rezultatelor financiare reale ale entității.*
- *Auditorul trebuie să determine dacă denaturările necorectate sunt semnificative, în mod individual sau cumulativ. Pentru a stabili acest aspect, auditorul trebuie să ia în considerare:*
 - a. *Dimensiunea și natura denaturărilor, atât în legătură cu anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau informații prezentate și cu situațiile financiare ca întreg, cât și cu circumstanțele speciale în care acestea apar; și*
 - b. *Efectul denaturărilor necorectate aferente perioadelor anterioare asupra claselor de tranzacții, soldurilor conturilor sau informațiilor prezentate relevante și asupra situațiilor financiare, ca întreg.*

2. Arătați care sunt ajustările propuse managementului la 31 decembrie N prin argumentarea tratamentelor contabile conform referențialului contabil aplicabil

Referitor la ajustările propuse și argumentarea lor, acestea sunt:

a) Evenimentele prezentate pot antrena recunoașterea unor datorii în viitor. Aspectul care împiedică recunoașterea unui provizion conform OMFP 1802/2014 este imposibilitatea estimării credibile a datoriei la 31 decembrie N.

Astfel, în situațiile financiare ale exercițiului încheiat la 31 decembrie N, posibila datorie generată de incidentul de poluare este o datorie contingentă și trebuie prezentată în notele explicative. Auditorul va solicita managementului să realizeze această prezentare într-o manieră adecvată în situațiile financiare.

Referitor la prima de performanță estimată la suma de 200.000 lei, aceasta reprezintă o cheltuială angajată pentru exercițiul financiar N (chiar dacă plata ar fi trebuit să se realizeze în anul 2023). Argumentele prezentate de conducere nu exonerează Societatea de această obligație:

- Generată de un eveniment anterior (semnarea contractului de mandat și înregistrarea performanței în anul N care validează condiția pentru asumarea obligației),
- Se poate estima credibil în cadrul situațiilor financiare emise pentru 31 decembrie N,
- Se așteaptă plata obligației respective.

Astfel, sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea unui provizion și se propune ajustarea:

6812 Cheltuieli de exploatare = 1518 Alte provizioane	200.000
privind provizioanele	

Efectul denaturării se va judeca cumulat împreună cu efectul celorlalte denaturări. Fiind primul an de audit se va considera pragul de semnificație la 1% din cifra de afaceri – 1.000.000 lei.

b) Din expunerea tratamentelor contabile referitoare la punctele-cadou se observă că Societatea ALPHA SA nu a diminuat veniturile din vânzarea mărfurilor realizate prin magazine și pentru care acordă puncte-cadou cu valoarea veniturilor care ar fi trebuit recunoscute ca venituri în avans (deoarece recunoașterea în cadrul veniturilor de exploatare ar fi trebuit să fie realizată la utilizarea sau termenul de expirare al punctelor cadou).

Conform cerințelor OMFP 1802:

„Unele entități pot practica programe de fidelizare a clienților, care presupun acordarea de puncte cadou acestora. Aceste puncte cadou pot fi utilizate pentru a achiziționa bunuri sau servicii gratuite sau cu preț redus, ca parte a unei tranzacții de vânzare de bunuri sau prestări de servicii, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiții suplimentare. Entitatea contabilizează punctele cadou ca o componentă identificabilă a tranzacției în cadrul căreia acestea sunt acordate (contul 472 "Venituri înregistrate în avans"/analitic distinct). Suma corespunzătoare punctelor cadou se recunoaște drept venit în momentul în care entitatea își îndeplinește obligația de a furniza premiile sau la expirarea perioadei în cadrul căreia clienții pot utiliza punctele cadou. Dacă se estimează că nivelul cheltuielilor necesare îndeplinirii obligației de a furniza premiile depășește contravaloarea primită sau de primit pentru acestea, la data la care clientul le răscumpără, pentru diferența aferentă entitatea înregistrează în contabilitate un provizion.”

Condiția pentru înregistrarea ca venituri în avans a valorii punctelor cadou este ca programul de fidelizare practicat de entitate să permită cunoașterea, în orice moment, a următoarelor informații: valoarea punctelor cadou acordate, termenele la care expiră valabilitatea acestora, valoarea punctelor cadou onorate și valoarea punctelor cadou existente, ce urmează a fi onorate în perioada următoare.

Având în vedere că evidența analitică a Societății ALPHA SA permite cunoașterea elementelor de mai sus referitoare la punctele-cadou, se estimează că la 31 decembrie N sunt 30.000.000 puncte cadou care ar putea fi utilizate de clienți în anul N+1 până la termenul de expirare ceea ce corespunde unei valori de 3.000.000 lei care ar fi trebuit să fie recunoscută la venituri în avans. Astfel se propun ajustările (pentru recunoașterea veniturilor în avans), denaturarea fiind semnificativă:

b1) Stornarea veniturilor din exploatare:

4111 Creanțe clienți /	= 707 Venituri din vânzarea	(3.000.000)
5xxx Conturi de disponibilități	mărfurilor	

b2) Recunoașterea veniturilor în avans:

4111 Creanțe clienți /	= 472 Venituri în avans	3.000.000
5xxx Conturi de disponibilități		

c) Din expunerea prezentată rezultă că societatea ALPHA SA a primit stimulente la încheierea contractului de închiriere. Practic valoarea totală a chiriei este:

$150.000 \text{ lei/lună} * (24 \text{ luni} - 3 \text{ luni de gratuitate}) = 3.150.000 \text{ lei}$

Pentru fiecare lună de contract, cheltuiala cu chiria angajată este de:

$3.150.000 \text{ lei} / 24 \text{ luni} = 131.250 \text{ lei/lună}$

Astfel, pentru perioada 1 octombrie – 31 decembrie N, cheltuiala cu chiria este:

$131.250 \text{ lei/lună} * 3 \text{ luni} = 393.750 \text{ lei}$

Tratamentul contabil aplicabil este prevăzut de OMFP 1802:

„La negocierea sau la renegocierea unui leasing operațional, locatorul îi poate oferi locatarului anumite stimulente pentru a încheia contractul. Exemple de astfel de stimulente sunt plata unui avans în numerar către locatar sau rambursarea ori asumarea de către locator a costurilor locatarului (cum ar fi costuri de reamplasare, modernizări ale activului în regim de leasing și costuri aferente unui angajament anterior de contract de leasing al locatarului). Alternativ, se poate conveni ca, în perioadele inițiale ale duratei contractului de leasing, locatarul să plătească o chirie mai mică sau să nu plătească deloc.

Toate stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de leasing operațional nou sau reînnoit trebuie recunoscute drept parte integrantă din valoarea netă a contraprestației convenite pentru utilizarea activului în regim de leasing, indiferent de natura stimulentei, de forma sau de momentul în care se face plata.

Locatarul trebuie să recunoască beneficiul agregat al stimulentei drept o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului locatarului rezultat din utilizarea activului în sistem de leasing.”

Având în vedere că ALPHA nu a reflectat nicio cheltuială cu chiria, în baza prevederilor OMFP 1802, constatăm o denaturare nesemnificativă, dar care poate deveni semnificativă cu impact asupra rezultatului în contextul analizării împreună cu celelalte denaturări prezentate.

612 Cheltuieli cu redevențele locațiile de gestiune și chiriile	= 408 Furnizori – facturi nesosite	393.750
---	------------------------------------	---------

d) Speța vizează înlocuirea unei componente semnificative a unei imobilizări având în vedere pragul de semnificație stabilit pentru definirea unei componente semnificative:

$\max (10\% * \text{Costul neamortizat al imobilizării corporale}; 10.000 \text{ lei}) =$

$\max [10\% * (180.000 - 120.000); 10.000] =$

$\max (6.000; 10.000) = 10.000 \text{ lei.}$

OMFP 1802 prevede legat de înlocuirea unei componente:

„Dacă o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidență valoarea contabilă a părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare.”

În speța dacă cea mai bună estimare a costului componentei înlocuite este valoarea componentei noi (15.000 lei), astfel se impun ajustările (costul neamortizat al componentei vechi este calculat proporțional – $15.000 * (60.000/180.000)$, adică – 5.000 lei):

d1) Stornarea recunoașterii și cheltuielii cu piesele de schimb:			
6024 Cheltuieli privind	= 3024 Piese de schimb		(15.000)
piesele de schimb			
3024 Piese de schimb	= 401 Furnizori		(15.000)
d2) derecunoașterea componentei vechi			
	%	= 2133 Mijloace de transport	15.000
6583 Cheltuieli privind activele			5.000
cedate și alte operațiuni de capital			
2813 Amortizarea mijl. de transp.			10.000
d3) capitalizarea componentei noi			
2133 Mijloace de transport	= 404 Furnizori de imobilizări		15.000

Denaturarea este ne semnificativă fiind sub eroarea tolerabilă de 5% din pragul de semnificație, adică 50.000 lei, dar se va comunica managementului având în vedere riscurile de denaturare pentru posibile operațiuni viitoare semnificative.

e) Este un eveniment ulterior care afectează raportarea la 31 decembrie N. Denaturarea este semnificativă.

OMFP 1802 – în cadrul principiului contabilității de angajamente prevede:

„Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori – facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).

Evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt acele evenimente, favorabile sau nefavorabile, care au loc între data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere.

Evenimentele ulterioare datei bilanțului includ toate evenimentele ce au loc până la data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere, chiar dacă acele evenimente au loc după declararea publică a profitului sau a altor informații financiare selectate.

Pot fi identificate două tipuri de evenimente ulterioare datei bilanțului:

a) cele care fac dovada condițiilor care au existat la data bilanțului. Aceste evenimente ulterioare datei bilanțului conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale; și

b) cele care oferă indicații despre condiții apărute ulterior datei bilanțului. Aceste evenimente ulterioare datei bilanțului nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale. ”

La 31 decembrie N, se propune ajustarea de mai jos ținând cont de faptul că reducerea vizează operațiuni din exercițiul N (fiind un eveniment ulterior de tip a)) și de faptul că 25% din stocul de marfă nu este vândut la data raportării (fapt care conduce la corecția costului stocului pentru 25% din reducecere, iar 75% are efect asupra rezultatului exercițiului N):

%	= 408 Furnizori – facturi nesosite	(1.904.000)
609 Reduceri comerciale primite		(1.200.000)
371 Mărfuri		(400.000)
4428 TVA neexigibilă		(304.000)

f) Dacă denaturările prezentate la punctele a) – e) s-au referit la valorile raportate de Societate, denaturarea de la punctul f) se referă la clasificare și prezentare în situațiile financiare.

OMFP 1802 prevede:

„Entitățile care au evidențiate în contul de creanțe immobilizate creanțe immobilizate cu scadența mai mare de un an, vor prezenta în bilanț, la immobilizări financiare, numai partea cu scadența mai mare de 12 luni, diferența urmând a fi reflectată la creanțe.”

Astfel, din valoarea totală a activelor de natura creanțelor reprezentând garanții, Societatea trebuie să prezinte în categoria creanțelor pe termen scurt suma de 1.100.000 lei (1.200.000 lei care au avut termen de lichiditate pentru N+1, mai puțin suma de 100.000 lei pentru care avem evenimente ulterioare care ne confirmă tratamentul adecvat de includere în categoria creanțelor immobilizate prin semnarea unor acte adiționale de prelungire a contractelor pentru 3 ani).

Denaturarea este semnificativă și se propune managementului clasificare sumei de 1.100.000 lei în cadrul creanțelor curente, respectiv a diferenței de 900.000 lei la creanțe immobilizate.

3. Prezența tipologia opiniilor de audit conform ISA 700 și ISA 705 și explicații ce înseamnă aspectele cheie de audit conform ISA 701

Opiniile de audit sunt – nemodificate (tratate de ISA 700) și modificate (tratate de ISA 705).

„Auditorul trebuie să exprime o opinie nemodificată (fără rezerve) atunci când concluzionează că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.”

Dacă:

(a) Auditorul concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare ca întreg nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau

(b) Auditorul nu poate obține suficiente probe de audit suficiente și adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705.

„Auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve atunci când:

(a) După ce a obținut probe de audit suficiente și adecvate, auditorul concluzionează că, individual sau colectiv, denaturările sunt semnificative, dar nu generalizate în situațiile financiare; sau

(b) Auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia, însă concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă acestea există, ar putea fi semnificative, dar nu generalizate.”

Auditorul trebuie să exprime o opinie contrară atunci când, după ce a obținut suficiente probe de audit adecvate, concluzionează că, individual sau colectiv, denaturările sunt atât semnificative, cât și generalizate la nivelul situațiilor financiare.

Auditorul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii atunci când nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia și concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă acestea există, ar putea fi atât semnificative, cât și generalizate.

Auditorul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii atunci când, în situații extrem de rare care implică incertitudini multiple, concluzionează că, deși a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la fiecare dintre incertitudinile individuale, nu este posibil să își formeze o opinie asupra situațiilor financiare din cauza posibilei interacțiuni dintre incertitudini și a potențialului lor efect cumulat asupra situațiilor financiare.

Conform ISA 701, aspecte-cheie de audit reprezintă acele aspecte care, conform raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță în auditul situațiilor financiare ale perioadei curente. Aspectele-cheie de audit sunt selectate dintre aspectele comunicate către persoanele responsabile cu guvernarea.

4. Arătați care este impactul asupra opiniei de audit generat de denaturările prezentate explicând raționamentul profesional exercitat și formulați un extras din raportul de audit care să conțină efectul antrenat de denaturările prezentate în enunț cunoscând faptul că reperul ales pentru determinarea pragului de semnificație este cifra de afaceri, iar anul N este primul an în care cabinetul dvs. realizează misiunea de audit la Societatea ALPHA SA.

Fiind primul an de audit se va considera pragul de semnificație la 1% din cifra de afaceri – adică 1.000.000 lei.

În cazul ajustărilor de la punctele 2b, 2e și 2f, denaturările sunt semnificative individual. Primele două (2b și 2e) vizează denaturări punctuale semnificative ale valorilor raportate în cuprinsul situațiilor financiare, iar denaturarea de la punctul 2f este o denaturare de clasificare și prezentare.

În ceea ce privește denaturările de la 2a, 2c și 2d, chiar dacă se cumulează efectul acestor denaturări asupra cheltuielilor (200.000 lei + 393.750 lei + 5.000 lei, respectiv un total de 598.750 lei), efectul cumulat este sub pragul de semnificație global ceea ce nu va conduce la modificarea opiniei din aceste perspective (ci doar comunicarea aspectelor respective către management conform ISA 260).

În situația în care managementul refuză să efectueze ajustările propuse la 2b și 2e, impactul asupra rezultatului exercițiului este de 3.000.000 lei – venituri recunoscute neadecvat în anul N, respectiv diminuări ale cheltuielilor de exploatare privind mărfurile de 1.200.000 lei (efectul net asupra rezultatului fiind de supraevaluare cu 1.800.000 lei – denaturare semnificativă).

Corelat cu faptul că denaturările nu au un efect generalizat/persistent la nivelul situațiilor financiare deoarece afectează rezultatul cu 1.200.000 lei, respectiv clasificarea și prezentarea unor creanțe curente de 1.100.000 lei în categoria creanțelor imobilizate, conform cerințelor ISA 706, auditorul va emite o opinie modificată – opinia cu rezerve – deoarece denaturările constatate sunt semnificative.

Referitor la denaturarea prezentată la punctul 2a) legată de poluare, auditorul va evalua modul în care managementul prezintă datoria contingentă în notele explicative, iar dacă apreciază că litigiul respectiv are un efect important în înțelegerea informațiilor financiar-contabile de către utilizatori, poate introduce un paragraf de evidențiere a datoriei contingente în raportul său.

Extras din raportul de audit:

„RAPORTUL AUDITORILOR INDEPENDENȚI

către acționarii ALPHA S.A.

Opinia cu rezerve

1. Am auditat situațiile financiare anuale atașate ale Exemplu SA („Societatea”) cu sediul în [...] identificată prin codul unic de înregistrare fiscală [...] întocmite la data de 31 decembrie N formate din bilanț, cont de profit și pierdere, situația fluxurilor de numerar, situația modificării capitalurilor proprii și notele explicative la situațiile financiare, identificate prin următorii indicatori: [...]

2. În opinia noastră, cu excepția unor ajustări care ar fi putut fi determinate ca fiind necesare de situațiile descrise la punctele 3 - 5 din paragraful Baza pentru opinia cu rezerve, situațiile financiare anuale ale ALPHA S.A. furnizează o imagine fidelă a situației financiare, a poziției financiare și a rezultatelor Societății la 31 decembrie N, în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, legea contabilității republicată și cu modificările și completările ulterioare și Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Baza pentru opinia cu rezerve

3. Societatea a demarat în cursul exercițiului financiar N un program de fidelizare prin care a oferit puncte cadou clienților, care sunt folosite în decontarea parțială mărfurilor vândute de către Societate. La 31 decembrie N, Societatea avea acordate un număr 30.000.000 puncte cadou pentru care ar fi trebuit să afecteze rezultatul exercițiului cu suma de 3.000.000 lei și să diminueze cuantumul cifrei de afaceri din N recunoscând venituri în avans, conform Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile

financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care prevede că „Unele entități pot practica programe de fidelizare a clienților, care presupun acordarea de puncte cadou acestora. Aceste puncte cadou pot fi utilizate pentru a achiziționa bunuri sau servicii gratuite sau cu preț redus, ca parte a unei tranzacții de vânzare de bunuri sau prestări de servicii, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiții suplimentare. Entitatea contabilizează punctele cadou ca o componentă identificabilă a tranzacției în cadrul căreia acestea sunt acordate (contul 472 "Venituri înregistrate în avans"/analitic distinct). Suma corespunzătoare punctelor cadou se recunoaște drept venit în momentul în care entitatea își îndeplinește obligația de a furniza premiile sau la expirarea perioadei în cadrul căreia clienții pot utiliza punctele cadou. Dacă se estimează că nivelul cheltuielilor necesare îndeplinirii obligației de a furniza premiile depășește contravaloarea primită sau de primit pentru acestea, la data la care clientul le răscumpără, pentru diferența aferentă entitatea înregistrează în contabilitate un provizion.”

4. Pe baza testelor de audit cu privire la aserțiunile conducerii în legătură cu aserțiunea de separare a exercițiilor, am identificat reduceri comerciale aferente achizițiilor din anul N, primite ulterior închiderii exercițiului financiar N de la furnizori, dar care nu au fost prezentate ca o diminuare a cheltuielilor de exploatare privind mărfurile pentru suma de 1.200.000 lei, respectiv o diminuare a costului mărfurilor nevândute pentru suma de 400.000 lei, fapt care nu este în conformitate cu cerințele OMFP 1802 care precizează: „Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori – facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).”

5. Pe baza testelor noastre privind aserțiunea de prezentare și grupare a creanțelor imobilizate de natura garanțiilor, am observat denaturări concretizate în prezentarea unor garanții al căror termen scadent este stabilit conform clauzelor contractuale pentru exercițiul financiar N+1 în valoare de 1.100.000 lei în categoria creanțelor imobilizate și nu în categoria creanțelor curente așa cum prevede OMFP 1802: Entitățile care au evidențiate în contul de creanțe imobilizate creanțe imobilizate cu scadența mai mare de un an, vor prezenta în bilanț, la imobilizări financiare, numai partea cu scadența mai mare de 12 luni, diferența urmând a fi reflectată la creanțe.

[...]

Evidențierea unor aspecte

Apreciem că, în contextul misiunii noastre de audit, este necesar să atragem atenția asupra următoarelor aspecte (opinia nefiind modificată și din cauza acestor aspecte):

i) Așa cum este prezentat la Nota explicativă xy „Contingente”, atragem atenția asupra posibilelor evoluții legate de un litigiu cu autoritățile legat de poluarea râului Olt, datorii prezentate de Societate în categoria datoriilor contingente la data de 31 decembrie N, dar care, în funcție de

evoluția viitoare a litigiului, este posibil să determine recunoașterea unor provizioane care să afecteze atât poziția financiară, cât performanța Societății.”

PLANIFICAREA ȘI DERULAREA MISIUNILOR DE AUDIT STATUTAR, RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI ÎN AUDITUL STATUTAR, PRECUM ȘI DIFERENȚELE DE RAPORTARE DINTRE AUDITUL FINANCIAR ȘI CEL STATUTAR.

Subiect 1 REZOLVARE

- 1. Care sunt riscurile care trebuie luate în calcul pentru stabilirea pragului de materialitate conform ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit (ISA 320)* și ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său (ISA 315)*? Identificați cel puțin 5 riscuri aplicabile în speța de mai sus?**

Conform ISA 320, determinarea pragului de semnificație de către auditor reprezintă un aspect ce ține de judecata profesională, și este afectat de percepția auditorului cu privire la nevoile de informații financiare a utilizatorilor situațiilor financiare.

În planificarea auditului, auditorul exercită raționamente cu privire la denaturările care vor fi considerate semnificative. Aceste raționamente oferă o bază pentru:

- a. Determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de evaluare a riscului;*
- b. Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă; și*
- c. Determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare de audit.*

Astfel, pentru identificarea riscurilor semnificative, ISA 315 prevede faptul ca auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului pentru a obține o bază de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al afirmațiilor.

Auditorul trebuie să identifice riscurile de denaturare semnificativă și să stabilească dacă acestea există:

- a. La nivelul situațiilor financiare sau*
- b. La nivelul aserțiunilor pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații.*

Auditorul trebuie să determine care sunt aserțiunile relevante și clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații aferente acestora care sunt considerate semnificative.

Pentru riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul situațiilor financiare, auditorul trebuie să evalueze riscurile și:

- (a) Să stabilească dacă astfel de riscuri afectează evaluarea riscurilor la nivelul aserțiunilor și*
- (b) Să evalueze natura și amploarea efectului lor generalizat asupra situațiilor financiare.*

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

Evaluarea riscului inerent

Pentru riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul aserțiunilor, auditorul trebuie să evalueze riscul inerent prin evaluarea probabilității și amplitudinii denaturării. În cadrul acestui demers, auditorul trebuie să ia în considerare modul în care și nivelul la care:

(a) Factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea la denaturare a aserțiunilor relevante și

(b) Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare afectează evaluarea riscului inerent pentru riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

Auditorul trebuie să determine dacă vreunul dintre riscurile de denaturare semnificativă evaluate este risc semnificativ.

Evaluarea riscului de control

Dacă auditorul planifică să testeze eficacitatea operațională a controalelor, auditorul trebuie să evalueze riscul de control. Dacă auditorul nu planifică să testeze eficacitatea operațională a controalelor, evaluarea de către auditor a riscului de control trebuie să fie de așa natură încât evaluarea riscului de denaturare semnificativă să fie aceeași ca evaluarea riscului inerent.

Auditorul trebuie să evalueze dacă probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului oferă o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Dacă nu, auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului suplimentare până când sunt obținute probe de audit care să ofere o astfel de bază. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să ia în considerare toate probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului, indiferent dacă sunt coroborative sau contradictorii aserțiunilor făcute de conducere.

Tipologia riscurilor pe care auditorul le ia în calcul în etapa de planificare:

- **riscuri inerente** (generale și specifice entității auditate) - este descris drept susceptibilitatea unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații de a fi denaturată într-un mod care ar putea fi semnificativ, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale aferente.
- **riscuri de control** - este descris drept riscul ca o denaturare care ar putea apărea la nivelul unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații și care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de controalele interne ale entității.

În literatura de specialitate sunt prezentate și:

- **riscuri de nedetectare** - riscul ca procedurile aplicate de către auditor să nu conducă la detectarea unei denaturări semnificative existente în situațiile financiare.

