

Minică BOAJĂ

Sorin Claudiu RADU

CONTROL ȘI AUDIT FINANCIAR

CONTROL SI AUDIT FINANCIAR ANUL III SEM. II

Cuprins

CAPITOLUL I Bazele teoretice ale controlului financiar

- 1.1. Necesitatea obiectivă a controlului
- 1.2. Rolul, sfera și conținutul controlului intern
- 1.3. Controlul - funcție eficientă a conducerii
- 1.4. Obiectul controlului
- 1.5. Principiile care stau la baza organizării, funcționării și exercitării controlului în România
- 1.6. Funcțiile controlului

CAPITOLUL II Metodologia exercitării controlului financiar

- 2.1. Procedee și tehnici de control financiar
 - 2.1.1. Controlul documentar-contabil
 - 2.1.2. Controlul faptic
 - 2.1.3. Controlul total și prin sondaj
 - 2.1.4. Analiza economico-financiară
- 2.2. Finalizarea acțiunilor de control
 - 2.2.1. Măsuri de valorificare a constatărilor controlului financiar
 - 2.2.2. Stabilirea răspunderii, ca modalitate de finalizare a controlului financiar
- 2.3. Executarea silită

CAPITOLUL III Controlul financiar propriu al instituțiilor publice și agenților economici

- 3.1. Obiectivele generale ale controlului intern
- 3.2. Controlul financiar preventiv
 - 3.2.1. Organizarea controlului financiar preventiv propriu
 - 3.2.2. Organizarea controlului financiar preventiv delegat
- 3.3. Controlul financiar de gestiune

CAPITOLUL IV Controlul financiar de stat executat de Ministerul Economiei și Finanțelor

- 4.1. Obiective ale controlului financiar de stat
 - 4.1.1. Organizarea controlului financiar de stat
 - 4.1.2. Rolul Ministerului Economiei și Finanțelor în desfășurarea activității Guvernului României
 - 4.1.3. Organizarea și funcționarea Ministerului Economiei și Finanțelor
- 4.2. Agenția Națională de Administrare Fiscală
 - 4.2.1. Dispoziții generale și principalele obiective și atribuții
- 4.3. Autoritatea Națională a Vămirilor
 - 4.3.1. Scurt istoric al A.N.V.
 - 4.3.2. Organizarea și funcționarea Autorității Naționale a Vămirilor
 - 4.3.3. Codul de conduită al funcționarului public din cadrul autorității vamale
- 4.4. Garda Financiară
 - 4.4.1. Atribuțiile Gărzii Financiare
 - 4.4.2. Drepturile, obligațiile și răspunderea personalului Gărzii Financiare
- 4.5. Curtea de Conturi
 - 4.5.1. Organizarea și conducerea Curții de Conturi
 - 4.5.2. Atribuții de audit și de control
- 4.6. Corpul Expertilor Contabili și Contabililor Autorizați din România

- 4.6.1. Organele de conducere si de control ale Corpului
- 4.6.2. Organizarea activitatii Corpului
- 4.6.3. Exercitarea profesiei de expert contabil si contabil autorizat
- 4.6.4. Veniturile și cheltuielile Corpului
- 4.7. Camera Auditorilor Financiari din România
 - 4.7.1. Organizarea și funcționarea Camerei
 - 4.7.2. Veniturile Camerei
 - 4.7.3. Drepturile și obligațiile membrilor Camerei