În cazul misiunii de audit la „Client de Audit IFN SA”, se identifica următoarele riscuri:

- compania „Client de Audit IFN SA” este de interes public fiind o instituție financiară nebanară aflată sub supravegherea Băncii Naționale a României;
- o rotație ridicată a auditorilor financiari;
- o rotație ridicată a personalului, inclusiv a celui aflat în pozițiile cheie ale companiei (directorul economic);
- nefinalizarea procesului de implementare a noului sistem ERP;
- neadaptarea arhitecturii procedurilor de control intern la noul soft;
- presiuni din partea persoanelor însărcinate cu governanța în ceea ce privește aplicarea politicilor contabile (estimarea ajustărilor pentru depreciere, estimarea provizioanelor) – demisia directorului economic este o dovadă în acest sens;
- denaturări legate de recunoașterea veniturilor din dobânzi;
- flexibilitatea politicilor contabile care a fost semnalată și de auditorul precedent;
- investigații și amenzi din partea autorităților ocazionate de aspecte operaționale specifice Societății.

2. Evaluați și argumentați nivelul riscului de audit în cadrul misiunii de audit statutar pe baza aspectelor prezentate. Aratăți în ce fel influențează evaluarea riscurilor stabilirea pragului de semnificație.

Răspunsurile pot varia extrem de mult în funcție de raționamentul profesional. Un model de evaluare a riscurilor, care nu are pretenția să fie exhaustiv, este redat în continuare. Scara de evaluare folosită este de la 1 la 5, categoriile de risc fiind: foarte scăzut, scăzut, mediu, ridicat, foarte ridicat.

După cuantificare, se va estima un risc inerent global în funcție de ponderea riscurilor din fiecare categorie în numărul total de riscuri identificate, pe de o parte și în funcție de relevanța acordată fiecărei clase de risc, cum ar fi, de exemplu: 10% pentru riscurile a căror incidență a fost apreciată ca fiind foarte scăzută, 15% pentru riscurile scăzute, 20% pentru riscurile medii, 25% pentru riscurile ridicate și 30% pentru riscurile apreciate ca fiind foarte ridicate.

Factor de risc	1	2	3	4	5
	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat
Elemente manageriale / Mediul contabil / Mediul operațional / Aspecte de audit					
.....					
TOTAL (în funcție de nr de riscuri enumerate și cuantificate)	1	3	5	8	10
Relevanța acordată fiecărui risc	10%	15%	20%	25%	30%

Factor de risc	1	2	3	4	5
	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat
Nivelul riscului inerent pentru fiecare clasa	0%	2%	4%	7%	11%
TOTAL RISC INERENT	24%				

Riscul inerent este apreciat conform exemplului de mai sus ca fiind ridicat. Există aspecte care măresc riscul cum ar fi aspectele legate de sistemul de contabilitate și de control intern, presiunea legată de rezultate și efectuarea estimărilor, dar și aspecte care indică o structură financiară echilibrată, fără modificări ale opiniei de audit în trecut.

Analiza realizată are impact în determinarea pragului de semnificație. Astfel, un nivel ridicat al riscurilor va determina stabilirea unui prag de materialitate mai mic și invers, riscuri mici – vor determina posibilitatea alegerii unui prag de semnificație mai mare.

Nivelul ridicat al riscului inerent se corelează și cu următoarele aspecte în aplicarea raționamentului profesional:

- Este primul an în care firma de audit auditează „Client de Audit IFN SA”, dar există aspecte care conduc la suspiciuni de fraudă în raportare (prin estimarea ajustărilor și provizioanelor), fapt care conduce la aprecierea unui risc ridicat de nedetectare.
- Problemele specificate în legătură cu aspectele de control intern indică, de asemenea, un risc ridicat de control.
- Este primul an de aplicare a IFRS ca referențial contabil de raportare statutară.

Prin urmare, un nivel ridicat al riscului global, va determina luarea în considerare a unui prag scăzut de materialitate.

3. Enumerați factorii care ar putea afecta identificarea unei valori de referință adecvate conform ISA 320. Stabiliți pragul de semnificație, dar și alte aspecte legate de materialitate conform ISA 320 pornind de la informațiile prezentate în enunț.

Conform ISA 320, *determinarea pragului de semnificație implică exercitarea raționamentului profesional. Un procent este adesea aplicat asupra unei valori de referință aleasă ca punct de plecare în determinarea pragului de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu. Factorii care ar putea afecta identificarea unei valori de referință adecvate includ următoarele:*

- Elementele situațiilor financiare (de exemplu, active, datorii, capital propriu, venituri, cheltuieli);
- Măsura în care există elemente asupra cărora utilizatorii situațiilor financiare ale unei anumite entități tind să își concentreze atenția (de exemplu, în sensul evaluării performanței financiare, utilizatorii ar putea avea tendința de a se concentra pe profit, venituri sau active nete);

- Natura entității, momentul în care se regăsește entitatea în ciclul său de viață, precum și sectorul de activitate și mediul economic în care aceasta își desfășoară activitatea;
- Structura acționariatului entității și modul în care este finanțată (de exemplu, dacă o entitate este finanțată exclusiv prin împrumuturi mai degrabă decât prin capitaluri proprii, utilizatorii ar putea să pună un accent mai mare asupra activelor și pe drepturile de creanță aferente acestora decât pe câștigurile entității); și
- Volatilitatea relativă a valorii de referință.

Pe baza factorilor de mai sus, se vor identifica exemple de valori de referință (răspunsurile pot varia semnificativ). Exemple de valori de referință: total active, total datorii, total capitaluri proprii, rezultatul înainte de impozitare, rezultatul net etc.

Un alt aspect care trebuie punctat este faptul că, în exercitarea raționamentului profesional privind determinarea pragului de materialitate, nu se iau în calcul doar elementele cantitative, ci și factori calitativi. O denaturare semnificativă nu trebuie calificată astfel doar prin raportarea la un indicator, ci și prin abaterea realizată de la o prezentare adecvată a managementului referitoare la anumite evenimente în notele explicative la situațiile financiare (un exemplu în acest sens, este reprezentat de anchetarea unor membrii din conducerea executivă pentru corupție, de exemplu, sumele în discuție fiind, poate, mai mici decât pragul de semnificație, dar impactul asupra activității companiei în viitor este unul extrem de important).

În privința calculului pragului de semnificație, standardul nu prevede anumite metodologii sau algoritmi de calcul, ci lasă aceste aspecte la latitudinea raționamentului profesional.

Bazându-ne pe informațiile furnizate în studiul de caz și ținând cont de specificul activității, identificăm trei valori de referință și calculăm volatilitatea pentru fiecare în parte:

Rata de creștere / (descreștere):

$$\text{Profit net} = (1 \text{ mil} - 0,5 \text{ mil}) / 0,5 \text{ mil} = 100\%$$

$$\text{Venituri din exploatare} = (5 \text{ mil} - 4 \text{ mil}) / 4 \text{ mil} = 25\%$$

$$\text{Total active} = (50 \text{ mil} - 48 \text{ mil}) / 48 \text{ mil} = 4,16\%$$

Limitele luate în calcul, trebuie să aibă în vedere aspectele legate de raționamentul profesional (calitative și cantitative).

Profit net (5-10%); venituri din exploatare (0,50 – 1% sau 1-2%); total active (1-2%).

$$\text{Prag de semnificație} = 1\% * 50 \text{ mil} = 500.000 \text{ lei}$$

Justificarea nivelului de prag de semnificație ales

Pragul de semnificație a fost calculat în funcție de total active, deoarece acesta a fost indicatorul cel mai constant în perioada N+1 – N+2, pe de o parte, iar specificul activității – instituție financiară nebancaară – este un alt factor care argumentează reperul ales. Rezultatul net și veniturile au variat considerabil și de aceea nu au fost luate în considerare.

A fost ales nivelul minim al intervalului deoarece nivelul riscurilor identificat în etapa de analiză a riscurilor a fost ridicat așa cum s-a arătat mai sus.

În cadrul misiunii se determină și eroarea tolerabilă conform cerințelor ISA 320 și raționamentului profesional: 5% din pragul de semnificație global (25.000 lei).

Sub acest nivel, considerăm că potențialele denaturări, chiar dacă au un efect repetitiv, nu ajung

să fie clasificate în categoria denaturărilor semnificative și să afecteze deciziile utilizatorilor.

De asemenea, se punctează și aspectele legate de pragul funcțional de materialitate (argumentarea calculului în funcție de clase de tranzacții sau clase de solduri prin ponderi aplicate pragului global) sau 50% din pragul global ca ”performance materiality” (mai regăsim în practică și procentul de 75%, dar nivelul riscurilor din această misiune de audit statutar nu permite acest lucru).

4. Care sunt obiectivele auditului pentru secțiunea „N – Vânzări și venituri”?

Obiectivele auditului pentru secțiunea „N – Vânzări și venituri”, așa cum sunt prevăzute în Ghidul pentru un audit de calitate, sunt:

- Obținerea asigurării că veniturile nu sunt denaturate și sunt clasificate corect.
- Obținerea asigurării că veniturile sunt complete.
- Obținerea asigurării că toate elementele sunt procesate în perioada corectă.
- Obținerea asigurării că elementele care necesită o prezentare specifică sunt corect raportate.
- Obținerea asigurării că registrul jurnal este păstrat în mod corespunzător.

5. Care sunt aspectele pe care considerați că Firma de Audit SRL ar trebui să le cuprindă suplimentar în Raportul de audit față un raport de audit statutar emis pentru o societate care nu este de interes public, conform ISA și Regulamentului UE 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului, din 16 aprilie 2014, privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei?

Aspectele care ar trebui cuprinse suplimentar în raportul de audit ce va fi emis pentru Client de Audit IFN SA față de un raport de audit statutar emis pentru o societate care nu este de interes public:

- aspecte cheie de audit conform ISA 701;
- indicarea persoanei sau organismului care a numit auditorii statutari sau firma de audit;
- data numirii și perioada de misiune continuă, inclusiv reînnoirile și renumirile anterioare ale auditorilor statutari sau ale firmelor de audit;
- confirmă faptul că opinia de audit este conformă cu raportul suplimentar adresat comitetului de audit;
- o declarație că auditorul statutar nu a prestat servicii care nu sunt de audit interzise, menționate în Regulamentul UE 537/2014, și că auditorii statutari sau firmele de audit au rămas independente față de entitatea auditată pe durata auditului;
- indică eventualele servicii, pe lângă auditul statutar, care au fost prestate de auditorul statutar sau de firma de audit sau de orice membru al rețelei din care face parte auditorul statutar sau firma de audit, în beneficiul entității auditate, al întreprinderii sale mamă sau al întreprinderii controlate de aceasta și care nu au fost comunicate în raportul de administrare sau în declarațiile financiare.

Subiectul 2 REZOLVARE

1. Care sunt obiectivele auditului pentru secțiunea „Conturi la bancă și numerar în casierie”?

Obiectivele auditului pentru secțiunea „Conturi la bancă și numerar în casierie”, așa cum sunt ele prezentate în „Ghidul pentru un audit de calitate” sunt:

- asigurarea că depozitele, disponibilul din bancă, numerarul din casierie și descoperirile de cont sunt corect înregistrate în contabilitate în conformitate cu legislația corespunzătoare, standardele contabile aplicabile și cu acordurile de necompensare în vigoare.
- asigurarea că valoarea disponibilului la bancă și a numerarului din casierie și/sau descoperirile de cont reflectă în mod corect poziția disponibilului companiei la sfârșitul exercițiului financiar, luând în considerare toate conturile bancare ale companiei.
- asigurarea că nu a existat nici o tentativă de „cosmetizare a rezultatelor” din punct de vedere al disponibilităților bănești la sfârșitul exercițiului financiar.
- asigurarea că împrumuturile bancare garantate și descoperirile de cont sunt identificate ca atare, iar natura garanțiilor este prezentată în contabilitate.

2. Care este relația dintre riscul de audit și pragul de semnificație conform ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit (ISA 320)* și când se pune în discuție luarea în considerare a celor două noțiuni în cadrul unei misiuni de audit? Identificați cel puțin 5 riscuri inerente misiunii de audit pe baza informațiilor prezentate.

Auditorul obține o asigurare rezonabilă, prin obținerea de probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut. Riscul de audit este riscul ca auditorul să exprime o opinie inadecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ. Riscul de audit depinde de riscul de denaturare semnificativă și de riscul de nedetectare.

Pragul de semnificație și riscul de audit sunt luate în considerare pe parcursul auditului în special atunci când:

- (a) Se identifică și se evaluează riscurile de denaturare semnificativă;
- (b) Se determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente;
- (c) Se evaluează efectul denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare și asupra formării opiniei din raportul auditorului.

În cazul misiunii de audit la „Automobile România SA”, se pot identifica următoarele riscuri inerente:

- o rotație ridicată a personalului relevant (mecanici și vopsitori), inclusiv a unuia aflat în pozițiile cheie ale companiei (directorul tehnic);
- o rotație mare a auditorilor financiari;
- nefinalizarea procesului de implementare a noului ERP și nerealizarea procedurilor de control intern conectate noului ERP;

- deficiențe procedural-administrative curente, cum este lipsa inventarierii stocurilor de autoturisme aflate în custodie în Zona Liberă Curtici;
- neoperaționalizarea procedurilor;
- amenzi din partea Oficiului pentru Protecția Consumatorilor ocazionate de aspecte operaționale specifice Societății;
- investigație în curs din partea producătorului.

3. Evaluați și argumentați nivelul riscului de audit în cadrul misiunii de audit financiar pe baza aspectelor prezentate. Arătați în ce fel influențează evaluarea riscurilor stabilirea pragului de semnificație.

Fără nicio îndoială, răspunsurile oferite pot fi diverse în funcție de raționamentul profesional. Recomandăm un model de evaluare a riscurilor, dar care nu are pretenția de a fi infailibil. Scara de evaluare folosită este de la 1 la 5, categoriile de risc fiind: foarte scăzut, scăzut, mediu, ridicat, foarte ridicat.

După cuantificare, se va estima un risc inerent global în funcție de ponderea riscurilor din fiecare categorie în numărul total de riscuri identificate, pe de o parte și în funcție de relevanța acordată fiecărei clase de risc, cum ar fi, de exemplu: 10% pentru riscurile a căror incidență a fost apreciată ca fiind foarte scăzută, 20% pentru riscurile scăzute, 30% pentru riscurile medii, 40% pentru riscurile ridicate și 50% pentru riscurile apreciate ca fiind foarte ridicate.

Factor de risc	1	2	3	4	5
	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat
Elemente manageriale / Mediul contabil / Mediul operațional / Aspecte de audit					
.....					
TOTAL (în funcție de numărul de riscuri enumerate și cuantificate)	1	3	5	8	10
Relevanța acordată fiecărui risc	10%	25%	20%	25%	30%
Nivelul riscului inerent pentru fiecare clasă	0%	2%	4%	10%	10%
TOTAL RISC INERENT	24%				

Exercitarea scepticismului profesional în legătură cu estimările contabile este afectată de atenția acordată de către auditor factorilor de risc inerent și importanța sa crește atunci când estimările contabile sunt expuse unui grad mai ridicat de incertitudine a estimării sau sunt afectate într-o măsură mai mare de complexitate, subiectivitate sau alți factori de risc inerent. În speța prezentată există aspecte care măresc riscul cum ar fi aspectele legate de sistemul de contabilitate și procedurile de control intern, dar și elemente care să tempereze scepticismul cum este, de exemplu, opinia fără rezerve exprimată asupra setului de situații financiare ale anului precedent.

Analiza riscurilor are influență asupra mărimii pragului de semnificație: cu cât nivelul riscurilor este mai ridicat cu atât pragul de semnificație ca fi mai mic, și invers: cu cât riscurile vor fi mai

reduse cu atât se va ajuge la alegerea unui prag de semnificație mai mare.

Nivelul ridicat al riscului inherent se corelează și cu alte aspecte în aplicarea raționamentului profesional:

- este primul an în care Best Practice Audit Srl auditează „Automobile România SA”;
- sunt identificate aspecte procedurale neconforme cu privire la funcționare (nefuncționarea) sistemelor de contabilitate și de control intern (lipsa inventarierii stocurilor aflate la terți, decontări în numerar inadecvate etc.) aspecte ce indică, de asemenea, un risc ridicat de control.

Prin urmare, un nivel ridicat al riscului global, va determina luarea în considerare a unui prag scăzut de semnificație.

4. Stabiliți pragul de semnificație, dar și alte aspecte legate de materialitate conform ISA 320 Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit (ISA 320) pornind de la informațiile prezentate în enunț.

Pornind de la informațiile de care dispunem în studiul de caz și ținând cont de specificul activității, identificăm trei repere și calculăm volatilitatea pentru fiecare în parte:

Rata de creștere / (descreștere):

Profit net = $(4 \text{ mil} - 3 \text{ mil}) / 3 \text{ mil} = 33\%$

Venituri din vânzarea mărfurilor = $(42 \text{ mil} - 40 \text{ mil}) / 40 \text{ mil} = 5\%$

Total active = $(30 \text{ mil} - 35 \text{ mil}) / 35 \text{ mil} = -14,29\%$

Limitele luate în calcul trebuie să aibă în vedere aspectele legate de raționamentul profesional (calitative și cantitative). Profit net (5-10%); venituri din vânzarea mărfurilor (0,50 – 1% sau 1-2%); total active (1-2%).

Argumentarea modului de determinare a pragului de semnificație:

Prag de semnificație = $1\% * 42 \text{ mil} = 420.000 \text{ lei}$

Pragul de semnificație a fost calculat în funcție de veniturile din vânzarea mărfurilor, deoarece acesta a fost indicatorul cel mai constant în perioada N-1 - N, pe de o parte, iar specificul activității, comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare, este un alt factor care argumentează reperul ales. Rezultatul net și total active au variat considerabil și de aceea nu au fost luate în considerare. S-a ales nivelul minim al intervalului (1%) deoarece nivelul riscurilor identificat în etapa de analiză a riscurilor a fost ridicat.

În cadrul misiunii se determină și eroarea tolerabilă conform cerințelor ISA 320 și raționamentului profesional: 5% din pragul de semnificație global (21.000 lei). Sub acest nivel considerăm că potențialele denaturări, chiar dacă au un efect repetitiv, nu ajung să fie clasificate în categoria denaturărilor semnificative și să afecteze deciziile utilizatorilor rezonabili ai situațiilor financiare.

De asemenea, se punctează și aspectele legate de pragul funcțional de semnificație (argumentarea

calculului în funcție de clase de tranzacții sau clase de solduri prin ponderi aplicate pragului global) sau 50% din pragul global ca „performance materiality”- prag de semnificație funcțional (mai regăsim în practică și procentul de 75%, dar nivelul riscurilor din această misiune de audit statutar nu permite acest lucru).

5. Raportat la cele sesizate și prezentate dumneavoastră de către seniorul in charge, care vor fi abordările pe care le veți avea în discuția cu persoanele responsabile cu guvernanta „Automobile România SA”?

Toate denaturările vor face obiectul comunicării cu persoanele responsabile cu guvernanta conform *ISA 260 (revizuit)*, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta (ISA 260)*, în cadrul unor discuții asupra draftului raportului și opiniei de audit și toate constatările (semnificative/nesemnificative, corectate/necorectate vor fi prezentate în scrisoarea către management, astfel:

- cu privire la suma de 87.000 euro deturnată de hackerii din Rusia prin operațiuni frauduloase de phishing, valoarea acesteia va trebui clasificată drept incertă și constituită o ajustare pentru depreciere, iar dată fiind valoarea superioară nivelului pragului de semnificație, în situația în care managementul „Automotive România SA” refuză să o recalifice, starea va face obiectul unei calificări a opiniei de audit (denaturarea este semnificativă, dar nu persistentă);
- cu privire la încasarea în numerar a unei sume de 90.000 lei de la o persoană fizică (peste 10.000 euro), operațiunea este supusă restricțiilor prevăzute de Legea nr.129/2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, auditorul va informa de îndată managementul „Automobile România SA” privind obligativitatea raportării la Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor;
- denaturarea este nesemnificativă, Societatea pentru cele 1.030.288 puncte acordate ar fi trebuit să afecteze rezultatul exercițiului cu suma de 30.740 lei și să diminueze cuantumul cifrei de afaceri din anul N recunoscând venituri în avans, conform OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate care la art. 437, alin. 1, prevede că „Unele entități pot practica programe de fidelizare a clienților, care presupun acordarea de puncte cadou acestora. Aceste puncte cadou pot fi utilizate pentru a achiziționa bunuri sau servicii gratuite sau cu preț redus, ca parte a unei tranzacții de vânzare de bunuri sau prestări de servicii, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiții suplimentare. Entitatea contabilizează punctele cadou ca o componentă identificabilă a tranzacției în cadrul căreia acestea sunt acordate (contul 472 „Venituri înregistrate în avans”/analitic distinct). Suma corespunzătoare punctelor cadou se recunoaște drept venit în momentul în care entitatea își îndeplinește obligația de a furniza premiile sau la expirarea perioadei în cadrul căreia clienții pot utiliza punctele cadou. Dacă se estimează că nivelul cheltuielilor necesare îndeplinirii obligației de a furniza premiile depășește contravaloarea primită sau de primit pentru acestea, la data la care clientul le răscumpără, pentru diferența aferentă entitatea înregistrează în contabilitate un provizion.”

- dat fiind faptul că stocurile de autoturisme reprezintă o componentă semnificativă a activelor Societății, iar partea cea mai mare se află în custodie la terți (Zona Liberă Curtici), obținerea unei scrisori de confirmare de la custode, obținerea listelor de inventariere și a procesului verbal realizat de custode sau realizarea unui inventar și realizarea roll down pentru data de 31 decembrie N pot fi soluții pentru evitarea unei calificări a opiniei de audit prin colectarea de probe de audit adecvate și eliminarea limitării ariei de aplicabilitate a procedurilor de audit.

Subiectul 3 REZOLVARE

1. Precizați care sunt obiectivele de audit pe care trebuie să le aibă în vedere auditorul la secțiunea Stocuri și producție în curs de execuție conform Ghidului privind auditul calității?

Obiectivele de audit pe care trebuie să le aibă în vedere auditorul în cazul stocurilor, sunt următoarele:

1. Să ne asigurăm că stocurile sunt prezentate fidel în situațiile financiare, în conformitate cu legislația adecvată și cu standardele contabile aplicabile.
2. Să ne asigurăm că stocurile înregistrate în situațiile financiare există în realitate și îi aparțin clientului.
3. Să ne asigurăm că toate stocurile deținute de companie au fost incluse în stocul de la sfârșitul anului.
4. Să ne asigurăm că evaluarea stocurilor este conformă cu politicile contabile ale companiei și că aceste politici sunt aplicate consecvent.
5. Să ne asigurăm că stocurile cantitative prezentate la sold la sfârșitul anului sunt corect evidențiate.
6. Să ne asigurăm că a fost efectuată o distincție corectă între materii prime, producția în curs și produsele finite și între stocuri, stocurile în curs de aprovizionare și vânzările de stocuri.
7. Să ne asigurăm că stocurile cu mișcare lentă, deteriorate și ieșite din uz au fost identificate și evaluate corespunzător.
8. Să ne asigurăm că, în scop de întocmire a situațiilor financiare, producția în curs include toate costurile ocazionate și acestea pot fi considerate credibile.
9. Pentru contractele pe termen lung, să ne asigurăm că orice transferuri în contul de profit și pierdere au fost contabilizate pe baza unor estimări credibile ale veniturilor și costurilor până la finalizare.
10. Să ne asigurăm că alocarea costurilor indirecte, incluse în evaluarea stocurilor și a producției în curs, este rezonabilă și este realizată luând în calcul nivelul normal de activitate al companiei.
11. Să ne asigurăm că a fost constituită o ajustare adecvată pentru pierderile aferente producției în curs pe termen scurt.

2. Precizați care sunt factorii de reglementare pe care i-ați putea lua în considerare conform ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.*

Conform ISA 315, factorii de reglementare pe care auditorul i-ar putea lua in considerare sunt:

- Cadrul legislativ pentru un sector de activitate reglementat, de exemplu, cerințe privind prudența, inclusiv prezentările de informații aferente.
- Legislația și reglementările care afectează semnificativ operațiunile entității, de exemplu, legislația și reglementările în domeniul muncii.
- Legislația și reglementările fiscale.
- Politicile guvernamentale care afectează în prezent derularea activității entității, precum controale monetare, inclusiv controale ale schimbului valutar, stimulente fiscale, financiare (de exemplu, programe de subvenții guvernamentale) și politici de restricționare tarifare sau comerciale.
- Cerințele privind mediul care afectează sectorul de activitate și activitatea entității.

3. Precizați ce procedură de audit aplicați la inventarierea stocurilor la 31.12.N+1. Ca urmare a participării la inventariere, precizați care sunt aspectele pe care le veți avea în vedere din perspectiva testelor de fond conform Ghidului privind auditul calității.

Procedura de audit aplicată la inventarierea stocurilor este observarea.

Ca urmare a participării la inventariere, aspectele pe care le vom avea în vedere din perspectiva testelor de fond sunt:

- (i) Atenția manifestată de personalul clientului;
- (ii) Acuratețea consemnării rezultatelor;
- (iii) Efectuarea inventarierii și a modului în care au fost respectate instrucțiunile;
- (iv) Controlul mișcării stocurilor;
- (v) Controlul asupra numărului de liste de inventar și a returnării acestora, inclusiv bararea listelor de inventar după ultimul element și anularea listelor emise, dar neutilizate;
- (vi) Înregistrarea bunurilor deteriorate, învechite sau cu mișcare lentă; și
- (vii) Controlul asupra inventarierii, pentru a ne asigura că stocul nu a fost numărat de două ori sau omis și modul în care au fost rezolvate problemele.

4. Calculați pragul de semnificație global, respectiv funcțional pentru stocuri și argumentați.

Conform ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, determinarea pragului de semnificație are la bază raționamentul profesional.

Factorii care influențează reperul (etalonul) pentru calculul pragului de semnificație al companiei audiate sunt: volatilitatea relativă a etalonului, sectorul de activitate și mediul economic în care compania activează, importanța performanței financiare pentru conducerea companiei.

În tabelul de mai jos, prezentăm reperele și volatilitatea acestora.

Reper/Etalon	N -lei-	N+1 -lei-	Rata de creștere
Profit net	800.000	900.000	12,5%
Cifra de afaceri	7.500.000	8.000.000	6,66%
Total active	35.000.000	40.000.000	14,29%

Având în vedere factorii care influențează reperul, prezentați mai sus, echipa de auditori va opta

pentru determinarea pragului de semnificație în funcție de cifra de afaceri. Pentru determinarea pragului de semnificație având ca reper cifra de afaceri, intervalul este 1%-2%. Având în vedere că echipa de audit este în primul an de misiune la compania Flowers, vom opta pentru valoarea minimă a intervalului.

Prag de semnificație global = 8.000.000 * 1% = 80.000 lei.

Conform ISA 320, pot fi stabilite și praguri funcționale. Ponderea valorii stocurilor în total active la 31.12.N+2, este 30%. Astfel, pragul de semnificație funcțional pentru secțiunea stocuri este:

Pragul de semnificație funcțional pentru stocuri = 80.000 lei * 30% = 24.000 lei

Eroarea tolerabilă = 80.000 * 5% = 4.000 lei

5. Precizați care este scopul calculării pragului de semnificație funcțional de către auditor în etapa de planificare conform ISA 320 *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit.*

Conform ISA 320, auditorul trebuie să determine pragul de semnificație funcțional în scopul evaluării riscurilor de denaturare semnificativă și al determinării naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente.

6. Prezentați și argumentați pe baza raționamentului profesional, ajustările de audit pe care le veți propune pentru aspectele evidențiate în enunț, conform OMFP 1802/2014.

Ajustările propuse de către echipa de audit sunt următoarele:

1. În ceea ce privește modificarea metodei de evaluare a stocurilor de mărfuri în exercițiul financiar N+1 și neprezentarea informațiilor aferente în situațiile financiare, acest aspect contravine principiului permanenței metodelor prevăzut în OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare. Conform principiului permanenței metodelor, politicile contabile și metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.
Conform OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare, în cazul modificării unei politici contabile, entitatea trebuie să menționeze în notele explicative natura modificării politicii contabile, precum și motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informații credibile și mai relevante, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității entității.

Prin urmare, ajustarea pe care echipa de auditori o propune conducerii este de a prezenta în notele explicative aferente situațiilor financiare, informațiile prevăzute în OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: natura modificării politicii contabile, motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informații credibile și mai relevante, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității entității.

2. Înregistrarea în luna ianuarie N+2 a facturii aferente reducerii comerciale în valoare de 2.000 lei acordată ulterior facturării pentru vânzarea de brazi argintii, contravine principiilor contabilității de angajamente și prudenței conform OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare. Factura aferentă reducerii comerciale trebuie recunoscută în contabilitate în luna decembrie, ajustarea propusă fiind următoarea:

	Sumă debit	Sumă credit
--	---------------	----------------

Recunoașterea facturii aferente reducerii comerciale:

D #4111Clienți	2.000	
C #709 Reduceri comerciale acordate		2.000

3. În ceea ce privește lipsa facturii aferentă achiziției de magnolii în valoare de 5.000 lei, în contextul existenței Notei de intrare recepție și a înregistrării în Registrul Jurnal, echipa de auditori propune conducerii companiei, solicitarea unei copii a facturii, furnizorului.

4. În cazul supraestimării cu 50.000 costului de producție al brazilor albi decontate în luna decembrie N+1, ajustarea propusă este următoarea:

	Sumă debit	Sumă credit
--	---------------	----------------

Ajustarea costului de producție:

D #345 Produse finite	-50.000	
C #711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse		-50.000

5. Recunoașterea în contabilitate la cheltuieli curente a facturii aferente cheltuielilor cu transportul pentru achiziționarea de răsaduri de hortensii este o eroare. Conform OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare, costul de achiziție include prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție. Astfel, costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, [...]cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective. Ajustarea propusă de către echipa de audit este următoarea:

	Sumă debit	Sumă credit
--	---------------	----------------

Recunoașterea facturii aferente cheltuielilor cu transportul răsadurilor:

D #3025	4.000	
C #401 Furnizori		4.000

6. Recunoașterea în contabilitate la cheltuieli financiare a reducerii comerciale în valoare de 500 lei înscrisă pe factura de achiziție de palmieri aferentă lunii decembrie N+1 AuditLegal

contravine tratamentului contabil prevăzut de OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare. Conform OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare, reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costului de achiziție al bunurilor.

Ajustarea propusă de către echipa de audit este următoarea:

	Sumă debit	Sumă credit
<i>Recunoașterea reducerii comerciale înscrisă pe factura de achiziție:</i>		
D #371 Mărfuri	-500	
C #401 Furnizori		-500

Subiectul 4 REZOLVARE

1. *Determinarea riscului inerent și a riscului de control*

În ambele cazuri are loc stabilirea nivelului celor două riscuri prin ponderarea numărului de răspunsuri de pe fiecare coloană a fiecărei foi de lucru cu relevanța acordată fiecărui tip de risc, astfel:

a. Determinarea riscului inerent (Ri):

Factor de risc	1	2	3	4	5	Comentarii
	Foarte Scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat	
Elemente manageriale	7	3	1	0	0	
Mediul contabil	7	3	1	0	0	
Mediul operațional	2	5	0	0	1	
Aspecte de audit	2	2	0	0	0	
TOTAL din care:	18	13	2	0	1	31
Relevanța acordată fiecărui tip de risc	10%	15%	20%	25%	30%	100%
Calculul nivelului general al RI:	RI=18*10%+11*15%+1*20%+0*25%+1*30%=13%					
Evaluarea generală – încercuiți după caz	Foarte scăzută (1) Scăzută (2) Medie (3) Ridicată (4) Foarte ridicată (5)					

b. Determinarea riscului de control (Rc):

Factor de risc	1	2	3	4	5
	FS	S	M	R	FR
Elemente					
TOTAL din care:	1	5	5	8	6
Relevanța acordată fiecărui tip de risc	10%	15%	20%	25%	30%

Calculul nivelului general:	Rc= 1*10%+5*15%+5*20%+8*25%+6*30%=22,6%
Evaluarea generală	

2. Determinarea riscului de nedetectare

Conform modelului AICPA:

$$RN = RAA * 100 / (Ri * RC)$$

$$RN = 1\% / (13\% * 22,6\%) = 34\%$$

$$Unde RAA = 13\% * 22,6\% * 34\% = 1\%$$

3. Pragul de semnificație, determinat prin aplicarea cotelor procentuale asupra bazelor de repartizare poate fi sintetizat, ca intervale astfel:

Indicatori	"N"	"N+1"
1. Active	24.805.662,00	29.474.422,00
1%	248.056,62	294.744,22
2%	496.113,24	589.488,44
2. Cifra de afaceri	30.329.570,00	33.949.242,00
1%	303.295,70	339.492,42
2%	606.591,40	678.984,84
3. Profit înainte de impozitare	2.307.268,00	3.838.884,00
5%	115.363,40	191.944,20
10%	230.726,80	383.888,40

Cum deja cunoaștem că profitul este baza repartizării dividendelor, în contextul unui risc de audit scăzut, dată fiind relația invers proporțională dintre riscul de audit și pragul de semnificație:

- Baza de calcul pentru determinarea pragului de semnificație este aleasă, de către auditor, Profit înainte de impozitare;
- Pragul de semnificație ales dintre cele două valori va fi 383.888,40 lei, dat fiind nivelul scăzut al riscului de audit (Riscul de audit scăzut este asociat unui prag de semnificație mare)

4. Misiunea este una de audit statutar dat fiind faptul că societatea, fiind cotate este de interes public.

Pe cale de consecință, în eventualitatea exprimării unei alte opinii decât imposibilitatea exprimării opiniei, auditorul va trebui să aplice prevederile ISA 701

ISA 701 se aplică auditorilor seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate și circumstanțelor în care auditorul decide din alte motive să comunice aspectele-cheie de

audit în raportul auditorului. De asemenea, prezentul ISA se aplică atunci când auditorului i se impune prin legislație sau reglementări să comunice aspectele-cheie de audit în raportul auditorului.

Astfel, în raport, în acest caz, al unei misiuni de audit statutar, va fi inserat un paragraf distinct, denumit **Aspecte cheie de audit** în imediata apropiere a opiniei auditorului.

Acest paragraf va conține:

- a. Aspectul cheie identificat;
- b. Motivul pentru care aspectul a fost considerat de o importanță deosebită pentru audit și, prin urmare, a fost determinat a fi un aspect-cheie de audit; și
- c. Modul în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului.

Subiectul 5 REZOLVARE

1. Definiți noțiunile de risc de audit, precum și componentele acestuia

Riscul de audit - riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit neadecvată în cazul în care situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ. Acesta se referă la probabilitatea ca denaturări semnificative să existe în situațiile financiare, iar auditorul să emită o opinie fără rezerve, deci o opinie eronată. Altfel spus, riscul de audit acceptabil (RAA) este o măsură a gradului în care auditorul este dispus să accepte faptul că situațiile financiare ar putea conține denaturări semnificative, deși s-a emis un raport de audit fără rezerve.

Riscul de audit cuprinde două elemente esențiale:

1. riscul ca situațiile financiare să conțină denaturări semnificative;
2. riscul ca auditorul să nu detecteze aceste denaturări.

Prima componentă este formată la rândul ei din două riscuri care depind exclusiv de entitate, adică sunt independente de audit: riscul inerent și riscul de control. A doua componentă a riscului de audit depinde de procedurile de obținere a elementelor probante puse în practică de auditor.

Riscul inerent (RI) - Susceptibilitatea unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații de a fi denaturată în mod semnificativ, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale aferente. Altfel spus, acesta reprezintă susceptibilitatea ca soldul unui cont sau o categorie de tranzacții să conțină denaturări care ar putea fi semnificative (individual sau cumulate), presupunând că **nu există controale interne**. Acesta poate fi descompus în două componente: riscul inerent general (RIG) și riscul inerent specific (RIS).

Riscul de control (RC) - Riscul ca o denaturare care ar putea apărea la nivelul unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații și care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de controlul intern al entității. Sau mai bine spus acesta se referă la probabilitatea ca denaturări semnificative a situațiilor financiare să nu poată fi prevenite sau detectate și corectate de către controlul intern din entitate.

Riscul de nedetectare (RN) - Riscul ca procedurile efectuate de auditor pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut să nu detecteze o denaturare existentă care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări.

Riscul de nedetectare (RN), fie planificat, fie final, are două componente, și anume: **riscul de nedetectare neasociat cu eșantionarea (RNNE)** și **riscul de nedetectare prin eșantionare (RNE)**. RNNE este determinat de alte cauze decât cele care sunt legate de eșantionare. Este vorba, de exemplu, despre utilizarea de către auditor a unor proceduri neadecvate, interpretarea greșită a probelor de audit și a rezultatelor obținute sau nerecunoașterea erorilor. RNE este riscul ca pe baza eșantioanelor testate să fie obținute concluzii diferite față de concluziile la care s-ar fi ajuns dacă era testată întreaga populație. Mărimea acestui risc depinde de metoda de selecție și de mărimea eșantionului.

2. Descrieți 8 riscuri de audit și explicați răspunsul auditorului la fiecare risc în planificarea auditului societății ALFA.SA.

RA 1: Capitalizarea costurilor de modernizare a site-ului:

Entitatea și-a modernizat în cursul anului site-ul web la un cost de 1,1 milioane RON. Respectiv, există riscul ca aceste costuri să fie contabilizate sub forma unor cheltuieli curente și să nu fie capitalizate.

Răspuns: În conformitate cu IAS 38 costurile de dezvoltare sunt recunoscute ca activ necorporal, dacă există certitudinea obținerii avantajelor economice viitoare și dacă sunt demonstrate anumite condiții. Respectiv, auditorul trebuie să verifice dacă cheltuielile sunt contabilizate corect, optând pentru defalcarea costurilor cu scopul de a evalua nivelul și natura acestor cheltuieli. Auditorul trebuie să stabilească dacă entitatea are intenția de utilizare sau vânzare a necorporalului; să evalueze fezabilitatea tehnică a finalizării activului necorporal modernizat, și nu în ultimul rând să stabilească modul în care activul va genera beneficii economice viitoare.

RA2: Risc asociat sistemului control:

Pe măsură ce site-ul web a fost actualizat, există posibilitatea ca noile procese și sisteme să nu poată înregistra datele în mod fiabil și cu precizie. Acest lucru poate duce la un risc asupra exhaustivității și acurateții datelor din înregistrările contabile.

Răspuns: Auditorul, de asemenea, ar trebui să-și constituie o echipă mixtă formată din auditori financiari și auditori specializați în informatică pentru a se documenta asupra sistemului revizuit și pentru a efectua teste pentru evaluarea acurateții transferului datelor de pe site către sistemul informațional financiar-contabil. Astfel, echipa de audit va putea stabili dacă există puncte slabe aferente programării sau erori de manipulare.

RA3: Riscul de supraevaluare a unui element de activ (depozitul):

Compania a încheiat o tranzacție în februarie pentru achiziția unui nou depozit, anticipându-se ca procedurile juridice să fie finalizate deja la 31 decembrie N. Prin urmare, există riscul ca această achiziție să nu fie finalizată până la sfârșitul anului, iar entitatea să includă acest element patrimonial în bilanț la încheierea exercițiului financiar. Aceasta ar conduce la o supraevaluare a activului.

Răspuns: Auditorul trebuie să poarte discuții cu conducerea pentru a preciza dacă tranzacția într-adevăr a fost realizată până la finele exercițiului și trebuie să recurgă la inspecția documentară verificând titlurile de proprietate care ar atesta dreptul de proprietate asupra bunului, anterior

începutului următorului an.

RA4: Riscul de supraevaluare a unui element de activ (depozitul):

Compania a încheiat o tranzacție în februarie pentru achiziția unui nou depozit, anticipându-se ca procedurile juridice să fie finalizate deja la 31 decembrie N. Prin urmare, există riscul ca această achiziție să nu fie finalizată până la sfârșitul anului iar entitatea să includă acest element patrimonial în bilanț la încheierea exercițiului financiar. Aceasta ar conduce la o supraevaluare a activului

Răspuns: Auditorul trebuie să poarte discuții cu conducerea pentru a preciza dacă tranzacția într-adevăr a fost realizată până la finele exercițiului, și trebuie să recurgă la inspecția documentară, verificând titlurile de proprietate care ar atesta dreptul de proprietate asupra bunului, anterior începutului următorului an.

RA5: Risc de estimare eronată a duratei de viață utile:

Durata de viața utilă a imobilizărilor corporale și a componentelor tehnice a fost prelungită de la 3 la 4 ani, ceea ce presupune o valoare mai mică a valorii amortizabile. Există, deci, riscul ca această reducere să fi apărut cu scopul de a majora profitul.

Răspuns: Sub incidenta IAS 16, durata de viață utilă trebuie revizuită periodic și modificată, dacă estimările prezente diferă semnificativ de cele anterioare. Astfel, auditorul ar trebui să ia legătura cu directorii cu privire la acest raționament pentru a stabili cauza prelungirii duratei de viață, cum ar fi îmbunătățirea activului, înlocuirea unor piese cu altele noi s.a.m.d.

RA6: Risc de neîncasare a creanței:

Întrucât unul dintre clienții en-gros ai firmei întâmpinat dificultăți în a rambursa soldul restant, există riscul ca această creanță să nu poată fi recuperată și respectiv să fie supraevaluată.

Răspuns: Auditorul trebuie să verifice facturile emise către clienți și să efectueze controlul conturilor de ajustări și de provizioane. Astfel, pentru colectarea probelor de audit auditorul trebuie să recalculeze deprecierea pentru clienții incertiși provizioanele pentru eventualele litigii cu clienții sau pentru garanția serviciilor sau a bunurilor facturate clienților.

RA7: Risc Schema de acordare a bonusurilor:

În cadrul firmei a fost introdus un nou bonus bazat pe targetul de vânzări, ceea ce a condus la creșterea unui număr semnificativ de clienți, ce li s-au oferit termene de creditare favorabile. Prin urmare, există riscul ca angajații din departamentul vânzări să-și maximizeze performanțele anuale pentru a primi acest bonus, oferind termene de creditare clienților, fără a analiza în amănunt dacă aceștia au capacitate de plată. Prin urmare, apar unele îngrijorări cu privire la bonitatea unor clienți, ceea ce conduce la riscul nerecuperării anumitor creanțe. Mai mult de atât, există riscul de denaturare semnificativă ca urmare a înregistrării necorespunzătoare în timp a vânzărilor deoarece există probabilitatea livrării/returnării produselor în exercițiul următor.

Răspuns: În acest caz, auditorul trebuie să insiste pe verificarea regulamentului privind acordarea bonusurilor, a contractelor cu clienții, să testeze suplimentar vânzările și să verifice eventualele anulări/stornări realizate în exercițiul următor. Având în vedere faptul ca numărul de clienți noi a crescut considerabil, trebuie urmărită activitatea acestora deoarece, ei au tendința de a plasa comenzi în cadrul perioadei introductive de două luni, ca mai apoi să returneze bunurile după încheierea exercițiului. Asadar, auditorul ar trebui să verifice tranzacțiile ce au fost efectuate și dacă veniturile obținute au fost recunoscute în exercițiul financiar corect.

RA8: Risc de nedectare a erorilor:

Directorul financiar solicită finalizarea auditului într-un interval de timp mai scurt. Limitarea timpului de efectuare a auditului va spori riscul de nedectare și va pune presiune asupra echipei de audit. Mai mult de atât, responsabilii financiari ai firmei auditate vor avea mai puțin timp pentru prezentarea informației financiare sporind riscul de apariție a denaturărilor semnificative în situațiile financiare.

Răspuns: Echipa de audit trebuie să mențină scepticismul profesional și să fie vigilentă la riscul sporit de apariție a erorilor. De asemenea, o soluție ar fi începerea auditării mai devreme decât termenul stabilit inițial, toate acestea realizându-se în urma unui acord stabilit împreună cu directorul financiar.

RA9: Contabilizarea dividendelor:

Firma intenționează acordarea unui ultim dividend odată ce situațiile financiare sunt prezentate. Dividendele nu ar trebui incluse în situațiile financiare ale anului curent (20X2) întrucât obligația apare după anunțarea acordării dividendelor, adică după încheierea exercițiului. Dacă dividendul va fi inclus în bilanțul exercițiului curent, valoarea capitalurilor proprii stabilită în urma evaluării ar fi mai mică iar valoarea datoriilor ar fi mai mare decât cea reală, aferentă exercițiului curent.

Răspuns: Auditorul trebuie să colaboreze cu conducerea pentru a stabili dacă dividendele nu au fost incluse în datoriile entității din anul curent. De asemenea, este necesară verificarea notelor explicative, dar mai exact trebuie verificate corectitudinea și realitatea mențiunilor aferente dividendelor.

3. Identificați și explicați 5 amenințări cu privire la etica profesională care ar putea afecta independența auditorilor firmei Audit.SRL, în ceea ce privește realizarea auditului firmei ALFA.SA.

Amenințare 1: Amenințare generată de acțiuni de intimidare:

Directorul financiar dorește raportarea rezultatelor financiare mai devreme decât în mod normal și a solicitat ca auditul să fie finalizat într-un interval de timp mai scurt. Acest lucru poate manifesta o intimidare asupra echipei întrucât aceștia se pot simți sub presiune și pot lucra neatent sau superficial pentru a se încadra în termenele impuse, ceea ce ar putea compromite obiectivitatea echipei de audit și calitatea auditului efectuat.

Amenințare 2: Amenințare generată de interesul propriu:

Un director non-executiv al firmei auditate tocmai a demisionat și conducerea a întrebat dacă partenerii de audit îi pot ajuta în procesul de recrutare a noului director non-executiv. Aceasta reprezintă o amenințare privind propriul interes al auditorului, deoarece firma de audit nu poate participa la alegerea membrilor din conducerea firmei, îndeosebi a unui director ce va avea un rol cheie în supravegherea procesului de audit.

Amenințare 3: Amenințare generată de familiaritate:

Supervizorul controlului calității auditului a fost până anul trecut partenerul misiunii de audit, ceea ce sugerează o amenințare de familiaritate, deoarece auditorul a luat parte la misiuni de asigurare pe o perioadă de timp îndelungată și s-ar putea să nu-și păstreze scepticismul profesional și obiectivitatea.

Amenințare 4: Amenințare generată de interesul propriu și de intimidare:

Firma de audit prestează către entitatea auditată servicii fiscale și servicii de recrutare a directorului non-executiv, sugerând un interes personal sau amenințare generată de acțiuni de intimidare pentru că nivelul onorariilor pentru serviciile prestate ar avea o pondere mare în totalul veniturilor firmei de audit. Astfel, există riscul ca firma de audit să-și piardă obiectivitatea în misiunile de asigurare, pentru a nu pierde un client important.

Amenințare 5: Amenințare generată de interesul propriu (onorariile restante):

20% din onorariul de audit de anul trecut este încă restantă și trebuia să fie plătit trei luni în urmă. În acest caz poate apărea o amenințare de interes propriu deoarece echipa de audit poate simți presiunea de a accepta anumite ajustări contabile pentru a a li se plăti onorariul convenit din anul precedent și din anul curent.

Amenințare 6: Amenințare generată de interesul propriu (datorii contingente):

Directorul financiar a recomandat comitetului de audit al firmei supuse auditului ca onorariul de audit din acest an să se bazeze pe profitul înainte de impozitare, care constituie o datorie contingentă. Dacă onorariul este bazat pe profit, echipa de audit ar avea tendința să ignore ajustările de audit care ar reduce profitul.