CAPITOLUL V Auditul financiar

- 5.1. Conceptul de audit financiar – contabil
 - 5.1.1. Elemente de organizare a auditului financiar
 - 5.1.2. Considerații financiare privind auditul financiar
 - 5.1.3. Raportul dintre controlul intern (propriu) și auditul financiar – contabil
- 5.2. Conduita etică și profesională în domeniul auditului financiar
 - 5.2.1 Norme privind atribuirea și retragerea calității de auditor financiar
 - 5.2.2. Exercitarea independentă a profesiei de auditor financiar
 - 5.2.3. Responsabilitățile auditorului
 - 5.2.4. Proceduri de comunicare a auditorului cu acționarii și managerii
- 5.3. Documentarea lucrărilor de audit: foile de lucru și chestionarele
 - 5.3.1. Dosarul exercițiului
 - 5.3.2. Dosarul permanent
- 5.4. Planul de audit
- 5.5. Probe de audit financiar
 - 5.5.1. Natura probelor de audit
 - 5.5.2. Proceduri de audit financiar
 - 5.5.3. Suficiența probelor de audit
- 5.6. Evaluarea riscurilor și controlul intern: tehnici statistice în auditul financiar
 - 5.6.1. Tehnici statistice de determinare a riscului
 - 5.6.2. Tipologia riscurilor de audit
 - 5.6.3. Metode statistice de determinare a riscului de audit
- 5.7. Pragul de semnificație în audit
 - 5.7.1. Relația dintre pragul de semnificație și riscul de audit
- 5.8. Fraude și erori
 - 5.8.1. Riscul de erori fundamentale
 - 5.8.2. Fraude, delictе, conflicte de interese și alte abateri de la prevederile legale cu efecte asupra riscului de audit
- 5.9. Raportul de audit
- 5.10. Standardele internaționale de audit - ISA

Bibliografie selectivă

Capitolul I

BAZELE TEORETICE ALE CONTROLULUI FINANCIAR

1.1. Necesitatea obiectivă a controlului

Chiar din momentul apariției sale, contabilitatea a generat o nevoie: controlul.

Originile sunt deci foarte vechi, oricare ar fi culturile și implantările lor geografice.

Controlul este o măsură pentru a asigura omogenitatea conturilor, exactitatea lor și transmiterea de rezultate fiabile.

Definițiile controlului intern cele mai autorizate sunt cele care au fost formulate de către organizațiile profesionale ale auditorilor și experților contabili. Este util de a lua ca subiect de reflexie cele care au fost date în Franța, în Anglia, în SUA și de către auditorii interni. Le vom cita în ordine:

a) *„Controlul intern este ansamblul de securități care contribuie la gestionarea întreprinderii. El are drept obiectiv, de a asigura protecția, salvagardarea patrimoniului și a calității patrimoniului, aplicarea instrucțiunilor conducerii și de a favoriza ameliorarea performanțelor. El se manifestă prin organizare, metode și proceduri ale fiecărei dintre activitățile întreprinderii pentru a menține perenitatea acesteia.”*

(Ordinul Experților Contabili și Contabililor Agreeți, 1977)

b) *„Controlul intern cuprinde ansamblul sistemelor de control, financiar și altele, pus în operă de către conducere, în scopul de a putea orienta afacerile întreprinderii într-un mod ordonat și eficient, de a asigura respectarea politicilor de gestiune, salvagardare a activelor și garantare atât cât este posibil a exactității și a stării complete a informațiilor înregistrate.”*

(Proiect al Consultative Committee of Accountancy Bodies de Grande Bretagne, iunie 1978)

c) *„Controlul intern este format din planuri de organizare și din toate metodele și procedurile adoptate în interiorul unei întreprinderi pentru a proteja activele sale, a controla exactitatea informațiilor furnizate de către contabilitate, pentru a crește randamentul și de a asigura aplicarea instrucțiunilor conducerii.”*

(American Institute of Certified Public Accountants)

1.2. Rolul, sfera și conținutul controlului intern

Obiectivele controlului intern vizează aspectele următoare:

1. „Stăpânirea” întreprinderii:

- Menținerea perenității acesteia;
- Dirijarea afacerilor întreprinderii într-un mod ordonat;
- Asigurarea realizării obiectivelor și a scopurilor atribuite unei activități sau unui program.

2. Salvagardarea activelor

- Asigurarea protecției, salvagardării patrimoniului;
- Protejarea activelor;
- Asigurarea salvagardării bunurilor.