4. Pentru fiecare amenințare identificată, propuneți măsuri de reducere a riscului la un nivel acceptabil

Răspuns amenințare 1:

Partenerul de audit trebuie să discute cu directorul financiar despre intervalul de timp destinate auditului pentru a stabili dacă este posibilă începerea demersului de audit mai devreme decât termenul stabilit inițial pentru a asigura echipei de audit un fond de timp adecvat pentru colectarea probelor. Dacă nu este posibil, auditorul trebuie să informeze directorul financiar că echipa va efectua auditul în conformitate cu toate standardele internaționale de audit și procedurile de control al calității și prin urmare, este puțin probabil ca auditul să fie finalizat mai devreme. Dacă intimidarea continuă, auditorul ar putea refuza misiunea de audit

Răspuns amenințare 2:

În procesul de recrutare, auditorul își poate asuma doar anumite roluri, cum ar fi revizuirea calificărilor candidaților și aeligibilității. Totuși, firma de audit nu trebuie să participe la luarea deciziilor de către conducere, și respectiv nu are dreptul să propună candidați pentru această poziție sau să facă alegerea finală.

Răspuns amenințare 3:

Codul de etică prevede rotația partenerului cheie de audit după o perioadă predeterminată, de obicei de maximum șapte ani. Prin urmare, o soluție ar fi ca supervisorul să nu mai participe la misiuni de asigurare la aceeași companie pentru o perioadă de 3 ani de la încetarea activităților de audit prestate.

Răspuns amenințare 4:

Atunci când totalul onorariilor încasate de la o entitate auditată în fiecare dintre ultimele trei

exerciții financiare consecutive depășește 15 % din totalul onorariilor încasate de firma de audit, atunci firma de audit aduce faptul respectiv la cunoștința comitetului de audit și discută cu acesta din urmă despre amenințările la adresa independenței sale și despre măsurile de protecție aplicate pentru diminuarea acelor amenințări. Înainte de elaborarea raportului de audit, comitetul de audit analizează dacă este nevoie ca o altă firmă de audit să verifice sistemul de control de calitate misiunii de audit. În cazul în care onorariile continuă să depășească 15 % din totalul încasate către o firmă de audit, comitetul de audit decide, pe baza unor criterii obiective, dacă firma de audit poate continua să efectueze auditul statutar pe o perioadă suplimentară care în niciun caz nu poate depăși doi ani. De, asemenea, dacă onorariile acordate de firma auditată depășesc pragul stabilit, trebuie informate și persoanele responsabile cu governanța.

Răspuns amenințare 5:

Firma de audit ar trebui să stabilească împreună cu persoanele însărcinate cu governanța anumite termene de plată stabilite în așa mod, încât firma de audit să-și primească onorariile înainte de a efectua obună parte a misiunii.

Răspuns amenințare 6:

Respectând Codul de Etică, firma de audit nu ar trebui să accepte plata unor onorarii contigente și ar trebui să comunice persoanelor însărcinate cu governanța că onorariul se bazează pe nivelul de pregătire și competență a echipei și pe perioada de timp.

Subiect 6 REZOLVARE

1. Care sunt riscurile care trebuie luate în calcul pentru stabilirea pragului de materialitate? Identificați cel puțin 5 riscuri aplicabile în speța de mai sus.

Conform ISA 320, determinarea pragului de semnificație de către auditor reprezintă un aspect ce ține de judecata profesională, și este afectat de percepția auditorului cu privire la nevoile de informații financiare a utilizatorilor situațiilor financiare.

În planificarea auditului, auditorul exercită raționamente cu privire la denaturările care vor fi considerate semnificative. Aceste raționamente oferă o bază pentru:

- d. Determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de evaluare a riscului;*
- e. Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă; și*
- f. Determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare de audit.*

Astfel, pentru identificarea riscurilor semnificative, ISA 315 prevede faptul ca auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului pentru a obține o bază de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al afirmațiilor.

Auditorul trebuie să identifice riscurile de denaturare semnificativă și să stabilească dacă acestea există:

- c. La nivelul situațiilor financiare sau*
- d. La nivelul aserțiunilor pentru clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările de informații.*

Auditorul trebuie să determine care sunt aserțiunile relevante și clasele de tranzacții,

soldurile conturilor și prezentările de informații aferente acestora care sunt considerate semnificative.

Pentru riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul situațiilor financiare, auditorul trebuie să evalueze riscurile și:

(a) Să stabilească dacă astfel de riscuri afectează evaluarea riscurilor la nivelul aserțiunilor și

(b) Să evalueze natura și amploarea efectului lor generalizat asupra situațiilor financiare.

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

Evaluarea riscului inerent

Pentru riscurile de denaturare semnificativă identificate la nivelul aserțiunilor, auditorul trebuie să evalueze riscul inerent prin evaluarea probabilității și amplitudinii denaturării. În cadrul acestui demers, auditorul trebuie să ia în considerare modul în care și nivelul la care:

(a) Factorii de risc inerent afectează susceptibilitatea la denaturare a aserțiunilor relevante și

(b) Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare afectează evaluarea riscului inerent pentru riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.

Auditorul trebuie să determine dacă vreunul dintre riscurile de denaturare semnificativă evaluate este risc semnificativ.

Evaluarea riscului de control

Dacă auditorul planifică să testeze eficacitatea operațională a controalelor, auditorul trebuie să evalueze riscul de control. Dacă auditorul nu planifică să testeze eficacitatea operațională a controalelor, evaluarea de către auditor a riscului de control trebuie să fie de așa natură încât evaluarea riscului de denaturare semnificativă să fie aceeași ca evaluarea riscului inerent.

Auditorul trebuie să evalueze dacă probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului oferă o bază adecvată pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Dacă nu, auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului suplimentare până când sunt obținute probe de audit care să ofere o astfel de bază. La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să ia în considerare toate probele de audit obținute din procedurile de evaluare a riscului, indiferent dacă sunt coroborative sau contradictorii aserțiunilor făcute de conducere.

Tipologia riscurilor pe care auditorul le ia în calcul în etapa de planificare:

- **riscuri inerente** (generale și specifice entității auditate) - este descris drept susceptibilitatea unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o prezentare de informații de a fi denaturată într-un mod care ar putea fi semnificativ, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale aferente.
- **riscuri de control** - este descris drept riscul ca o denaturare care ar putea apărea la nivelul unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, la soldul unui cont sau la o

prezentare de informații și care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie împreună cu alte denaturări, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de controalele interne ale entității.

În literatura de specialitate sunt prezentate și:

- **riscuri de nedetectare** - riscul ca procedurile aplicate de către auditor să nu conducă la detectarea unei denaturări semnificative existente în situațiile financiare.

În cuprinsul spetei, se identifica următoarele riscuri:

- compania „BETA SA” prezintă expunere publică fiind cotate la Bursa de Valori București;
- o rotație ridicată a auditorilor financiari;
- o rotație ridicată a personalului aflat în pozițiile cheie ale companiei;
- nefinalizarea procesului de implementare a noului soft integrat;
- neadaptarea arhitecturii procedurilor de control intern la noul soft;
- experiența redusă în domeniu pentru noul director executiv, iar noul lider al Departamentului Controlling și-a desfășurat activitatea într-un alt sector;
- breșe de securitate în ceea ce privește accesarea sistemului;
- erori ale sistemului de calculație a costurilor.

2. Enumerați factorii care ar putea afecta identificarea unei valori de referință adecvate conform ISA 320. Stabiliți pragul de semnificație, dar și alte aspecte legate de materialitate conform ISA 320 pornind de la informațiile prezentate în enunț.

Astfel, un nivel ridicat al riscurilor va determina stabilirea unui prag de materialitate mai mic și invers, riscuri mici – vor determina posibilitatea alegerii unui prag de semnificație mai mare. Deși nivelul riscului inerent este mediu, raționamentul profesional trebuie să țină cont și de următoarele aspecte :

- Este primul an în care firma de audit auditează „BETA SA”, dar și prima companie din domeniul industriei producătoare de echipamente medicale, fapt care conduce la aprecierea unui risc ridicat de nedetectare.
- Problemele specificate în legătură cu aspectele de control intern indică, de asemenea, un risc ridicat de control.

Prin urmare, un nivel ridicat al riscului global, va determina luarea în considerare a unui prag scăzut de materialitate.

Conform ISA 320, *determinarea pragului de semnificație implică exercitarea raționamentului profesional. Un procent este adesea aplicat asupra unei valori de referință aleasă ca punct de plecare în determinarea pragului de semnificație pentru situațiile financiare în ansamblu. Factorii care ar putea afecta identificarea unei valori de referință adecvate includ următoarele:*

- Elementele situațiilor financiare (de exemplu, active, datorii, capital propriu, venituri, cheltuieli);
- Măsura în care există elemente asupra cărora utilizatorii situațiilor financiare ale unei anumite entități tind să își concentreze atenția (de exemplu, în sensul evaluării performanței financiare, utilizatorii ar putea avea tendința de a se concentra pe profit, venituri sau active nete);
- Natura entității, momentul în care se regăsește entitatea în ciclul său de viață, precum și

sectorul de activitate și mediul economic în care aceasta își desfășoară activitatea;

- Structura acționariatului entității și modul în care este finanțată (de exemplu, dacă o entitate este finanțată exclusiv prin împrumuturi mai degrabă decât prin capitaluri proprii, utilizatorii ar putea să pună un accent mai mare asupra activelor și pe drepturile de creanță aferente acestora decât pe câștigurile entității); și
- Volatilitatea relativă a valorii de referință.

Pe baza factorilor de mai sus, se vor identifica exemple de valori de referință (răspunsurile pot varia semnificativ). Exemple de valori de referință: total active, total datorii, total capitaluri proprii, rezultatul înainte de impozitare, rezultatul net etc.

Un alt aspect care trebuie punctat este faptul că, în exercitarea raționamentului profesional privind determinarea pragului de materialitate, nu se iau în calcul doar elementele cantitative, ci și factori calitativi. O denaturare semnificativă nu trebuie calificată astfel doar prin raportarea la un indicator, ci și prin abaterea realizată de la o prezentare adecvată a managementului referitoare la anumite evenimente în notele explicative la situațiile financiare (un exemplu în acest sens, este reprezentat de anchetarea unor membrii din conducerea executivă pentru corupție, de exemplu, sumele în discuție fiind, poate, mai mici decât pragul de semnificație, dar impactul asupra activității companiei în viitor este unul extrem de important).

În privința calculului pragului de semnificație, standardul nu prevede anumite metodologii sau algoritmi de calcul, ci lasă aceste aspecte la latitudinea raționamentului profesional.

Bazându-ne pe informațiile furnizate în studiul de caz și ținând cont de specificul activității, identificăm trei repere și calculăm volatilitatea pentru fiecare în parte:

Rata de creștere / (descreștere):

$$\text{Profit net} = (10 \text{ mil} - 7 \text{ mil}) / 7 \text{ mil} = 43\%$$

$$\text{Venituri operaționale} = (170 \text{ mil} - 160 \text{ mil}) / 160 \text{ mil} = 6,25\%$$

$$\text{Total active} = (280 \text{ mil} - 250 \text{ mil}) / 250 \text{ mil} = 12\%$$

Limitele luate în calcul, trebuie să aibă în vedere aspectele legate de raționamentul profesional (calitative și cantitative).

Profit net (5-10%); venituri operaționale (1-2%); total active (1-2%).

$$\text{Prag de semnificație} = 1\% * 170 \text{ mil} = 1.700.000 \text{ lei}$$

Justificarea nivelului de prag de semnificație ales

Pragul de semnificație a fost calculat în funcție de veniturile operaționale, deoarece acesta a fost indicatorul cel mai constant în perioada N-1 – N. Rezultatul net și totalul activelor au variat considerabil și de aceea nu au fost luate în considerare. Fiind o companie din industrie, producția vândută are relevanța cea mai ridicată – factor nefinanciar.

A fost ales nivelul minim al intervalului deoarece nivelul riscurilor identificat în etapa de analiză a riscurilor.

În cadrul misiunii se determină și eroarea tolerabilă conform cerințelor ISA 320 și raționamentului profesional: 5% din pragul de semnificație global (85.000 lei).

Sub acest nivel, considerăm că potențialele denaturări, chiar dacă au un efect repetitiv, nu ajung să fie clasificate în categoria denaturărilor semnificative și să afecteze deciziile utilizatorilor.

De asemenea, se punctează și aspectele legate de pragul funcțional de materialitate (argumentarea calculului în funcție de clase de tranzacții sau clase de solduri prin ponderi aplicate pragului global) sau 50% din pragul global ca „performance materiality”.

În funcție de cuantumul pragului de semnificație se planifică misiunea, bugetul de timp și, implicit costurile realizării misiunii de audit. Între pragul de semnificație și numărul de ore bugetate în cadrul unei misiuni este o relație invers proporțională – cu cât scade nivelul pragului de semnificație, cu atât crește timpul necesar efectuării procedurilor de audit.

Conform ISA 320, pragul de semnificație poate fi revizuit oricând pe parcursul misiunii de audit în baza unor informații suplimentare. Practic, până la momentul finalizării misiunii, pragul de semnificație poate fi modificat în funcție de raționamentul profesional.

3. Care sunt obiectivele auditului pentru secțiunea „G – Stocuri și producția în curs”?

Obiectivele auditului sunt:

1. Obținerea asigurării că stocurile sunt prezentate fidel în situațiile financiare, în conformitate cu legislația adecvată și cu standardele contabile aplicabile.
2. Obținerea asigurării că stocul înregistrat în contabilitate există în realitate și aparține clientului.
3. Obținerea asigurării că toate stocurile deținute de companie au fost incluse în stocul de la sfârșitul anului.
4. Obținerea asigurării că evaluarea stocurilor este conformă cu politicile contabile ale companiei și că aceste politici sunt aplicate consecvent.
5. Obținerea asigurării că stocul cantitativ prezentat în sold la sfârșitul anului este corect evidențiat.
6. Obținerea asigurării că a fost efectuată o separare corectă între materii prime, producția în curs și produsele finite, precum și între stocuri, achiziții și vânzări.
7. Obținerea asigurării că stocurile cu mișcare lentă, deteriorate și uzate moral au fost identificate și evaluate corespunzător.
8. Obținerea asigurării că includerea costurilor în conturile de producție în curs este fiabilă în scopul evidențierii costului stocurilor.
9. Pentru producția în curs ce implică contracte pe termen lung, obținerea asigurării că orice transferuri în contul de profit și pierdere au fost contabilizate pe baza unor estimări credibile ale veniturilor și costurilor până la finalizare.
10. Obținerea asigurării că alocarea costurilor indirecte, incluse în evaluarea stocurilor și producției în curs este rezonabilă și este realizată luând în calcul nivelul normal de activitate al companiei.
11. Obținerea asigurării că a fost constituit un provizion adecvat pentru pierderile aferente producției în curs pe termen scurt.

4. Exemplificați și descrieri testele și procedurile incluse în cadrul Planul de audit al secțiunii „Stocurile și producția în curs”

Se vor avea în vedere răspunsuri care să acopere punctele de mai jos:

1. Se revizuieste Memorandumul de planificare a auditului, Sumarul Evaluării Riscurilor și Planul de Eșantionare pentru această secțiune.
2. Evaluați caracterul adecvat al politicii contabile care tratează stocurile și producția în curs. Asigurați-vă că politica contabilă este în conformitate cu standardele contabile și legislația aplicabilă.
3. Obțineți sau întocmiți situații de referință și corelați-le cu bilanțul. Faceți distincția între materii prime și materiale consumabile, producția în curs, precum și între produse finite și mărfuri.
4. Pregătiți un comentariu în care să explicați componența soldurilor stocurilor în comparație cu anii anteriori și așteptările noastre.
5. Examinați schimbările semnificative în valorile și nivelurile stocurilor când faceți comparația cu perioada precedentă.
6. Completați raportul de participare fizică la inventariere și urmăriți dacă elementele selectate au fost corect preluate în listele finale ale stocurilor.
7. Selectați un eșantion de elemente din listele finale ale stocurilor și urmăriți corespondența lor cu listele preliminare.
8. Testați valorile prețurilor din listele finale de stocuri prin corelarea unui eșantion cu facturile de achiziție sau cu evidențele privind costurile lor.
9. Testați eventualele completări și adăugiri din listele finale ale stocurilor.
10. Verificați separarea exercițiilor financiare și revizuiți rezultatele testelor de separare efectuate asupra debitorilor și creditorilor, pentru a confirma acuratețea respectării principiului separării exercițiilor.
11. Verificați și consemnați modul în care s-a evaluat producția în curs.
12. Testați verificarea evaluării producției în curs de execuție și asigurați-vă dacă:
 - (i) Costurile materialelor sunt înregistrate în mod corect;
 - (ii) Alocarea orelor de muncă este corectă;
 - (iii) Alocarea costurilor de regie este corectă; și
 - (iv) În cazul producției pe termen lung, este corectă contabilizarea cifrei de afaceri și a profitului.
13. Analizați amploarea și implicația bunurilor în stoc, pentru care există un drept de proprietate rezervat.
14. Analizați tratamentul stocurilor cu mișcare lentă, deteriorate sau uzate moral. Examinați valoarea realizabilă netă. Asigurați-vă că ajustările pentru depreciere sunt adecvate și consecvente.
15. În cazul stocurilor deținute de terți în numele companiei, obțineți confirmări pentru valorile semnificative.
16. Dacă compania deține stocuri în numele terților, asigurați-vă că astfel de elemente sunt excluse din lista generală a stocurilor. Dacă valorile sunt semnificative, analizați confirmările primite de la terți.
17. Asigurați-vă că amploarea oricărei credibilități acordate informațiilor furnizate de un evaluator al stocurilor unui terț este explicată și justificată adecvat la dosar. Trebuie să:
 - (a) Evaluați experiența, calificările și independența persoanei/organizației care furnizează informațiile (chiar când este vorba de organizații naționale/de renume),
 - (b) va asigurați că este consemnată înțelegerea termenilor contractuali dintre organizație și client;

- (c) Documentații evaluarea dvs. generală cu privire la măsura în care informațiile furnizate pot fi considerate credibile pentru a constitui probe de audit suficiente și fiabile sau dacă este necesară o testare ulterioară.
- 18 Asigurați-vă să situațiile financiare sunt conforme cu legislația adecvată și standardele contabile aplicabile.
- 19 Stabiliți natura contractelor, de ex pe termen scurt sau pe termen lung și asigurați-vă că sunt clasificate corespunzător.

Contracte pe termen scurt

- 20 Selectați un eșantion de contracte din înregistrările contabile și discutați cu persoana responsabilă despre stadiul de execuție.
- 21 Confrunțați costurile suportate cu documentele justificative de exemplu, facturi, fișe de pontaj etc.
- 22 Revizuiți modul în care costurile indirecte au fost alocate pe contracte pentru a vă asigura că baza este rezonabilă și consecventă.
- 23 Revizuiți nivelul ajustărilor pentru a vă asigura că acestea sunt adecvate.

Contracte pe termen lung

- 24 Selectați un eșantion de contracte din înregistrările contabile și discutați cu persoana responsabilă despre stadiul de execuție.
- 25 Confrunțați sumele incluse în cifra de afaceri cu documentele justificative corespunzătoare, de exemplu certificatele inspectorilor/diriginți de șantier, supraveghetori ca reprezentând valoarea muncii efectuate.
- 26 Confrunțați costurile suportate cu documente justificative, (de exemplu, facturi, pontaje, etc.) asigurându-vă că acestea sunt alocate în mod corect între perioadele curente și viitoare.
- 27 Examinați modul în care costurile indirecte au fost alocate pe contracte pentru a vă asigura că baza este rezonabilă și consecventă.
- 28 Confrunțați sumele facturate pe contract cu registrul de vânzări și asigurați-vă că soldul/excesul de plăți este contabilizat, calculat și tratat corect.
- 29 Asigurați-vă că orice provizioane/angajamente aferente pierderilor previzibile sunt tratate corespunzător și analizați necesitatea oricărui provizion suplimentar.
- 30 Efectuați teste suplimentare/analizați domenii de testare pentru a vă asigura că au fost îndeplinite criteriile planificării și obiectivele de audit.

5. Aratați care sunt aspectele pe care considerați că Firma de Audit SRL ar trebui să le cuprindă în Raportul suplimentar adresat comitetului de audit conform Regulamentului UE 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului, din 16 aprilie 2014, privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei.

Auditorii statutari sau firmele de audit care desfășoară audituri statutare la entități de interes public înaintează un raport suplimentar comitetului de audit al entității auditate cel târziu la data înaintării raportului de audit.

Raportul suplimentar de audit adresat comitetului de audit se întocmește în scris. Raportul explică rezultatele auditului statutar desfășurat și realizează cel puțin următoarele:

- 1. include declarația de independență;

2. în cazul în care auditul a fost efectuat de o firmă de audit, raportul identifică fiecare partener-cheie de audit care a fost implicat în audit;
3. descrie natura, frecvența și măsura comunicării cu comitetul de audit sau cu organismul cu funcție echivalentă din cadrul entității auditate, organismul de conducere și organismul administrativ sau de supraveghere ale entității auditate, inclusiv datele reuniunilor organizate cu organismele respective;
4. include o descriere a sferei de aplicare și a calendarului auditului;
5. descrie metodologia utilizată, inclusiv categoriile bilanțiere care au fost verificate direct și categoriile a căror verificare s-a bazat pe testarea sistemică și de conformitate, inclusiv o explicație a eventualelor variații substanțiale ale ponderării testării de fond și de conformitate comparativ cu exercițiul precedent, chiar dacă auditul statutar al aceluși exercițiu a fost efectuat de alți auditori statutari sau de alte firme de audit;
6. comunică pragul cantitativ de semnificație aplicat la efectuarea auditului statutar pentru situațiile financiare per ansamblu și, după caz, pragul sau pragurile de semnificație pentru anumite categorii de tranzacții, solduri contabile sau divulgări, și informează cu privire la factorii calitativi care au fost avuți în vedere la stabilirea pragului de semnificație;
7. raportează cu privire la orice deficiențe semnificative din situațiile financiare ale entității auditate sau, în cazul situațiilor financiare consolidate, din sistemul de control financiar intern al societății-mamă și/sau din sistemul contabil. Pentru fiecare deficiență semnificativă, raportul suplimentar indică dacă deficiența în cauză a fost sau nu rezolvată de conducere; (se dezvoltă conform riscurilor din enunț)
8. raportează orice probleme importante care implică nerespectarea reală sau presupusă a actelor cu putere de lege și a actelor administrative sau a statutului care au fost identificate în cursul auditului, în măsura în care sunt considerate relevante pentru a permite comitetului de audit să își îndeplinească sarcinile;
9. precizează dacă entitatea auditată a furnizat toate explicațiile și documentele solicitate;
10. raportează:
 - (i) orice dificultăți importante, dacă există, întâlnite în cursul auditului;
 - (ii) aspecte importante, dacă există, care reies din auditul statutar și care au fost discutate sau care au făcut obiectul corespondenței cu conducerea; și
 - (iii) alte aspecte, dacă există, care reies din auditul statutar și care, în opinia profesională a auditorului, sunt semnificative pentru supravegherea procesului de raportare financiară.

Subiectul 7 REZOLVARE

1. Ce reprezintă pragul de semnificație și care sunt factorii care ar putea afecta identificarea unei valori de referință adecvate, conform cu ISA 200 – *Obiectivele generale ale auditorului și independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit precum și cu ISA 320 – Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit?*

Conform ISA 200 – *Obiectivele generale ale auditorului și independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit* dar și ISA 320 – *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, pragul de semnificație este aplicat de către auditor atât în planificarea și efectuarea auditului, cât și în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și al denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare. În general,

denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea ar putea influența, individual sau cumulativ, deciziile economice ale utilizatorilor luate în baza situațiilor financiare. Raționamentele privind pragul de semnificație se realizează luând în considerare circumstanțele și sunt afectate de percepția auditorului cu privire la nevoile de informații financiare ale utilizatorilor situațiilor financiare și de mărimea sau natura denaturării ori de o combinație între cele două.

Conceptul de prag de semnificație este aplicat de auditor atât în planificarea și desfășurarea auditului, cât și în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și al denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare și în formarea opiniei din raportul auditorului. Pragul de semnificație determinat în momentul planificării auditului nu stabilește neapărat o valoare sub care denaturările necorectate, individual sau cumulativ, vor fi evaluate întotdeauna ca fiind nesemnificative.

Factorii care ar putea afecta identificarea unui etalon adecvat includ următoarele:

- Elementele situațiilor financiare (de exemplu, active, datorii, capital propriu, venituri, cheltuieli);
- Măsura în care există elemente asupra cărora utilizatorii situațiilor financiare ale unei anumite entități tind să își concentreze atenția (de exemplu, în scopul evaluării performanței financiare, utilizatorii ar putea avea tendința să se concentreze pe profit, venituri sau active nete);
- Natura entității, momentul în care se regăsește entitatea în ciclul său de viață și sectorul de activitate și mediul economic în care aceasta își desfășoară activitatea;
- Structura acționariatului entității și modul în care este finanțată (de exemplu, dacă o entitate este finanțată exclusiv prin împrumuturi mai degrabă decât prin capitaluri proprii, utilizatorii ar putea să pună un accent mai mare asupra activelor și pe drepturile de creanță aferente acestora decât pe câștigurile entității);
- Volatilitatea relativă a valorii de referință.

2. Calculați pragul de semnificație pentru situațiile financiare, în ansamblu, aferente exercițiului financiar din 20X2!

Determinarea pragului de semnificație:

- a) Alegerea bazei de referință, pe baza interesului utilizatorilor, naturii entității, structurii acționariatului și volatilității:

$$\text{Variația relativă a Activelor totale} = (\text{Activelor totale}_{20X2} - \text{Activelor totale}_{20X1}) / \text{Activelor totale}_{20X1} * 100 = (14.400.000 - 12.900.000) / 12.900.000 * 100 = 1.500.000 / 12.900.000 * 100 = 11,628\%$$

$$\text{Variația relativă a Cifrei de afaceri} = (\text{Cifra de afaceri}_{20X2} - \text{Cifra de afaceri}_{20X1}) / \text{Cifra de afaceri}_{20X1} * 100 = (11.000.000 - 18.500.000) / 18.500.000 * 100 = -7.500.000 / 18.500.000 * 100 = -40,541\%$$

$$\text{Variația relativă a Profitului înainte de impozitare} = (\text{Profit înainte de impozitare}_{20X2} - \text{Profit înainte de impozitare}_{20X1}) / \text{Profit înainte de impozitare}_{20X1} * 100 = (2.900.000 - 3.900.000) / 3.900.000 * 100 = -1.000.000 / 3.900.000 * 100 = -25,641\%$$

Variația cea mai mare (chiar dacă în sens negativ) o prezintă Cifra de afaceri și va fi aleasă ca bază de referință.

- b) Calcul limite prag de semnificație:

Limită inferioară prag de semnificație pe baza *Cifrei de afaceri 20X2* = $1\% * 11.000.000 = 110.000$ lei

Limită superioară prag de semnificație pe baza *Cifrei de afaceri 20X2* = $2\% * 11.000.000 = 220.000$ lei

c) Calculul pragului de semnificație în ansamblu aferent exercițiului financiar din 20X2:
Întrucât pentru dumneavoastră este un prima dată când auditați această entitate și pe baza riscurilor identificate, veți considera pragul de semnificație pe baza limitei inferioare a *Cifrei de afaceri 20X2* = 110.000 lei

3. Justificați raționamentul utilizat pentru alegerea valorii de referință, dar și pentru nivelul calculat al pragului de semnificație!

Alegerea valorii de referință: pe baza variației relative a celor trei indicatori considerați în calculul pragului de semnificație se poate aprecia că cea mai mare volatilitate a avut-o Cifra de afaceri (-40,541%).

De asemenea, principalii utilizatori interesați de informațiile din situațiile financiare sunt cei 9 acționari majoritari, care fac parte și din Consiliul de Administrație, iar remunerarea acestora se face și în funcție de cifra de afaceri. Astfel, pe baza raționamentului profesional și având în vedere și condițiile pandemice care au afectat piața de profil, se va alege Cifra de afaceri drept bază de calcul a pragului de semnificație.

Calculul pragului de semnificație ca valoarea punctuală de 110.000 lei (ca limită inferioară de 2% din Cifra de afaceri) este justificată astfel: firma este auditată pentru prima dată de către auditor, iar pe baza informațiilor din raportul de audit precedent (care conține o opinie modificată, adică cu rezerve),

dar și pentru faptul că vi s-a adus la cunoștință faptul că entitatea auditată prezintă un risc de inerent și de control ridicat, pentru asigurarea unui risc de nedetectare redus se impune utilizarea unui prag de semnificație redus, tocmai pentru a testa cât mai multe elemente sau tranzacții.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND CONTROLUL CALITĂȚII (ISQC) 1, CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU FIRMELE CARE EFECTUEAZĂ AUDITURI ȘI REVIZUIRI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE, PRECUM ȘI ALTE MISIUNI DE ASIGURARE ȘI SERVICII CONEXE

Subiectul 1 REZOLVARE

1. Enunțați cerințele ISQM1 referitoare la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice, precum și aspectele prezentate în cadrul materialelor privind aplicarea în legătură cu acest aspect?

Cerințele ISQM 1

Firma trebuie să stabilească următoarele obiective referitoare la calitate care tratează acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice:

(a) Raționamentele firmei pentru a decide dacă să accepte sau să continue o relație cu un client sau o misiune specifică sunt adecvate în baza:

- (i) Informațiilor obținute cu privire la natura și circumstanțele misiunii și integritatea și valorile etice ale clientului (inclusiv conducerea acestuia și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta), care sunt suficiente pentru a susține acele raționamente; și*
- (ii) Capacității firmei de a efectua misiunea în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile.*

(b) Prioritățile financiare și operaționale ale firmei nu conduc la raționamente inadecvate cu privire la acceptarea sau continuarea unei relații cu un client sau a unei misiuni specifice.

Aspectele prevăzute în materialele privind aplicarea

Informațiile obținute despre natura și circumstanțele misiunii pot include:

- Industria în care operează entitatea pentru care se efectuează misiunea și factorii de reglementare relevanți;*
- Natura entității, de exemplu, operațiunile sale, structura organizatorică, forma de proprietate și guvernanta, modelul de afaceri și modul în care este finanțată; și*
- Natura subiectului implicit și criteriile aplicabile, de exemplu, în cazul raportării integrate:
 - o Subiectul implicit poate include informații sociale, de mediu sau de sănătate și siguranță; și*
 - o Criteriile aplicabile pot fi parametri de performanță stabiliți de un organism profesional recunoscut.**

Informațiile obținute pentru a sprijini raționamentele firmei cu privire la integritatea și valorile etice ale clientului pot include identitatea și reputația profesională ale principalilor proprietari ai clientului, ale personalului-cheie din conducere și ale persoanelor responsabile cu guvernanta.

Firma poate obține informațiile dintr-o varietate de surse interne și externe, inclusiv:

- În cazul unui client existent, informații din misiunile curente sau anterioare, după caz, sau interviuri ale altor membri ai personalului care au efectuat misiuni pentru client.
- În cazul unui client nou, interviuri ale actualilor sau foștilor furnizori de servicii profesionale de contabilitate ai clientului, în conformitate cu cerințele etice relevante.
- Discuții cu terțe părți, precum bănci, consilieri juridici și firme din același domeniu.
- Cercetarea antecedentelor în bazele de date relevante (care ar putea reprezenta resurse intelectuale). În unele cazuri, firma ar putea folosi un furnizor de servicii pentru cercetarea antecedentelor.

Informațiile obținute în cadrul procesului de acceptare și continuare al firmei ar putea fi adesea relevante și pentru echipa misiunii atunci când aceasta planifică și efectuează misiunea. Standardele profesionale pot impune în mod specific echipei misiunii să obțină sau să ia în considerare astfel de informații. De exemplu, ISA 220 îi impune partenerului de misiune să ia în considerare informațiile obținute în procesul de acceptare și continuare atunci când planifică și efectuează misiunea de audit.

Standardele profesionale sau cerințele legale și de reglementare aplicabile pot include prevederi specifice care trebuie tratate înainte de acceptarea sau continuarea relației cu un client ori a unei misiuni specifice și pot, de asemenea, să îi impună firmei să intervieveză firma actuală sau precedentă atunci când acceptă o misiune. De exemplu, dacă s-au schimbat auditorii, ISA 300 îi impune auditorului ca, înainte de a demara un audit inițial, să comunice cu auditorul precedent în conformitate cu cerințele etice relevante. Codul IESBA include, de asemenea, cerințe pentru luarea în considerare a conflictelor de interese la acceptarea sau continuarea unei relații cu un client sau a unei misiuni specifice și pentru comunicarea cu firma existentă sau precedentă atunci când acceptă o misiune care este un audit sau o revizuire a situațiilor financiare.

Capacitatea firmei de a efectua misiunea

Capacitatea firmei de a efectua misiunea în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile poate fi afectată de:

- Disponibilitatea resurselor adecvate pentru efectuarea misiunii;
- Accesul la informațiile necesare pentru efectuarea misiunii sau la persoanele care furnizează astfel de informații; și
- Măsura în care firma și echipa misiunii își pot îndeplini responsabilitățile legate de cerințele etice relevante.

Exemple de factori pe care firma i-ar putea lua în considerare atunci când determină dacă sunt disponibile resurse adecvate pentru efectuarea misiunii

- Circumstanțele misiunii și termenul de raportare.
- Disponibilitatea unor persoane cu competența și capacitățile corespunzătoare, inclusiv suficient timp, pentru efectuarea misiunii. Aceasta include existența unor:
 - o Persoane care să-și asume responsabilitatea generală pentru coordonarea și supervizarea misiunii;
 - o Persoane care dispun de cunoștințe referitoare la domeniul de activitate relevant sau subiectul implicit sau la criteriile care vor fi aplicate la întocmirea

informațiilor specifice și de experiență în ceea ce privește cerințele de reglementare sau de raportare relevante; și

o Persoane care să efectueze procedurile de audit asupra informațiilor financiare ale unei componente în scopul auditului situațiilor financiare ale grupului.

- *Disponibilitatea experților, dacă sunt necesari.*
- *Dacă este necesară revizuirea calității misiunii, disponibilitatea unei persoane care să îndeplinească criteriile de eligibilitate din ISQM 2.*
- *Necesitatea unor resurse tehnologice, de exemplu, a unor aplicații IT care să permită echipei misiunii să efectueze proceduri asupra datelor informatice ale entității.*
- *Necesitatea unor resurse intelectuale, de exemplu, o metodologie, ghiduri aferente domeniului sau subiectului specific, ori accesul la sursele de informații.*

Prioritățile financiare și operaționale ale firmei

Prioritățile financiare se pot concentra pe rentabilitatea firmei, iar onorariile obținute pentru efectuarea misiunilor afectează resursele financiare ale firmei. Prioritățile operaționale ar putea include chestiuni de interes strategic, cum ar fi creșterea cotei de piață a firmei, specializarea pe un domeniu sau oferirea unor noi servicii. Ar putea exista circumstanțe în care firma este mulțumită de onorariul convenit pentru o misiune, dar nu este adecvat ca aceasta să accepte sau să continue misiunea sau relația cu clientul (de exemplu, în cazul unui client lipsit de integritate sau de valori etice).

Ar putea exista alte circumstanțe în care onorariul convenit pentru o misiune nu este suficient având în vedere natura și circumstanțele misiunii și ar putea diminua capacitatea firmei de a efectua misiunea în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile.

Codul IESBA tratează onorariile și alte tipuri de remunerare, inclusiv circumstanțele care ar putea genera o amenințare la adresa conformității cu principiul fundamental al competenței profesionale și atenției cuvenite dacă onorariul convenit pentru o misiune este prea scăzut.

2. Din perspectiva realizării unui audit de calitate, poate fi inadecvată atitudinea clientului neacceptare a majorării onorariului de audit propuse? Menționați aspectele care trebuie avute în vedere în stabilirea gradului de integritate al unui client de audit.

Dacă nu este acoperit bugetul misiunii în urma estimărilor, acest aspect poate fi o amenințare la adresa asigurării unei calități adecvate a misiunii. Se analizează riscurile și bugetele, iar acolo unde nu poate fi planificat un audit conform cerințelor ISA se poate lua în discuție retragerea din misiune.

Exemple de factori care ar putea afecta natura și amploarea informațiilor obținute cu privire la integritatea și valorile etice ale clientului:

- *Natura entității pentru care se efectuează misiunea, inclusiv complexitatea structurii acționariatului și a conducerii acesteia.*
- *Natura activităților clientului, inclusiv practicile de afaceri ale acestuia.*
- *Informațiile referitoare la atitudinea principalilor proprietari ai clientului, la cea a personalului-cheie din conducere și la cea a persoanelor responsabile cu guvernarea clientului în ceea ce privește aspecte precum interpretarea agresivă a standardelor de contabilitate și mediul de control intern.*

- Dacă clientul este preocupat în mod exagerat de menținerea onorariilor firmei la un nivel cât mai scăzut posibil.
- Informațiile care indică o limitare a ariei de aplicare a activității impusă de client.
- Informațiile care indică faptul că un client ar putea fi implicat în activități de spălare a banilor sau în alte infracțiuni.
- Motivele pentru care s-a propus contractarea unei alte firme în locul firmei contractate anterior.
- Identitatea și reputația profesională ale părților afiliate.

3. Considerați că ar trebui acceptată misiunea propusă privind auditul grupului multinațional din domeniul transportului aerian de pasageri și construcției aeronautice? Argumentați răspunsul prin referire la Codul Etic și cerințele ISQM1.

Apare problema competențelor profesionale adecvate pe care firma de audit GAMA Audit SRL nu le deține pentru a putea oferi servicii de calitate în domeniul aeronautic. Poate fi luată în discuție angajarea/colaborarea cu experți externi, dar trebuie analizate în conexiune cu bugetele misiunii. Un risc major este faptul că la nivelul întregii firme de audit nu se regăsesc competențe, deci este dificil de asigurat resurse umane pe toate palierele într-un timp atât de scurt.

ISA 220 tratează responsabilitatea partenerului de misiune de a determina dacă membrii echipei misiunii și orice experți externi ai auditorului și auditori interni care furnizează asistență directă ce nu fac parte din echipa misiunii au, împreună, competența și capacitățile adecvate, inclusiv suficient timp, pentru efectuarea misiunii. ISA 600 detaliază cum trebuie aplicat ISA 220 (revizuit) în legătură cu auditul situațiilor financiare ale unui grup. Răspunsurile proiectate și implementate de firmă pentru a trata competența și abilitățile membrilor echipei misiunii desemnați pentru misiunea respectivă pot include politici sau proceduri care tratează:

- *Informațiile care ar putea fi obținute de partenerul de misiune și factorii care trebuie avuți în vedere atunci când se determină dacă membrii echipei misiunii desemnați pentru misiunea respectivă, inclusiv cei desemnați de rețeaua firmei, de o altă firmă din rețea sau de un furnizor de servicii, au competența și capacitățile necesare pentru a efectua misiunea.*
- *Modul în care ar putea fi rezolvate preocupările legate de competența și capacitățile membrilor echipei misiunii, în special cei desemnați de rețeaua firmei, de o altă firmă din rețea sau de un furnizor de servicii.*

4. Prezentați două tipuri de controale ce ar trebui să fie elaborate și implementate de firma de audit pentru a îmbunătăți aspectele legate de comunicare.

Obținerea, generarea sau comunicarea informațiilor este, de regulă, un proces continuu care implică întregul personal și cuprinde diseminarea informațiilor în cadrul firmei și în exterior. Informațiile și comunicarea au caracter generalizat la nivelul tuturor componentelor sistemului de management al calității.

Sistemul informațional poate include utilizarea unor elemente manuale sau de IT, ceea ce afectează maniera în care informațiile sunt identificate, colectate, procesate, păstrate și comunicate. Procedurile pentru identificarea, colectarea, procesarea, păstrarea și comunicarea

informațiilor pot fi îndeplinite prin aplicații IT și în unele cazuri pot fi integrate în răspunsurile firmei pentru alte componente. În plus, evidențele fizice ar putea fi înlocuite sau completate de evidențe digitale.

Firma poate recunoaște și consolida responsabilitatea personalului și a echipelor misiunilor de a face schimb de informații cu firma și reciproc, prin stabilirea unor canale de comunicare în vederea facilitării comunicării la nivelul firmei.

1. Modalitatea de administrare a e-mail-urilor intrate primite de personalul angajat – redirecționarea către personalul misiunii
2. Verificarea calendarelor de raportare cel puțin o dată pe săptămână de către partenerul misiunii

Subiectul 2 REZOLVARE

1. Ce politici și proceduri care să faciliteze menținerea obiectivității persoanei care efectuează controlul de calitate al misiunii trebuie să stabilească Best Practice Audit SRL?

Best Practice Audit SRL trebuie să stabilească politici și proceduri care să faciliteze menținerea obiectivității persoanei care efectuează controlul de calitate al misiunii.

Prin urmare, astfel de politici și proceduri garantează faptul că persoana care efectuează controlul de calitate al misiunii:

- nu va fi selectată de către partenerul de misiune, în măsura în care acest lucru este posibil;
- nu va participa în alt mod la misiune pe parcursul perioadei de revizuire;
- nu va lua decizii în numele echipei misiunii; și
- nu intră sub incidența altor considerente speciale care i-ar putea afecta obiectivitatea.

2. Acceptați calitatea de partener responsabil cu revizuirea calității pentru misiunea de audit statutar de la Entity SA? Justificați răspunsul prin referire la cerințele ISQM 1 Standardul Internațional privind Managementul Calității („ISQM 1”).

Da, din perspectiva deținerii calificărilor adecvate și experienței corespunzătoare pentru eligibilitatea în rândul persoanelor care efectuează revizuirea calității misiunii puteți accepta calitatea de partener cu revizuirea calității. Dar în ceea ce privește revizuirea calității misiunii de audit statutar realizat la Entity SA, acest lucru nu este posibil datorită unei posibile lipse a obiectivității (în România biserica are o importanță aparte și generează relații speciale cum este cea de naș-fin) și, prin urmare, trebuie refuzată calitatea și informat directorul Best Practice Audit SRL.

În acest sens sunt foarte clare prevederile ISQM 1 (510.10 A8): *Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea activității membrului echipei de audit de către un partener de revizuire adecvat.*

Prin urmare, trebuie identificată o soluție de către directorul Best Practice Audit SRL, în sensul numirii altei persoane pentru realizarea revizuirii calității aferente misiunii de audit statutar realizat la Entity SA.

3. Există încălcări ale Codului Etic din partea echipei de audit statutar desemnată pentru Listed SA?

Firma sau un membru al echipei de asigurare nu trebuie să accepte cadouri și ospitalitate din partea unui client de asigurare, cu excepția cazului în care valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.

În acest caz trebuie investigat, inclusiv disciplinar, raportat la înțelegerea de către membrii echipei de audit a prevederilor *Codului etic pentru profesioniștii contabili emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili („Codul IESBA”)*, modul în care s-a derulat misiunea de audit, respectiv emiterea unei opinii de audit inadecvate, deoarece acordarea/primirea de cadouri și ospitalitate este apreciată ca având intenția de a influența în mod inadecvat comportamentul, chiar dacă valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.

Primirea de cadouri și ospitalitate reprezintă o amenințare la adresa independenței auditorului financiar.

În secțiunea „Cadouri și ospitalitate” aplicabilă misiunilor de audit este prevăzut (C420.3): *O firmă, o firmă din rețea sau un membru al echipei de audit nu trebuie să accepte cadouri și ospitalitate din partea unui client de audit, cu excepția cazului în care valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.*

Prin urmare, pe lângă investigațiile interne, Best Practice Audit SRL va urmări modul în care să deconteze costurile de cazare și/sau masă, respectiv să aprecieze dacă valoarea cadourilor permise reprezintă o practică generală a Listed SA cu partenerii săi, respectiv dacă valoarea cadourilor se încadrează sub nivelul valoric al pragului stabilit prin politicile și procedurile interne.

4. Ce înțelegeți prin scepticism profesional conform cerințelor *ISQM 1 Standardul Internațional privind Managementul Calității*) („ISQM 1”)?

În conformitate cu standardele privind misiunile de audit, revizuire sau alte misiuni de asigurare, inclusiv cele emise de IAASB, profesioniștii contabili cu drept de practică sunt obligați să își exercite scepticismul profesional atunci când planifică și desfășoară misiuni de audit, de revizuire și alte misiuni de asigurare.

Auditorul trebuie să planifice și să efectueze un audit cu scepticism profesional, recunoscând faptul că pot exista circumstanțe care pot determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare.

Scepticismul profesional presupune, de exemplu, atenția față de:

- probele de audit care contrazic alte probe de audit obținute.
- informațiile care pun la îndoială credibilitatea documentelor și răspunsurile la interviuri care vor fi folosite ca probe de audit.
- condițiile care ar putea indica o posibilă fraudă.
- circumstanțele care sugerează necesitatea efectuării de proceduri de audit în plus față de cele prevăzute de ISA-uri.

Menținerea scepticismului profesional pe parcursul auditului este necesară pentru ca auditorul să poată, de exemplu, reduce riscul privind:

- nesesizarea unor circumstanțe neobișnuite.
- generalizarea excesivă în momentul formulării concluziilor pe baza observațiilor de audit.
- folosirea unor ipoteze necorespunzătoare în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit și în evaluarea rezultatelor acestora.

Scepticismul profesional este necesar pentru evaluarea critică a probelor de audit. Scepticismul profesional include punerea la îndoială a probelor de audit contradictorii și a credibilității documentelor și răspunsurilor la interviuri și a altor informații obținute de la conducere și de la persoanele responsabile cu guvernarea. Acesta mai presupune și luarea în considerare a suficienței și gradului de adecvare ale probelor de audit obținute în circumstanțele date, de exemplu, în cazul în care au existat factori de risc de fraudă și un singur document, cu o natură susceptibilă de fraudă, este singura dovadă care stă la baza unei valori semnificative la nivelul situațiilor financiare.

Auditorul poate accepta registre și documente ca fiind autentice, cu excepția cazului în care el are motive să creadă contrariul. Cu toate acestea, auditorul trebuie să analizeze credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate ca probe de audit. În cazul în care există îndoieli cu privire la credibilitatea informațiilor sau indicii cu privire la posibile fraude (de exemplu, când condițiile identificate pe parcursul auditului îl determină pe auditor să creadă că un document ar putea să nu fie autentic sau că termenele unui document ar fi putut fi falsificate), ISA-urile impun auditorului să facă investigații suplimentare și să determine ce modificări sau completări la procedurile de audit sunt necesare pentru a rezolva acel aspect. Nu se poate aștepta ca auditorul să nu țină seama de experiența anterioară cu privire la onestitatea și integritatea conducerii entității și a persoanelor responsabile cu guvernarea. Cu toate acestea, convingerea că membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernarea acționează cu onestitate și integritate nu îl exonerează pe auditor de necesitatea menținerii scepticismului profesional și nu îi permit auditorului să fie mulțumit de probe de audit mai puțin convingătoare în obținerea unei asigurări rezonabile.

5. În ce condiții poate accepta Best Practice Audit SRL să pună la dispoziția clientului documentația cu privire la modul în care a fost cuantificat provizionul privind beneficiile angajaților după pensionare în cadrul contractului colectiv de muncă?

Documentația misiunii este proprietatea firmei, exceptând cazul în care este specificat contrariul în legislație sau reglementări. Best Practice Audit SRL are posibilitatea de a pune la dispoziția clientului, din propria inițiativă, fragmente sau extrase din documentația misiunii, cu condiția ca o astfel de divulgare să nu afecteze validitatea activității desfășurate sau, în cazul misiunilor de asigurare, independența firmei sau a personalului acesteia. Calculele realizate cu privire la estimarea provizionului privind beneficiile angajaților după pensionare poate fi pus la dispoziția clientului, fiindu-i utilă, probabil, și dintr-o nouă re poziționare cu privire la constituirea unui asemenea tip de provizion pentru anul în curs.

Din perspectiva validității și probațiunii posibile, stocarea pe un server exclusiv la sediul firmei prezintă riscuri mari de pierdere a informațiilor, fapt pentru care se impune propunerea adresată directorului Best Practice SRL de sporire a siguranței datelor sub aspectul riscului de pierdere, cât și al confidențialității acestora.

Subiectul 3 REZOLVARE

1. În cadrul întâlnirii cu conducerea firmei, prezentați care sunt responsabilitățile acesteia privind calitatea în cadrul firmei și elementele unui sistem de management al calității conform cerințelor ISQM 1.

Conform ISQM 1 Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirile ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe („ISQM 1”), firma de audit trebuie să atribuie:

- (a) Responsabilitatea și răspunderea finale pentru sistemul de management al calității directorului executiv al firmei sau partnerului de conducere al firmei (sau echivalentului acestuia) ori, după caz, consiliului director al partenerilor (sau echivalentului acestuia),
- (b) Responsabilitatea operațională pentru sistemul de management al calității,
- (c) Responsabilitatea operațională pentru aspecte specifice ale sistemului de management al calității, inclusiv: (i) conformitatea cu cerințele privind independența și (ii) procesul de monitorizare și remediere.

Un sistem de management al calității funcționează într-o manieră continuă și repetitivă și răspunde modificărilor survenite în natura și circumstanțele firmei și ale misiunilor sale. De asemenea, un astfel de sistem nu funcționează liniar. Totuși, în sensul ISQM 1, un sistem de management al calității tratează următoarele opt componente:

- (a) Procesul de evaluare a riscurilor din cadrul firmei,
- (b) Guvernanța și conducerea,
- (c) Cerințele etice relevante,
- (d) Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice,
- (e) Efectuarea misiunilor,
- (f) Resursele,
- (g) Informațiile și comunicarea și
- (h) Procesul de monitorizare și remediere.

ISQM 1 îi impune firmei să aplice o abordare bazată pe riscuri pentru proiectarea, implementarea și funcționarea componentelor sistemului de management al calității într-o manieră interconectată și coordonată, astfel încât firma să gestioneze proactiv calitatea misiunilor pe care le efectuează.

Abordarea bazată pe riscuri este integrată în cerințele ISQM 1 prin:

(a) Stabilirea obiectivelor referitoare la calitate. Obiectivele referitoare la calitate stabilite de firmă constau în obiective legate de componentele sistemului de management al calității care trebuie îndeplinite de firmă. Aceasta trebuie să stabilească obiectivele referitoare la calitate specificate de ISQM 1 și orice obiective suplimentare referitoare la calitate considerate necesare de către firmă pentru îndeplinirea obiectivelor sistemului de management al calității.

(b) Identificarea și evaluarea riscurilor la adresa îndeplinirii obiectivelor referitoare la calitate (denumite în prezentul standard riscuri la adresa calității). Firma trebuie să identifice și să evalueze riscurile la adresa calității pentru a furniza o bază pentru proiectarea și implementarea răspunsurilor.

(c) Proiectarea și implementarea răspunsurilor pentru tratarea riscurilor la adresa calității. Natura, plasarea în timp și amplexarea răspunsurilor firmei pentru tratarea riscurilor la adresa calității se bazează pe, și răspund la, evaluările de risc la adresa calității.

2. Prezentăți aspectele referitoare la resursele umane menționate de ISQM 1.

Conform ISQM 1, *membrii personalului sunt angajați, pregătiți profesional și păstrați în cadrul firmei și dispun de competența și capacitățile necesare pentru:*

(i) A efectua consecvent misiuni de calitate, ceea ce include deținerea cunoștințelor sau a experienței relevante pentru misiunile efectuate de firmă sau

(ii) A efectua activități sau a îndeplini responsabilități în legătură cu funcționarea sistemului de management al calității din cadrul firmei.

Personalul demonstrează un angajament față de calitate prin acțiunile și comportamentele sale, iar în urma unei evaluări periodice efectuate, al compensațiilor, promovării sau altor stimulente, este penalizat sau recompensat.

Personalul este suplimentat din surse externe (adică rețeaua, o altă firmă din cadrul unei rețele sau un furnizor de servicii) atunci când firma nu dispune de personal suficient sau adecvat pentru a permite funcționarea sistemului de management al calității din cadrul firmei sau efectuarea misiunilor.

Pentru fiecare misiune sunt desemnați membri ai echipei misiunii, inclusiv un partener de misiune, care au competența și capacitățile adecvate, și le este alocat inclusiv suficient timp, pentru a efectua în mod consecvent misiuni de calitate.

Pentru efectuarea activităților din cadrul sistemului de management al calității sunt desemnate persoane care au competența și capacitățile necesare, inclusiv suficient timp, pentru a efectua aceste activități.

3. Propuneți măsuri pentru continuarea relațiilor cu clienții.

Conform ISQM 1, firma de audit trebuie să stabilească următoarele obiective referitoare la calitate care tratează acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice:

(a) Raționamentele firmei pentru a decide dacă să accepte sau să continue o relație cu un client sau o misiune specifică sunt adecvate în baza:

(i) Informațiilor obținute cu privire la natura și circumstanțele misiunii și integritatea și valorile etice ale clientului (inclusiv conducerea acestuia și, după caz, persoanele responsabile cu guvernarea), care sunt suficiente pentru a susține acele raționamente și

(ii) Capacității firmei de a efectua misiunea în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile.

(b) Prioritățile financiare și operaționale ale firmei nu conduc la raționamente inadecvate cu privire la acceptarea sau continuarea unei relații cu un client sau a unei misiuni specifice.

Informațiile obținute despre natura și circumstanțele misiunii pot include:

- *Industria în care operează entitatea pentru care se efectuează misiunea și factorii de reglementare relevanți,*
- *Natura entității, de exemplu, operațiunile sale, structura organizatorică, forma de proprietate și guvernanta, modelul de afaceri și modul în care este finanțată și*
- *Natura subiectului implicit și criteriile aplicabile, de exemplu, în cazul raportării integrate:*
 - o *Subiectul implicit poate include informații sociale, de mediu sau de sănătate și siguranță și*
 - o *Criteriile aplicabile pot fi parametri de performanță stabiliți de un organism profesional recunoscut.*

Capacitatea firmei de a efectua misiunea în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile poate fi afectată de:

- *Disponibilitatea resurselor adecvate pentru efectuarea misiunii,*
- *Accesul la informațiile necesare pentru efectuarea misiunii sau la persoanele care furnizează astfel de informații și*
- *Măsura în care firma și echipa misiunii își pot îndeplini responsabilitățile legate de cerințele etice relevante.*

Nu în ultimul rând, pentru a decide dacă să continue relația cu clientul trebuie avute în vedere problemele semnificative apărute pe parcursul misiunii actuale sau al unor misiuni anterioare și consecințele acestora asupra continuării relației cu clientul. De exemplu, este posibil ca un client să fi început deja să își extindă operațiunile de afaceri într-un domeniu în care firma nu deține competența necesară.

4. Prezența aspecte referitoare la desemnarea membrilor echipelor misiunilor conform ISQM 1

Membrii echipelor misiunilor pot fi desemnați pentru misiuni de către:

- *Firmă, inclusiv desemnarea personalului de la un centru de prestare de servicii din cadrul firmei.*
- *Rețeaua firmei sau o altă firmă din rețea, atunci când firma utilizează persoane din rețeaua firmei sau dintr-o altă firmă din rețea pentru a efectua proceduri în cadrul misiunii (de exemplu, auditorul unei componente sau un centru de prestare de servicii din cadrul rețelei sau al unei alte firme din rețea).*
- *Un furnizor de servicii, atunci când firma utilizează persoane de la un furnizor de servicii pentru efectuarea unor proceduri în cadrul misiunii (de exemplu, auditorul unei componente de la o firmă care nu face parte din rețeaua firmei în cauză).*

Răspunsurile proiectate și implementate de firmă pentru a trata competența și capacitățile membrilor echipei misiunii desemnați pentru misiunea respectivă pot include politici sau proceduri care tratează:

- *Informațiile care ar putea fi obținute de partenerul de misiune și factorii care trebuie avuți în vedere atunci când se determină dacă membrii echipei misiunii desemnați pentru misiunea respectivă, inclusiv cei desemnați de rețeaua firmei, de o altă firmă din rețea sau de un furnizor de servicii, au competența și capacitățile necesare pentru a efectua misiunea.*

• Modul în care ar putea fi rezolvate preocupările legate de competența și capacitățile membrilor echipei misiunii, în special cei desemnați de rețeaua firmei, de o altă firmă din rețea sau de un furnizor de servicii.

Subiect 4 REZOLVARE

1. Tipul amenințării conform Codului Etic, la adresa independenței

În acest caz există o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare. Este situația în care o rudă imediată a unui membru al echipei de audit este angajată într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra poziției financiare, performanței financiare sau fluxurilor de trezorerie ale clientului.

2. Măsurile de protecție care se impun

Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.

O persoană nu trebuie să participe în calitate de membru al echipei de audit atunci când oricare dintre rudele sale imediate:

- (a) Este un director sau un responsabil al clientului de audit;
- (b) Este un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie; sau
- (c) A ocupat o astfel de poziție în orice perioadă acoperită de misiune sau de situațiile financiare.

În acest caz, soția unui membru din echipa misiunii este în ipostaza descrisă ca fiind soție (rudă imediată) având calitatea, la societatea ACCENT S.A. de director economic, postură din care poate influența situațiile financiare asupra cărora firma de audit va exprima o opinie.

3. Responsabilitatea membrului echipei de audit

Angajații firmei trebuie să consulte politicile și procedurile firmei dacă sunt conștienți de existența unei relații personale sau de familie între un director sau un responsabil al clientului de audit sau un angajat al clientului de audit aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Asigurarea calității misiunii de audit nu se poate asigura dacă nu sunt întreprinse măsuri pentru asigurarea independenței chiar și de către simpli membri ai echipei misiunii.

4. Responsabilitățile partenerului de misiune, privind asigurarea calității misiunii

4.1. Privind respectarea independenței ca principiu etic fundamental

Rolul partenerului de misiune în asigurarea calității misiunii poate fi definit prin următoarele elemente:

a. Cerințe etice relevante, inclusiv cele legate de independență

Partenerul de misiune trebuie să înțeleagă cerințele etice relevante, inclusive cele legate de independență, care sunt aplicabile având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit.

Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea că ceilalți membri ai echipei misiunii au fost informați cu privire la cerințele etice relevante care sunt aplicabile, având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit, precum și cu privire la politicile sau procedurile aferente firmei, inclusiv cele care abordează:

(a) Identificarea, evaluarea și tratarea amenințărilor la adresa conformității cu cerințele etice relevante, inclusiv cele legate de independență,

(b) Circumstanțele care pot conduce la o încălcare a cerințelor etice relevante, inclusiv a celor legate de independență, și responsabilitățile membrilor echipei misiunii atunci când aceștia devin conștienți de respectivele încălcări și

(c) Responsabilitățile membrilor echipei misiunii atunci când aceștia devin conștienți de un caz de neconformitate a entității cu legislația și reglementările

Dacă partenerul de misiune află aspecte care indică faptul că există o amenințare la adresa conformității cu cerințele etice relevante, partenerul de misiune trebuie să evalueze amenințarea respectând politicile sau procedurile firmei, utilizând informații relevante de la firmă, echipa misiunii sau alte surse și trebuie să ia măsurile corespunzătoare. Partenerul de misiune trebuie să rămână alert pe toată durata misiunii de audit, prin observare și efectuarea de interviuri, după caz, pentru a identifica încălcări ale cerințelor etice relevante sau ale politicilor sau procedurilor aferente firmei de către membrii echipei misiunii.

În cazul în care partenerul de misiune află, prin intermediul sistemului firmei de management al calității sau din alte surse, aspecte care indică faptul că cerințele etice relevante aplicabile naturii și circumstanțelor misiunii de audit nu au fost îndeplinite, partenerul de misiune, în consultare cu alte persoane din firmă, trebuie să ia măsurile corespunzătoare.

Înainte de datarea raportului auditorului, partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea de a determina dacă cerințele etice relevante, inclusive cele legate de independență, au fost îndeplinite.

b. Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit

Partenerul de misiune trebuie să determine dacă au fost respectate politicile sau procedurile firmei cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit și dacă concluziile în această privință sunt adecvate.

Partenerul de misiune trebuie să ia în considerare informațiile obținute în procesul de acceptare și continuare atunci când planifică și realizează misiunea de audit în conformitate cu ISA-urile și cu respectarea cerințelor prezentului ISA.

Dacă partenerul de misiune obține informații care ar fi putut determina firma să refuze misiunea de audit în cazul în care acele informații ar fi fost disponibile anterior acceptării sau continuării relației cu clientul sau a misiunii respective, partenerul de misiune trebuie să comunice cu promptitudine acele informații firmei, astfel încât firma și partenerul de misiune să poată lua măsurile adecvate.

c. Resursele misiunii

Partenerul de misiune trebuie să determine dacă resurse suficiente și adecvate pentru îndeplinirea misiunii sunt alocate sau puse la dispoziția echipei misiunii în timp util, ținând cont de natura și circumstanțele misiunii de audit, de politicile sau procedurile firmei și de orice modificări care pot apărea pe parcursul misiunii.

Partenerul de misiune trebuie să determine dacă membrii echipei misiunii și orice experți externi ai auditorului și auditori interni care oferă asistență directă și care nu fac parte din echipa misiunii

au, în mod colectiv, competența și capacitățile adecvate, inclusiv suficient timp pentru a efectua misiunea de audit

Partenerul de misiune își asumă responsabilitatea pentru utilizarea adecvată a resurselor alocate sau puse la dispoziție echipei misiunii, având în vedere natura și circumstanțele misiunii de audit.

d. Efectuarea misiunii

Coordonare, supervizare și revizuire

Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii și pentru revizuirea activității acestora.

Partenerul de misiune trebuie să determine dacă natura, plasarea în timp și amploarea coordonării, supervizării și revizuirii sunt:

(a) Planificate și realizate în conformitate cu politicile sau procedurile firmei, cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și

(b) Corelate cu natura și circumstanțele misiunii de audit și cu resursele alocate sau puse la dispoziție echipei misiunii de către firmă. Partenerul de misiune trebuie să revizuiască documentația de audit la momente corespunzătoare pe parcursul misiunii de audit, inclusive documentația de audit referitoare la:

(a) Aspecte semnificative;

(b) Raționamente semnificative, inclusiv cele referitoare la aspecte dificile sau litigioase identificate în timpul misiunii de audit și concluziile la care s-a ajuns și

(c) Alte aspecte care, în raționamentul profesional al partenerului de misiune, sunt relevante pentru responsabilitățile partenerului de misiune.

La data raportului auditorului sau anterior acesteia, partenerul de misiune trebuie să determine, în urma revizuirii documentației de audit și a unei discuții cu echipa misiunii, dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate pentru a sprijini concluziile obținute și pentru ca raportul auditorului să fie emis.

Înainte de datarea raportului auditorului, partenerul de misiune trebuie să revizuiască situațiile financiare și raportul auditorului, inclusiv, dacă este cazul, descrierea aspectelor cheie de audit⁹ și a documentației de audit aferente, pentru a determina că raportul care urmează să fie emis va fi adecvat în circumstanțele date.

Partenerul de misiune trebuie să revizuiască, înainte de emiterea lor, comunicările formale scrise către conducere, către persoanele responsabile cu governanța sau autoritățile de reglementare.

Consultare

Partenerul de misiune trebuie:

(a) Să își asume responsabilitatea că echipa misiunii procedează la consultări în legătură cu:

(i) Aspecte dificile sau controversate, precum și aspecte asupra cărora politicile sau procedurile firmei impun consultare și

(ii) Alte aspecte care, după raționamentul profesional al partenerului de misiune, necesită consultare,

(b) Să determine dacă membrii echipei misiunii au procedat la consultări adecvate în decursul misiunii de audit, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte persoane de la nivelul corespunzător din cadrul firmei sau din afara acesteia,

- (c) Să determine dacă natura și aria acestor consultări, precum și concluziile rezultate în urma acestora, sunt convenite cu partea consultată și
- (d) Să determine dacă au fost implementate concluziile convenite.

Revizuirea calității misiunii

Pentru misiunile de audit pentru care este necesară o revizuire a calității misiunii, partenerul de misiune trebuie:

- (a) Să determine dacă a fost desemnat un partener de revizuire a calității misiunii,
- (b) Să coopereze cu partenerul de revizuire a calității și să informeze ceilalți membri ai echipei misiunii cu privire la responsabilitatea lor de a face acest lucru,
- (c) Să discute aspectele și raționamentele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizuirii calității misiunii, cu partenerul de revizuire a calității misiunii și
- (d) Să nu dateze raportul auditorului până la finalizarea revizuirii calității misiunii.

Dacă apar diferențe de opinie în cadrul echipei misiunii sau între echipa misiunii și partenerul de revizuire a calității misiunii sau persoanele care efectuează activități în cadrul sistemului de management al calității din cadrul firmei, inclusiv cei care oferă consultanță, echipa misiunii trebuie să urmeze politicile și procedurile firmei pentru tratarea și rezolvarea diferențelor de opinie.

Partenerul de misiune trebuie:

- (a) Să-și asume responsabilitatea pentru tratarea și soluționarea diferențelor de opinie în conformitate cu politicile sau procedurile firmei,
- (b) Să determine dacă concluziile la care s-a ajuns sunt documentate și puse în aplicare și
- (c) Să nu dateze raportul auditorului înainte de soluționarea oricăror diferențe de opinie.

În acest caz, al societății ACCENT S.A., ***partenerul de misiune, privind revizuirea de control de calitate a misiunii, ar fi trebuit:***

- (a) Să determine dacă a fost desemnată o persoană care efectuează controlul de calitate al misiunii;
- (b) Să discute aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizuirii de control de calitate a misiunii, cu persoana care efectuează controlul de calitate al misiunii; și
- (c) Să nu dateze raportul auditorului până la finalizarea revizuirii de control de calitate a misiunii.

Emiterea raportului, indiferent de motiv, înainte de revizuirea de control de calitate, este de natură să conducă la încălcarea prevederilor ISQM1. Mai mult, nediscutarea aspectelor sensibile, interpretabile și nerealizarea controlului de calitate sunt elemente care, în plus, demonstrează încălcarea prevederilor ISQM1.

5. Desemnarea partenerului de revizuire a misiunii

Persoana care efectuează controlul de calitate al misiunii trebuie/ Partenerul de revizuire al misiunii trebuie să realizeze o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului. Această evaluare trebuie să includă:

- (a) Discutarea aspectelor semnificative cu partenerul misiunii;
- (b) Revizuirea situațiilor financiare și a versiunii preliminare a raportului auditorului;

(c) Revizuirea documentației de audit selectate referitoare la raționamentele semnificative ale echipei misiunii și la concluziile formulate de aceasta; și

(d) Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului și analizarea măsurii în care proiectul de raport al auditorului este adecvat

Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, la efectuarea unei revizuri de control de calitate a misiunii, persoana care realizează controlul de calitate al misiunii trebuie să analizeze, de asemenea, următoarele:

(a) Evaluarea de către echipa misiunii a independenței firmei în legătură cu misiunea de audit;

(b) Dacă a avut loc o consultare adecvată cu privire la aspecte care implică diferențe de opinie sau la alte aspecte dificile ori controversate, precum și concluziile rezultate în urma consultării respective; și

(c) Dacă documentația de audit selectată pentru revizuire reflectă activitatea desfășurată pentru raționamentele semnificative și sprijină concluziile obținute.

Firma trebuie să stabilească politici și proceduri care să faciliteze menținerea obiectivității partenerului de revizuire al controlului de calitate al misiunii.

Prin urmare, astfel de politici și proceduri garantează faptul că partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii:

Nu va fi selectat de către partenerul de misiune, în măsura în care acest lucru este posibil,

Nu va participa în alt mod la misiune pe parcursul perioadei de revizuire,

Nu va lua decizii în numele echipei misiunii și

Nu intră sub incidența altor considerente speciale care i-ar putea afecta obiectivitatea

În cazul de față, posibilele divergențe profesionale dintre partenerul misiunii și persoana responsabilă de asigurarea calității misiunii ar fi putut conduce la asigurarea unei dezbateri care să conducă la îmbunătățirea raționamentelor profesionale, la asigurarea calității și respectarea ISQM 1. Cu atât mai mult cu cât Comitetul Partenerilor, la nivelul firmei de audit, AUDITING SRL, este desemnat să tranșeze soluțiile profesionale care se impun.

Subiectul 5 REZOLVARE

- 1. Descrieți procedurile de audit de fond (PAF) pe care ar trebui să le efectuați pentru a confirma aserțiunile privind caracterul complet, apariția, valoarea și perioada corespunzătoare aferentă achizițiilor, cu impact asupra datoriilor comerciale din situațiile financiare ale ALFA SA. Pentru fiecare procedură explicați scopul acesteia**

PAF 1:

Efectuarea procedurilor analitice privind achizițiile: spre exemplu se compară anul curent cu anul precedent, lunar, raportul dintre achiziții și datorii și se analizează orice modificare semnificativă.

Scop:

Se oferă o siguranță cu privire la caracterul complet, dar și realitatea valorilor înregistrate în conturi.

PAF 2:

Pentru un eșantion de facturi plătite, să verifice dacă NIR-urile sunt atașate.

Scop:

În acest mod se confirmă faptul că factura cu NIR asociat trebuia inclusă în registrul datoriilor.

PAF 3:

Pentru un eșantion de facturi, este necesară verificarea detaliilor în registrul de plăți electronic, asigurându-se că a fost actualizat contul corect și că suma facturată este corectă.

Scop:

Confirmă caracterul complet și exactitatea înregistrării facturilor de plătit în registru.

PAF 4:

Pentru eșantionul de înregistrări din registrul de plăți, se acceptă lista de plăți electronice confirmând că numele și suma furnizorului sunt corecte.

Scop:

Se asigură că datoriile a fost achitată de către ALFA SA și că, lista de plăți este completă și exactă.

PAF 5:

Pentru eșantionul de intrări (facturi noi aflate în plată) din lista de plăți electronice, se verifică detaliile extrasului de cont primit de la bancă.

Scop:

Se asigură că plata a fost realizată efectiv către acel furnizor.

PAF 6:

Pentru un eșantion de intrări (facturi noi aflate în plată) de pe fiecare listă de plăți electronice, se verifică detaliile de pe factura de achiziție.

Scop:

Se asigură că plata a fost efectuată pentru o răspundere asumată de ALFA SA, conform NIR.

PAF 7:

Pentru un eșantion de plăți din lista de plăți electronice este necesară obținerea extraselor de cont de la bancă.

Scop:

Se confirmă că plățile efectuate se referă la ALFA SA doar către furnizorii autorizați.

PAF 8:

Pentru un eșantion de NIR-uri, se verifică dacă valorile acestora coincid cu sumele de pe facturi și sunt înregistrate în exercițiul financiar corect.

Scop:

Se asigură că sumele sunt incluse corect în perioada financiară de auditat.

PAF 9:

Verificarea NIR-urilor și a datei de recepție a mărfurilor pentru a ne asigura că bunurile primite după sfârșitul anului nu sunt incluse.

Scop:

Se asigură că sumele sunt incluse corect în perioada financiară.

PAF 10:

Pentru un eșantion de valori din registrul datoriilor, este necesară verificarea datelor din facturi și din alte documente justificative, precum NIR-urile.

Scop:

Se oferă o siguranță cu privire la confirmarea existenței/realității datelor.

PAF 11:

Verificarea comenzilor restante din fișierul „comenzi plasate” pentru orice comandă finalizată, dar nefacturată încă.

Scop:

Se asigură că sumele sunt incluse corect în perioada financiară.

2. Descrieți procedurile de audit (PA) pe care ar trebui să le efectuați cu privire la soldul datoriilor comerciale din situațiile financiare ale ALFA SA. Pentru fiecare procedură, explicați scopul acesteia

PA 1:

Obținerea listei soldurilor datoriilor comerciale din registrul de plăți la sfârșitul exercițiului.

Scop:

Se asigură că lista este completă, corectă și exactă.

PA 2:

Pentru facturile care nu sunt înregistrate în registru, este necesar să se verifice primirea mărfurilor conform NIR-ului atașat facturii.

Scop:

Se asigură că toate obligațiile au fost înregistrate la sfârșitul exercițiului, respectând caracterul complet.

PA 3:

Revizuirea registrului de plăți pentru facturi neplătite și aflarea motivul neplății acestora de la persoana autorizată cu realizarea plăților.

Scop:

Se confirmă faptul că bunurile sunt returnate, acesta fiind unul din motivul neplății.

PA 4:

Să se asigure că datoriile au fost incluse în situațiile financiare la secțiunea corespunzătoare.

Scop:

Se confirmă clasificarea corectă a datoriilor în situațiile financiare.

PA 5:

Pentru un eșantion de NIR-uri, la sfârșitul exercițiului, se vor verifica dacă sumele sunt incluse în registrul de datorii pentru bunurile primite înainte de sfârșitul exercițiului.

Scop:

Se asigură că sumele sunt incluse corect în perioada financiară corespunzătoare

3. Descrieți controalele interne care ar trebui să existe asupra datelor permanente din fișierul principal al datoriilor comerciale în sistemul informatic al ALFA SA

- a) Orice adăugare, modificare sau ștergere în registrul de plăți trebuie să fie autorizată de persoana responsabilă, autorizată.
- b) Toate modificările aduse registrului de plăți trebuie păstrate în registru și revizuite în mod regulat de către contabilul-șef pentru a se asigura că modificările survenite sunt veridice.
- c) Contabilul-șef ar trebui să revizuiască lista de furnizori în mod regulat și să-i șteargă pe cei care nu mai sunt utilizați sau autorizați.
- d) Accesul la fișier este realizat prin date de conectare și trebuie solicitate parole, acestea fiind schimbate în mod regulat.
- e) Autentificarea este revizuită în mod regulat de către departamentul IT pentru a detecta orice tentativă neautorizată pentru a accesa fișierul principal al datoriilor.
- f) Ar trebui realizată în mod regulat o comparație între lista de furnizori autorizați de pe lista electronică a furnizorilor și registrul de plăți. Orice furnizor nou de pe lista de furnizori ar trebui adăugat în registrul datoriilor în pregătirea plății.
- g) Software-ul ar trebui să respingă ștergerea unui cont de furnizor în care există un sold restant.
- h) Modificările datelor permanente pot fi făcute numai de către personalul responsabil și toate modificările trebuie să fie verificate și aprobate înainte de operare.

4. Discutați măsura în care tehnicile de audit asistate de calculator în analiza datelor pot fi utilizate în auditul dumneavoastră cu privire la achizițiile și datoriile ALFA SA.

Software-ul sau tehnicile de audit asistate de calculator de audit pot fi utilizate pentru a identifica soldurile vechi în unele dintre registrele ALFA SA; de exemplu, livrările restante și plățile care nu sunt efectuate către furnizori.

Cu toate acestea, utilitatea testării este limitată și este posibil ca sistemul informatic să ofere deja controale similare.

Datele de testare introduse de către auditor ar fi utile în verificarea sistemului de plăți online, poate prin crearea unor conturi, asigurându-se că plățile sunt trimise furnizorilor corespunzători. Alte controale asupra plăților, cum ar fi controalele accesului, pot fi testate manual de către auditor.

Utilizarea tehnicilor de audit asistate de computer poate fi limitată în cazul ALFA SA din cauza lipsei de integrare a sistemelor informatice. De exemplu, baza de date a furnizorilor nu este conectată la registrul de plăți, limitând utilizarea datelor de testare pentru verificarea tranzacțiilor pe tot parcursul sistemului de achiziții/datorii. Controalele ar trebui să fie identificate și evaluate înainte de a fi efectuate.

TEMATICA ȘI BIBLIOGRAFIA EXAMENULUI DE COMPETENȚĂ PROFESIONALĂ ORGANIZAT DE CAFR

Tematica și bibliografia pentru testul privind cunoștințele teoretice și testul de aplicare în practică a cunoștințelor teoretice

A. Domenii privind auditul financiar conform art. 9 alin (1) din Legea nr. 162/2017

A1) Audit financiar

I. Mediul de reglementare – național și internațional:

1. Cadrul legal aplicabil activității de audit financiar în România
2. Cadrul internațional de reglementare pentru servicii de audit și asigurare
3. Reglementări privind combaterea spălării banilor
4. Rolul organismului profesional. Supravegherea publică în audit

II. Etică profesională și independență:

1. Principiile fundamentale ale eticii profesionale
2. Cerințe etice cu privire la auditul statutar la entitățile de interes public
3. Cazuri de amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale și măsurile de protecție care se impun
4. Independența în cazul misiunilor de audit și revizuire
5. Independența în cazul altor misiuni de asigurare decât cele de audit și revizuire.
6. Răspunderea administrativă

III. Tipuri de misiuni:

1. Misiuni de audit al situațiilor financiare anuale
2. Misiuni de revizuire
3. Alte misiuni de asigurare decât misiunile de audit sau revizuire
4. Misiuni privind serviciile conexe

IV. Coordonate fundamentale privind misiunile de asigurare:

1. Acceptarea misiunilor
2. Numirea auditorului – obligații inițiale

3. Scrisoarea de misiune: rol, conținut
4. Planificarea unui audit al situațiilor financiare
5. Pragul de semnificație
6. Documentația de audit: definiție, rol, dosarul de audit
7. Identificarea și evaluarea riscurilor și controlului intern
8. Frauda și eroarea – responsabilitatea auditorului și responsabilitatea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernarea
9. Probele și procedurile de audit
10. Confirmări externe
11. Eșantionarea în audit
12. Utilizarea activității altor experți/părți
13. Declarațiile conducerii
14. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea și conducerea societății
15. Părți afiliate
16. Evenimente ulterioare
17. Continuitatea activității
18. Auditarea estimărilor
19. Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului
19. Controlul calității în auditul statutar: evaluarea și revizuirea misiunii
20. Raportul de audit: rol, structură, tipuri de opinii
21. Asigurarea unui sistem de calitate corespunzător

V. Auditarea principalelor elemente recunoscute în situațiile financiare

1. Auditul imobilizărilor necorporale
2. Auditul activelor corporale pe termen lung
3. Auditul imobilizărilor financiare și a investițiilor pe termen scurt a instrumentelor financiare, în cazul utilizării IFRS
4. Auditul stocurilor și a activelor pe termen lung deținute în vederea vânzării, în cazul utilizării IFRS
5. Auditul creanțelor

6. Auditul trezoreriei
7. Auditul datoriilor comerciale și de altă natură
8. Auditul creanțelor și datoriilor salariale
9. Auditul impozitelor și taxelor
10. Auditul capitalurilor proprii
11. Auditul împrumuturilor pe termen lung
12. Auditul provizioanelor și altor datorii
13. Auditul veniturilor și vânzărilor
14. Auditul cheltuielilor și achizițiilor
15. Auditul contului de profit și pierdere
16. Auditul fluxurilor de trezorerie

BIBLIOGRAFIE:

1. IAASB, Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe – ediția 2020, Vol. I, II și III, tradus în limba română, publicat de CAFR și adoptat de ASPAAS.
2. Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, Publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 548 din 12 iulie 2017, cu modificările și completările ulterioare;
3. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.598 din 22 august 2003, cu modificările și completările ulterioare;
4. Regulamentul (UE) 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului, din 16 aprilie 2014, privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei;
5. Ghid pentru un audit de calitate, publicat de CAFR, Ediția 2019;
<https://www.cafr.ro/alte-publicatii/>
6. Manualul Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale de independență), ediția 2023, tradus în limba română, publicat de CAFR și adoptat de către ASPAAS-

A2) Contabilitate financiară

1. Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară - utilizatorii de informații contabile, caracteristicile calitative ale informațiilor financiare, principiile contabile generale, reguli generale privind recunoașterea și evaluarea elementelor situațiilor financiare, bazele de întocmire a situațiilor financiare
2. Obligațiile ce revin, potrivit legii, persoanelor juridice, pe linia organizării și conducerii contabilității
3. Inventarierea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii

4. Reglementări contabile conform OMFP nr. 1802/2014:
 - 4.1. Formatul și conținutul situațiilor financiare anuale pentru diferitele categorii de entități în funcție de criteriile de mărime
 - 4.2. Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului
 - 4.3. Contabilitatea activelor imobilizate
 - 4.4. Contabilitatea activelor circulante
 - 4.5. Contabilitatea datoriilor
 - 4.6. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor în avans
 - 4.7. Contabilitatea capitalurilor proprii
 - 4.8. Contabilitatea provizioanelor
 - 4.9. Contabilitatea angajamentelor și a altor elemente extra bilanțiere
 - 4.10. Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor
 - 4.11. Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare
 - 4.12. Aprobarea, semnarea, auditarea și publicarea situațiilor financiare individuale
5. Aspecte privind aplicarea standardelor internaționale de raportare financiară
 - 5.1. Cadrul general conceptual de raportare financiară elaborat de IASB (Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate)
 - 5.2. Prezentarea situațiilor financiare. Componentele situațiilor financiare (IAS 1)
 - 5.3. Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori (IAS 8)
 - 5.4. Politici contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) privind:
 - 5.4.1. Recunoașterea/derecunoașterea, evaluarea și prezentarea în situațiile financiare a informațiilor privind activele (IAS 2, 16, 17, 36, 38, 40)
 - 5.4.2. Recunoașterea, evaluarea și prezentarea informațiilor privind provizioanele, datoriile contingente și activele contingente (IAS 37)
 - 5.4.3. Subvenții (IAS 20)
 - 5.4.4. Costul îndatorării (IAS 23)
 - 5.4.5. Agricultură (IAS 41)
 - 5.4.6. Recunoașterea/derecunoașterea, evaluarea și prezentarea în situațiile financiare a informațiilor privind instrumentele financiare (IAS 32, IAS 39, IFRS 9)
 - 5.4.7. Efectele variației cursurilor de schimb valutare (IAS 21)
 - 5.4.8. Evenimente ulterioare perioadei de raportare (IAS 10)
 - 5.4.9. Impozitul pe profit (IAS 12)
 - 5.4.10. Aplicarea pentru prima dată a IFRS (IFRS 1)
 - 5.5. Rezultatul pe acțiune (IAS 33)

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18 iunie 2008, cu modificările și completările ulterioare până la data publicării bibliografiei;
2. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
3. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în Monitorul Oficial al României, nr.704/20.10.2009 cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
4. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial al României, nr.1020/19.12.2016 cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
5. Regulamentul (CE) nr.1803/2023 al Comisiei din 26 septembrie 2023 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei.

A3) Analiza și evaluarea situațiilor financiare

1. Identificarea și evaluarea principalelor elemente ale poziției financiare
2. Calculul și analiza indicatorilor poziției financiare (lichiditate, solvabilitate, grad de îndatorare, rate de structură)
3. Calculul și analiza indicatorilor de rentabilitate și profitabilitate
4. Relația risc-rentabilitate (grad de îndatorare, rentabilitate economică, rentabilitate financiară)

BIBLIOGRAFIE:

1. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
2. Ghid practic de analiză economico-financiară, autori Iulia-Maria Sobolevschi-David, Vasile Robu, Monica Aureliana Petcu, Ștefania-Cristina Curea, București, 2020, Editura ASE

http://opac.biblioteca.ase.ro/opac/bibliographic_view/233595?pn=opac%2FSearch&q=Ghid+practic+de+analiza+Economico-financiara#multimediaArea

A4) Elaborarea și prezentarea situațiilor financiare consolidate în conformitate cu OMFP nr. 1802/2014 și IFRS

1. Prezentarea instrumentelor financiare deținute asupra societăților din grup în situațiile financiare individuale

2. Condiții pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate
3. Determinarea procentajelor de control, de interes și a metodei de consolidare
4. Ajustarea situațiilor financiare individuale
5. Conversia situațiilor financiare individuale ale societăților nerezidente
6. Eliminarea conturilor intragrup, a rezultatelor interne nerealizate și a dividendelor
7. Eliminarea titlurilor de participare
8. Metode de consolidare (Integrarea globală, Metoda punerii în echivalență)
9. Întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate
10. Auditarea situațiilor financiare anuale consolidate

BIBLIOGRAFIE:

1. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
2. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1020 din 19 decembrie 2016, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei.
3. Regulamentul (CE) nr.1803/2023 al Comisiei din 26 septembrie 2023 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei.

A5) Contabilitatea costurilor și contabilitatea managerială

1. Prevederi generale privind contabilitatea managerială
2. Calculul costului (principiile calculației costurilor, clasificarea costurilor, pierderile, producția în curs de execuție, imputarea rațională a costurilor indirecte, costul de producție, costul perioadei, costurile îndatorării)
3. Metode de calculație a costurilor
4. Sisteme de organizare a contabilității de gestiune
5. Raportarea internă a informației din contabilitatea de gestiune

BIBLIOGRAFIE:

1. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003, pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 23 din 12 ianuarie 2004, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;

2. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014 cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei (Secțiunea 1.2. – pct. 6 și 7).

A6) Audit intern

1. Definiția, scopul și rolul auditului intern
2. Cadrul legal al activității de audit intern în România
3. Misiune, competențe și responsabilități
4. Programe de asigurare și îmbunătățire a calității: evaluări interne, evaluări externe, rapoarte, prezentarea neconformităților
5. Standarde de performanță
6. Managementul riscului, control și guvernanta în cadrul entității
7. Planificarea, obiectivele, aria de aplicabilitate și resursele alocate misiunii de audit intern
8. Realizarea misiunii: identificarea, documentarea, analiza și evaluarea informațiilor;
9. Comunicarea rezultatelor
10. Monitorizarea implementării recomandărilor

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 548 din 12 iulie 2017, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
2. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 598 din 22 august 2003 cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
3. *Ghid privind Implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern, elaborat de CAFR – Ediția a II-a, 2019*
<https://www.cafr.ro/wp-content/uploads/2019/12/Ghid-privind-implementarea-Standardelor-internationale-de-audit-intern-2019.pdf>

B. Alte domenii sau reglementări conform art. 9 alin (2) din Legea nr. 162/2017

B1) Legea societăților și reglementările privind guvernanta corporativă

1. Cadrul legislativ
2. Forme de constituire a societăților cu personalitate juridică
3. Constituirea societăților
4. Funcționarea societăților
5. Modificarea actului constitutiv

6. Excluderea și retragerea asociațiilor
7. Dizolvarea, fuziunea și divizarea societăților comerciale
8. Lichidarea societăților
9. Societatea europeană
10. Înmatricularea sau, după caz, înregistrarea în registrul comerțului
11. Efectuarea înregistrărilor în registrul comerțului
12. Regimul firmelor și emblemelor
13. Guvernanța corporativă

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea nr. 31/1990 privind societățile, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1066 din 17 noiembrie 2004, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
2. Legea nr. 265/2022, privind registrul comerțului și pentru modificarea și completarea altor acte normative cu incidență asupra înregistrării în registrul comerțului, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr.750 din 26 iulie 2022 și intrată în vigoare în 26 noiembrie 2022;
3. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 109/2011 privind guvernanța corporativă a întreprinderilor publice, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 883 din 14 decembrie 2011, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
4. Elaborarea unui ghid privind gestionarea integrată a participanților statului în economie <https://www.mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/guvernanata/Ghidgestionareaintegrparticipstata.pdf>
5. Regulamentul nr. 2/2016 privind aplicarea principiilor de guvernanță corporativă de către entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de Autoritatea de Supraveghere Financiară, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei; https://asfromania.ro/files/reglem-com/R_2_2016_consolidat_17062020.pdf
6. Codul de Guvernanță Corporativă al Bursei de Valori București – editat de Bursa de Valori București https://bvb.ro/info/Rapoarte/Diverse/RO_Cod%20Guvernanata%20Corporativa_WEB_revised.pdf
7. Manual privind raportarea în materie de guvernanță corporativă - editat de Bursa de Valori București, 2015 http://www.bvb.ro/info/Rapoarte/Diverse/RO_EBRD_Manual%20privind%20raportarea%20in%20materie%20de%20GC_17.09.2015.pdf
8. Compendiu de bune practici de guvernanța corporativă - editat de Bursa de Valori București, 2015 http://www.bvb.ro/info/Rapoarte/Diverse/RO_EBRD_Compndium_17.09.2015.pdf
9. Ghid privind sistemul de guvernanță - EIOPA-BoS-14/253 RO https://www.eiopa.europa.eu/publications/guidelines-system-governance_en

B2) Legea insolvenței și alte proceduri similare

1. Cadrul legislativ
2. Aspecte generale privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență
3. Proceduri de prevenire a insolvenței
4. Procedura insolvenței
5. Insolvența transfrontalieră

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea nr. 85/2014, privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 466 din 25 iunie 2014, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei.

B3) Legislația fiscală

1. Cadrul legislativ
2. Impozitul pe profit
3. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor
4. Impozitul pe venit
5. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România
6. Taxa pe valoarea adăugată
7. Accize și alte taxe speciale
8. Obligații procedurale privind înregistrarea și plata impozitelor și taxelor pentru contribuabili

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688 din 10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
2. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 547 din 23 iulie 2015, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
3. Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 publicată în Monitorul Oficial al României nr. 22 din 13 ianuarie 2016, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei.

B4) Codul civil

1. Cadrul legislativ
2. Aplicarea legii civile
3. Persoana juridică
4. Profesionistul
5. Bunurile
6. Obligațiile
7. Prescripția extinctivă, decădere și calculul termenelor
8. Drept internațional privat

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea nr. 287/2009 privind Codul civil*, republicată, în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 505 din 15.07.2011, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei:
 - 1.1. Titlul preliminar Despre legea civilă - Capitolul I Dispoziții generale, Capitolul II Aplicarea legii civile
 - 1.2. Cartea I Despre persoane - Titlul I Dispoziții generale, Titlul IV Persoana juridică.
 - 1.3. Cartea a III-a Despre bunuri
 - 1.4. Cartea a V-a Despre obligații
 - 1.5. Cartea a VI-a Despre prescripția extinctivă, decădere și calculul termenelor
 - 1.6. Cartea a VII-a Dispoziții de drept internațional privat

* *Dispozițiile aplicabile persoanelor juridice și profesioniștilor*

B5) Legislația privind asigurările sociale și Codul muncii

1. Cadrul legislativ
2. Contribuții sociale obligatorii
3. Obligații procedurale privind înregistrarea și plata contribuțiilor pentru contribuabili
4. Domeniul de aplicare a Codului muncii
5. Contractul individual de muncă
6. Timpul de muncă și timpul de odihnă
7. Salarizarea
8. Contractele colective de muncă
9. Răspunderea juridică în relațiile de muncă

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688 din 10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
2. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 547 din 23 iulie 2015, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
3. Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 publicată în Monitorul Oficial al României nr. 22 din 13 ianuarie 2016, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
4. Legea nr. 53/2003 Codul muncii, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.345 din 18 mai 2011, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei.

B6) Tehnologia informației și sistemele computerizate

1. Fundamente Excel
2. Operații de bază în foaia de calcul: foaia de calcul, manipularea foilor de calcul, referirea celulelor și a câmpurilor, editarea formulelor, copierea formulelor
3. Formatarea caracterelor: formatarea caracterelor numerice, formatarea personalizată a caracterelor; formatarea condițională
4. Funcții predefinite de calcul tabelar
 - Funcții logice (LOGICAL): IF, AND, OR
 - Funcții matematice (MATH & TRIG): SUM, SUMIF, SUMIFS, INT, TRUNC, ROUND, ROUNDUP, ROUNDDOWN, MROUND
 - Funcții statistice (STATISTICAL): COUNT, COUNTA, AVERAGE, AVERAGEIF, AVERAGEIFS, MIN, MAX, COUNTIF, COUNTIFS, FREQUENCY
 - Funcții de informare (INFORMATION): COUNTBLANK; IFERROR; ISERROR
 - Funcții de tip dată (calendaristică): DATE, TODAY, NOW, MONTH, DAY, YEAR, WEEKDAY, EOMONTH, EDATE, DATEDIF
 - Funcții de căutare și consultare (LOOKUP & REFERENCE): VLOOKUP, HLOOKUP, MATCH, INDEX
 - Funcții text sau șir de caractere (TEXT): LEFT, RIGHT, MID, UPPER, LOWER, PROPER, EXACT, SEARCH, VALUE, TEXT
 - Funcții de tip bază de date (DATABASE): DMAX, DMIN, DGET, DAVERAGE, DSUM, DCOUNT, DCOUNTA
5. Baze de date- interogarea bazelor de date Excel: utilizarea filtrului avansat în Excel, definirea câmpului de criterii, definirea câmpului de rezultate, utilizarea filtrului avansat pentru interogarea bazelor de date
6. Instrumente de asistare a deciziei: tehnica valorii scop, scenariii sau gestiunea variantelor de buget
7. Reprezentări grafice: crearea reprezentărilor grafice, tipuri de reprezentări grafice, selecția surselor de date, modificarea și mutarea graficului, stabilirea elementelor de interpretare a unui grafic

BIBLIOGRAFIE:

1. Excel aprofundat, autori Bogdan Ionescu, Sînziana Rîndașu, Laura Lavinia Barna, editura ASE, 2022

B7) Finanțe publice, economie generală și de afaceri

1. Finanțe publice
2. Piețe financiare
3. Sistemul bancar

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea nr. 500/ 2002 privind finanțele publice, publicată în Monitorul Oficial nr. 597 din 13 august 2002, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei;
2. Legea nr. 297/2004 privind piața de capital, publicată în Monitorul Oficial nr. 571 din 29 iunie 2004, cu modificările și completările ulterioare, până la data publicării bibliografiei.

B8) Matematică și statistică

1. Calcule matematice care se efectuează la întocmirea situațiilor financiare
2. Statistică descriptivă
3. Analiză exploratorie de date
4. Metode de eșantionare
5. Metode de previziune

BIBLIOGRAFIE:

1. Orientări privind metodele de eșantionare pentru autoritățile de audit COMISIA EUROPEANĂ DIRECȚIILE GENERALE Politică Regională și Urbană Ocuparea Forței de Muncă, Afaceri Sociale și Egalitate de Șanse Afaceri Maritime https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/guidance/guidance_sampling_method_ro.pdf
2. IAASB, Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe – ediția 2020, Vol. I, II și III, tradus în limba română, publicat de CAFR și adoptat de ASPAAS;

PLAN DE CONTURI

PLAN DE CONTURI

Clasa 1 - Conturi de capitaluri, provizioane, împrumuturi și datorii asimilate

10. Capital și rezerve
101. Capital
1011. Capital subscris nevarsat
1012. Capital subscris varsat
1015. Patrimoniul regiei
1016. Patrimoniul public
1017. Patrimoniul privat
1018. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare
103. Alte elemente de capitaluri proprii
1031. Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii
1033. Diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină
1038. Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării și alte elemente de capitaluri proprii
104. Prime de capital
1041. Prime de emisiune
1042. Prime de fuziune/divizare
1043. Prime de aport
1044. Prime de conversie a obligațiilor în acțiuni
105. Rezerve din reevaluare
106. Rezerve
1061. Rezerve legale
1063. Rezerve statutare sau contractuale
1068. Alte rezerve
107. Diferențe de curs valutar din conversie
108. Interese care nu controlează
1081. Interese care nu controlează - rezultatul exercitiului financiar
1082. Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii
109. Acțiuni proprii
1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt
1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung
1095. Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă
11. Rezultatul reportat
117. Rezultatul reportat
1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea necoperită
1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29
1173. Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile
1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile
1175. Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene
12. Rezultatul exercitiului financiar
121. Profit sau pierdere
129. Repartizarea profitului
14. Castiguri sau pierderi legate de emiterea, rascumpararea, vanzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
141. Castiguri legate de vanzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
1411. Castiguri legate de vanzarea instrumentelor de capitaluri proprii
1412. Castiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii
149. Pierderi legate de emiterea, rascumpararea, vanzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
1491. Pierderi rezultate din vanzarea instrumentelor de capitaluri proprii
1495. Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute
1498. Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii
15. Provizioane
151. Provizioane
1511. Provizioane pentru litigii
1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților
1513. Provizioane pentru defacțarea imobilizării corporale și alte acțiuni similare legate de acestea
1514. Provizioane pentru restructurare
1515. Provizioane pentru pensii și obligații similare
1516. Provizioane pentru impozite
1517. Provizioane pentru terminarea contractului de muncă
1518. Alte provizioane
16. Împrumuturi și datorii asimilate
161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat
1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci
1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat
1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
162. Credite bancare pe termen lung
1621. Credite bancare pe termen lung
1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență
1623. Credite externe guvernamentale
1624. Credite bancare externe garantate de stat
1625. Credite bancare externe garantate de bănci
1626. Credite de la trezoreria statului
1627. Credite bancare interne garantate de stat
166. Datorii care privesc imobilizările financiare

1661. Datorii fata de entitățile afiliate
1663. Datorii fata de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
167. Alte împrumuturi și datorii asimilate
168. Dobanzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
1681. Dobanzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni
1682. Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen lung
1685. Dobanzi aferente datoriilor fata de entitățile afiliate
1686. Dobanzi aferente datoriilor fata de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
1687. Dobanzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate
169. Prime privind rambursarea obligațiilor și a altor datorii
1691. Prime privind rambursarea obligațiilor
1692. Prime privind rambursarea altor datorii

Clasa 2 - Conturi de imobilizări

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE
201. Cheltuieli de constituire
203. Cheltuieli de dezvoltare
205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare
206. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
207. Fond comercial
2071. Fond comercial pozitiv
2075. Fond comercial negativ
208. Alte imobilizări necorporale
21. Imobilizări corporale
211. Terenuri și amenajări de terenuri
2111. Terenuri
2112. Amenajări de terenuri
212. Construcții
213. Instalații tehnice și mijloace de transport
2131. Echipamente tehnologice (masini, utilaje și instalații de lucru)
2132. Aparat și instalații de măsurare, control și reglare
2133. Mijloace de transport
214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale
215. Investiții imobiliare
216. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
217. Active biologice productive
22. Imobilizări corporale în curs de aprovizionare
223. Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare
224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare
227. Active biologice productive în curs de aprovizionare
23. Imobilizări în curs
231. Imobilizări corporale în curs de executie
235. Investiții imobiliare în curs de executie
26. Imobilizări financiare
261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
262. Acțiuni deținute la entitățile asociate
263. Acțiuni deținute la entitățile controlate în comun
264. Titluri puse în echivalență
265. Alte titluri imobilizate
266. Certificate verzi amănate
267. Creante imobilizate
2671. Sume de încasat de la entitățile afiliate
2672. Dobanda aferentă sumelor de încasat de la entitățile afiliate
2673. Creante fata de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
2674. Dobanda aferentă creanțelor fata de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
2675. Împrumuturi acordate pe termen lung
2676. Dobanda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
2677. Obligațiuni achiziționate cu ocazia emisiunilor efectuate de terți
2678. Alte creante imobilizate
2679. Dobanzi aferente altor creante imobilizate
269. Varsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691. Varsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate
2692. Varsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități asociate
2693. Varsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități controlate în comun
2695. Varsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare
28. Amortizări privind imobilizările
280. Amortizări privind imobilizările necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, marilor comerciale, drepturilor și activelor similare
2806. Amortizarea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
2807. Amortizarea fondului comercial
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale
281. Amortizări privind imobilizările corporale
2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri
2812. Amortizarea construcțiilor
2813. Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de

transport
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale
2815. Amortizarea investițiilor imobiliare
2816. Amortizarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
2817. Amortizarea activelor biologice productive
29. Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor
290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, marilor comerciale, drepturilor și activelor similare
2906. Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale
291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri
2912. Ajustări pentru deprecierea construcțiilor
2913. Ajustări pentru deprecierea instalațiilor și mijloacelor de transport
2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale
2915. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare
2916. Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
2917. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive
293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de executie
2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de executie
2935. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare în curs de executie
296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate
2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun
2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate
2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de încasat de la entitățile afiliate
2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor fata de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung
2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creante imobilizate

Clasa 3 - Conturi de stocuri și producție în curs de executie

30. Stocuri de materii prime și materiale
301. Materii prime
302. Materiale consumabile
3021. Materiale auxiliare
3022. Combustibili
3023. Materiale pentru ambalat
3024. Piese de schimb
3025. Seminte și materiale de plantat
3026. Furaje
3028. Alte materiale consumabile
303. Materiale de natura obiectelor de inventar
308. Diferențe de preț la materii prime și materiale
32. Stocuri în curs de aprovizionare
321. Materii prime în curs de aprovizionare
322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare
323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare
326. Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare
327. Marfuri în curs de aprovizionare
328. Ambalaje în curs de aprovizionare
33. Producție în curs de executie
331. Produse în curs de executie
332. Servicii în curs de executie
34. PRODUSE
341. Semifabricate
345. Produse finite
346. Produse reziduale
347. Produse agricole
348. Diferențe de preț la produse
35. STOCURI AFLATE LA TERȚI
351. Materii și materiale aflate la terți
354. Produse aflate la terți
356. Active biologice de natura stocurilor aflate la terți
357. Marfuri aflate la terți
358. Ambalaje aflate la terți
36. Active biologice de natura stocurilor
361. Active biologice de natura stocurilor
368. Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor
37. MARFURI
371. Marfuri
378. Diferențe de preț la marfuri
38. Ambalaje
381. Ambalaje
388. Diferențe de preț la ambalaje

39. Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de executie
391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime
392. Ajustări pentru deprecierea materialelor
3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile
3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de executie
394. Ajustări pentru deprecierea produselor
3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor
3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite
3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale
3947. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole
395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți
3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
3955. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole aflate la terți
3956. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terți
3957. Ajustări pentru deprecierea marfurilor aflate la terți
3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
396. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor
397. Ajustări pentru deprecierea marfurilor
398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor

Clasa 4 - Conturi de terți

40. Furnizori și conturi asimilate
401. Furnizori
403. Efecte de plată
404. Furnizori de imobilizări
405. Efecte de plată pentru imobilizări
408. Furnizori - facturi nesosite
409. Furnizori - debitori
4091. Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
4092. Furnizori - debitori pentru prestări de servicii
4093. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
4094. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale
41. Clienți și conturi asimilate
411. Clienți
4111. Clienți
4118. Clienți incerti sau în litigiu
413. Efecte de preț de la clienți
418. Clienți - facturi de încotm
419. Clienți - creditori
42. Personal și conturi asimilate
421. Personal - salarii datorate
423. Personal - ajutoare materiale datorate
424. Prime reprezentând participarea personalului la profit
425. Avansuri acordate personalului
426. Drepturi de personal neridicate
427. Retineri din salarii datorate terților
428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
4281. Alte datorii în legătură cu personalul
4282. Alte creanțe în legătură cu personalul
43. Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate
431. Asigurări sociale
4311. Contribuția unității la asigurările sociale
4312. Contribuția personalului la asigurările sociale
4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate
4315. Contribuția de asigurări sociale
4316. Contribuția de asigurări sociale de sănătate
4318. Alte contribuții pentru asigurările sociale de sănătate
436. Contribuția asiguratorie pentru munca
437. Ajutor de somaj
4371. Contribuția unității la fondul de somaj
4372. Contribuția personalului la fondul de somaj
438. Alte datorii și creanțe sociale
4381. Alte datorii sociale
4382. Alte creanțe sociale
44. Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate
441. Impozitul pe profit și alte impozite
4411. Impozitul pe profit
4415. Impozitul specific unor activități
4418. Impozitul pe venit
442. Taxa pe valoarea adăugată
4423. TVA de plata
4424. TVA de recuperat
4426. TVA deductibilă
4427. TVA colectată
4428. TVA neexigibilă
444. Impozitul pe venituri de natura salariilor
445. Subvenții
4451. Subvenții guvernamentale
4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de

subventii
4458. Alte sume primite cu caracter de subventii
446. Alte impozite, taxe si varsaminte asimilate
447. Fonduri speciale - taxe si varsaminte asimilate
448. Alte datorii si creante cu bugetul statului
4481. Alte datorii fata de bugetul statului
4482. Alte creante privind bugetul statului
45. Grup si actionari/asociati
451. Decontari intre entitatile afiliate
4511. Decontari intre entitatile afiliate
4518. Dobanzi aferente decontarilor intre entitatile afiliate
453. Decontari cu entitatile asociate si entitatile controlate in comun
4531. Decontari cu entitatile asociate si entitatile controlate
4538. Dobanzi aferente decontarilor cu entitatile asociate si entitatile controlate in comun
455. Sume datorate actionarilor/asociatilor
4551. Actionari/Asociati - conturi curente
4558. Actionari/Asociati - dobanzi la conturi curente
456. Decontari cu actionarii/asociatii privind capitalul
457. Dividende de plata
458. Decontari din operatiuni in participatie
4581. Decontari din operatiuni in participatie - pasiv
4582. Decontari din operatiuni in participatie - activ
46. Debitori si creditori diversi
461. Debitori diversi
462. Creditori diversi
463. Creante reprezentand dividende repartizate in cursul exercitiului financiar
466. Decontari din operatiuni de fiducie
4661. Datorii din operatiuni de fiducie
4662. Creante din operatiuni de fiducie
47. Conturi de subventii, regularizare si asimilate
471. Cheltuieli inregistrate in avans
472. Venituri inregistrate in avans
473. Decontari din operatiuni in curs de clarificare
475. Subventii pentru investitii
4751. Subventii guvernamentale pentru investitii
4752. Imprumuturi nerambursabile cu caracter de subventii pentru investitii
4753. Donatii pentru investitii
4754. Plusuri de inventar de natura imobilizarilor
4758. Alte sume primite cu caracter de subventii pentru investitii
478. Venituri in avans aferente activelor primite prin transfer de la clienti
48. Decontari in cadrul unitatii
481. Decontari intre unitate si subunitati
482. Decontari intre subunitati
49. Ajustari pentru deprecierea creantelor
491. Ajustari pentru deprecierea creantelor - clienti
495. Ajustari pentru deprecierea creantelor - decontari in cadrul grupului si cu actionarii/asociatii
496. Ajustari pentru deprecierea creantelor - debitori diversi

Clasa 5 - Conturi de trezorerie

50. Investitii pe termen scurt
501. Actiuni detinute la entitatile afiliate
505. Obligatiuni emise si rascumparate
506. Obligatiuni
507. Certificate verzi primite
508. Alte investitii pe termen scurt si creante asimilate
5081. Alte titluri de plasament
5088. Dobanzi la obligatiuni si titluri de plasament
509. Varsaminte de efectuat pentru investitiile pe termen scurt
5091. Varsaminte de efectuat pentru actiunile detinute la entitatile afiliate
5092. Varsaminte de efectuat pentru alte investitii pe termen scurt
51. Conturi la banci
511. Valori de incasat
5112. Cecuri de incasat
5113. Efecte de incasat
5114. Efecte remise spre scontare
512. Conturi curente la banci
5121. Conturi la banci in lei
5124. Conturi la banci in valuta
5125. Sume in curs de decontare
5126. Conturi la banci in lei - TVA defalcat
5127. Conturi la banci in valuta - TVA defalcat
518. Dobanzi
5186. Dobanzi de platit
5187. Dobanzi de incasat
519. Credite bancare pe termen scurt
5191. Credite bancare pe termen scurt
5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenta
5193. Credite externe guvernamentale
5194. Credite externe garantate de stat
5195. Credite externe garantate de banci
5196. Credite de la Trezoreria Statului
5197. Credite interne garantate de stat
5198. Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
53. Casa
531. Casa
5311. Casa in lei
5314. Casa in valuta
532. Alte valori
5321. Timbre fiscale si postale
5322. Bilete de tratament si odihna
5323. Tichete si bilete de calatorie
5328. Alte valori

54. Acreditive
541. Acreditive
5411. Acreditive in lei
5414. Acreditive in valuta
542. Avansuri de trezorerie
58. Viramente interne
581. Viramente interne
59. Ajustari pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie
591. Ajustari pentru pierderea de valoare a actiunilor detinute la entitatile afiliate
595. Ajustari pentru pierderea de valoare a obligatiunilor emise si rascumparate
596. Ajustari pentru pierderea de valoare a obligatiunilor
598. Ajustari pentru pierderea de valoare a altor investitii pe termen scurt si creante asimilate

Clasa 6 - Conturi de cheltuieli

60. Cheltuieli privind stocurile
601. Cheltuieli cu materiile prime
602. Cheltuieli cu materialele consumabile
6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022. Cheltuieli privind combustibilii
6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
6025. Cheltuieli privind semintele si materialele de plantat
6026. Cheltuieli privind furajele
6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604. Cheltuieli privind materialele nestocate
605. Cheltuieli privind energia si apa
606. Cheltuieli privind activelor biologice de natura stocurilor
607. Cheltuieli privind marfurile
608. Cheltuieli privind ambalajele
609. Reduceri comerciale primite
61. Cheltuieli cu serviciile executate de terti
611. Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile
612. Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chirile
613. Cheltuieli cu primele de asigurare
614. Cheltuieli cu studiile si cercetarile
615. Cheltuieli cu pregatirea personalului
62. Cheltuieli cu alte servicii executate de terti
621. Cheltuieli cu colaboratorii
622. Cheltuieli privind comisiunile si onorariile
623. Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate
6231. Cheltuieli de protocol
6232. Cheltuieli de reclama si publicitate
624. Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal
625. Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari
626. Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii
627. Cheltuieli cu serviciile bancare si asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti
63. Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate
635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate
64. Cheltuieli cu personalul
641. Cheltuieli cu salariile personalului
642. Cheltuieli cu avantajele in natura si tichetele acordate salariatilor
6421. Cheltuieli cu avantajele in natura acordate salariatilor
6422. Cheltuieli cu tichetele acordate salariatilor
643. Cheltuieli cu remunerarea in instrumente de capitaluri proprii
644. Cheltuieli cu primele reprezentand participarea personalului la profit
645. Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala
6451. Cheltuieli privind contributia unitatii la asigurarile sociale
6452. Cheltuieli privind contributia unitatii pentru ajutorul de somaj
6453. Cheltuieli privind contributia angajatorului pentru asigurarile sociale de sanatate
6455. Cheltuieli privind contributia unitatii la asigurarile de viata
6456. Cheltuieli privind contributia unitatii la fondurile de pensii facultative
6457. Cheltuieli privind contributia unitatii la primele de asigurare voluntara de sanatate
6458. Alte cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala
646. Cheltuieli privind contributia asiguratorie pentru munca
65. Alte cheltuieli de exploatare
651. Cheltuieli din operatiuni de fiducie
6511. Cheltuieli ocazionate de constituirea fiduciei
6512. Cheltuieli din derularea operatiunilor de fiducie
6513. Cheltuieli din lichidarea operatiunilor de fiducie
652. Cheltuieli cu protectia mediului inconjurator
654. Pierderi din creante si debitori diversi
655. Cheltuieli din reevaluarea imobilizarilor corporale
658. Alte cheltuieli de exploatare
6581. Despagubiri, amenzi si penalitati
6582. Donatii acordate
6583. Cheltuieli privind activelor cedate si alte operatiuni de capital
6584. Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizari

6586. Cheltuieli reprezentand transferuri si contributii datorate in baza unor acte normative speciale
6587. Cheltuieli privind calamitatile si alte evenimente similare
6588. Alte cheltuieli de exploatare
66. Cheltuieli financiare
663. Pierderi din creante legate de participatii
664. Cheltuieli privind investitiile financiare cedate
6641. Cheltuieli privind imobilizarile financiare cedate
6642. Pierderi din investitiile pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferente de curs valutar
6651. Diferente nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate in valuta
6652. Diferente nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investitia neta intr-o entitate straina
666. Cheltuieli privind dobanzile
667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare
68. Cheltuieli cu amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru depreciere sau pierdere de valoare
681. Cheltuieli de exploatare privind amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru depreciere
6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizarilor
6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea imobilizarilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea activelor circulante
6817. Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea fondului comercial
686. Cheltuieli financiare privind amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru pierdere de valoare
6861. Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor
6863. Cheltuieli financiare privind ajustarile pentru pierderea de valoare a imobilizarilor financiare
6864. Cheltuieli financiare privind ajustarile pentru pierderea de valoare a activelor circulante
6865. Cheltuieli financiare privind amortizarea diferentelor aferente titlurilor de stat
6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligatiunilor si a altor datorii
69. Cheltuieli cu impozitul pe profit si alte impozite
691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
695. Cheltuieli cu impozitul specific unor activitati
698. Cheltuieli cu impozitul pe venit si cu alte impozite care nu apar in elementele de mai sus

Clasa 7 - Conturi de venituri

70. Cifra de afaceri neta
701. Venituri din vanzarea produselor finite, produselor agricole si a activelor biologice de natura stocurilor
7015. Venituri din vanzarea produselor finite
7017. Venituri din vanzarea produselor agricole
7018. Venituri din vanzarea activelor biologice de natura stocurilor
702. Venituri din vanzarea semifabricatelor
703. Venituri din vanzarea produselor reziduale
704. Venituri din servicii prestate
705. Venituri din studii si cercetari
706. Venituri din redevente, locatii de gestiune si chirii
707. Venituri din vanzarea marfurilor
708. Venituri din activitati diverse
709. Reduceri comerciale acordate
71. Venituri aferente costului productiei in curs de executie
711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
712. Venituri aferente costurilor serviciilor in curs de executie
72. Venituri din productia de imobilizari
721. Venituri din productia de imobilizari necorporale
722. Venituri din productia de imobilizari corporale
725. Venituri din productia de investitii imobiliare
74. Venituri din subventii de exploatare
741. Venituri din subventii de exploatare
7411. Venituri din subventii de exploatare aferente cifrei de afaceri
7412. Venituri din subventii de exploatare pentru materii prime si materiale
7413. Venituri din subventii de exploatare pentru alte cheltuieli externe
7414. Venituri din subventii de exploatare pentru plata personalului
7415. Venituri din subventii de exploatare pentru asigurarile si protectia sociala
7416. Venituri din subventii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417. Venituri din subventii de exploatare in caz de calamitati si alte evenimente similare
7418. Venituri din subventii de exploatare pentru dobanda datorata
7419. Venituri din subventii de exploatare aferente altor venituri
75. Alte venituri din exploatare
751. Venituri din operatiuni de fiducie
7511. Venituri ocazionate de constituirea fiduciei
7512. Venituri din derularea operatiunilor de fiducie
7513. Venituri din lichidarea operatiunilor de fiducie
754. Venituri din creante reevaluate si debitori diversi

755. Venituri din reevaluarea imobilizarilor corporale
758. Alte venituri din exploatare
7581. Venituri din despagubiri, amenzi si penalitati
7582. Venituri din donatii primite
7583. Venituri din vanzarea activelor si alte operatiuni de capital
7584. Venituri din subventii pentru investitii
7586. Venituri reprezentand transferuri cuvenite in baza unor acte normative speciale
7588. Alte venituri din exploatare
76. Venituri financiare
761. Venituri din imobilizari financiare
7611. Venituri din actiuni detinute la entitatile afiliate
7612. Venituri din actiuni detinute la entitati asociate
7613. Venituri din actiuni detinute la entitati controlate in comun
7615. Venituri din alte imobilizari financiare
762. Venituri din investitii financiare pe termen scurt
764. Venituri din investitii financiare cedate
7641. Venituri din imobilizari financiare cedate
7642. Castiguri din investitii pe termen scurt cedate
765. Venituri din diferente de curs valutar
7651. Diferente favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate in valuta
7652. Diferente favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investitia neta intr-o entitate straina
766. Venituri din dobanzi
767. Venituri din sconturi obtinute
768. Alte venituri financiare
78. Venituri din provizioane, amortizari si ajustari pentru depreciere sau pierdere de valoare
781. Venituri din provizioane si ajustari pentru depreciere privind activitatea de exploatare
7812. Venituri din provizioane
7813. Venituri din ajustari pentru deprecierea imobilizarilor
7814. Venituri din ajustari pentru deprecierea activelor circulante
7815. Venituri din fondul comercial negativ
786. Venituri financiare din amortizari si ajustari pentru pierdere de valoare
7863. Venituri financiare din ajustari pentru pierderea de valoare a imobilizarilor financiare
7864. Venituri financiare din ajustari pentru pierderea de valoare a activelor circulante
7865. Venituri financiare din amortizarea diferentelor aferente titlurilor de stat

Clasa 8 - Conturi speciale

80. Conturi in afara bilanului
801. Angajamente acordate
8011. Giruri si garantii acordate
8018. Alte angajamente acordate
802. Angajamente primite
8021. Giruri si garantii primite
8028. Alte angajamente primite
803. Alte conturi in afara bilanului
8031. Imobilizari corporale primite cu chirie sau in baza altor contracte similare
8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033. Valori materiale primite in pastrare sau custodie
8034. Debitori scosi din activ, urmariti in continuare
8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date in folosinta
8036. Redevente, locatii de gestiune, chirii si alte datorii asimilate
8037. Efecte scontate neajunse la scadenta
8038. Bunuri primite in administrare, concesiune, cu chirie si alte bunuri similare
8039. Alte valori in afara bilanului
804. Certificate verzi
805. Dobanzi aferente contractelor de leasing si altor contracte asimilate, neajunse la scadenta
8051. Dobanzi de platit
8052. Dobanzi de incasat
806. Certificate de emisii de gaze cu efect de sera
807. Active contingente
808. Datorii contingente
809. Creante preluate prin cesionare
89. Bilant
891. Bilant de deschidere
892. Bilant de inchidere

Clasa 9 - Conturi de gestiune

90. Decontari interne
901. Decontari interne privind cheltuielile
902. Decontari interne privind productia obtinuta
903. Decontari interne privind diferentele de pret
92. Conturi de calculatie
921. Cheltuielile activitatii de baza
922. Cheltuielile activitatilor auxiliare
923. Cheltuieli indirecte de productie
924. Cheltuieli generale de administratie
925. Cheltuieli de desfacere
93. Costul productiei
931. Costul productiei obtinute
933. Costul productiei in curs de executie