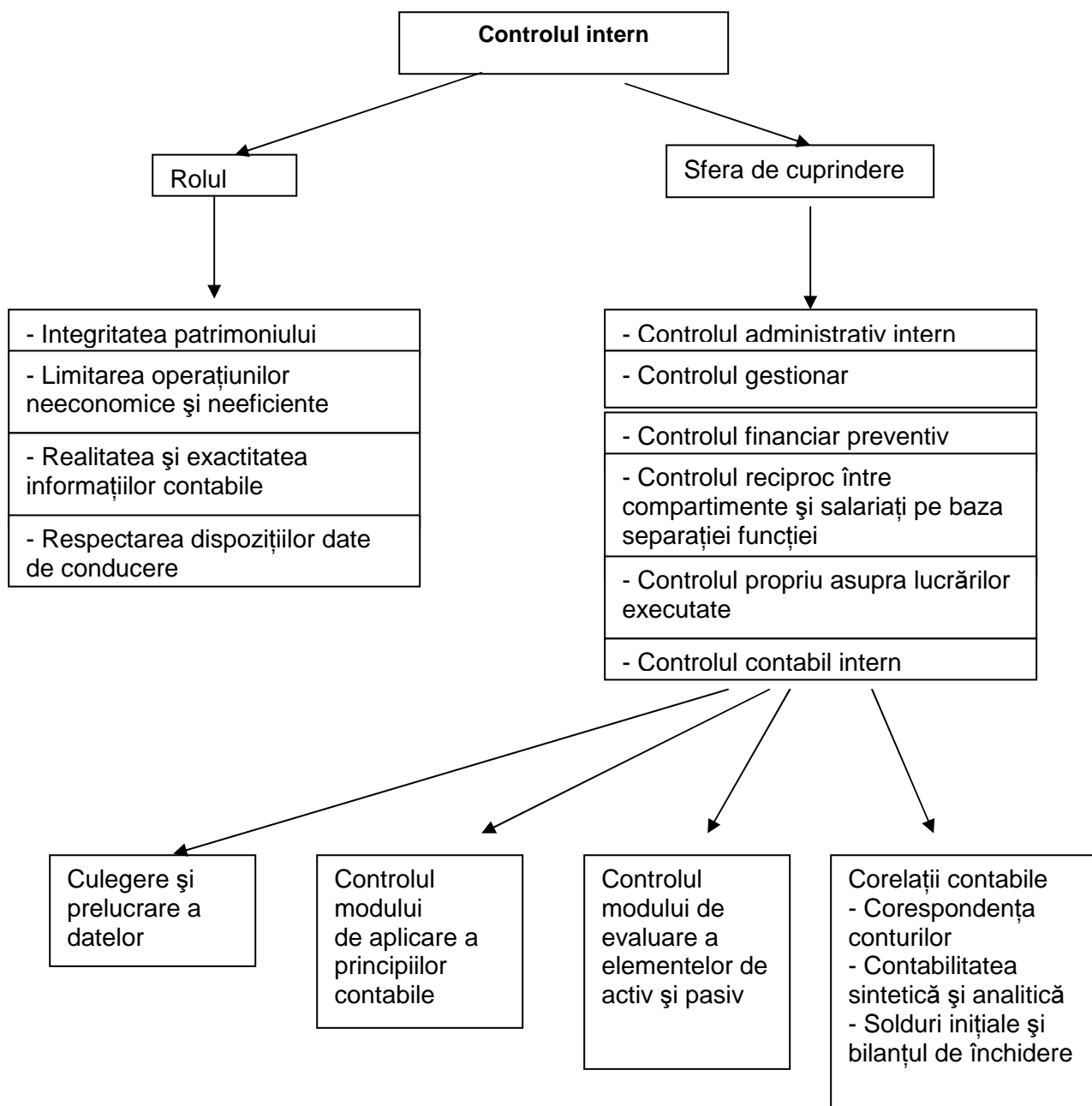
3. Asigurarea calității informației

- Garantarea atât cât este posibil a exactității și a stării complete a informațiilor înregistrate;
- Controlarea exactității informațiilor;
- Asigurarea fiabilității și a integrității informației.

4. Asigurarea aplicării instrumentelor conducerii

- Asigurarea respectării politicii de gestiune;
- Asigurarea respectării politicilor, planurilor, procedurilor, legilor și reglementărilor.

Rolul, sfera și conținutul controlului intern sunt redată în figura nr. 1



.....
Controlul reciproc presupune separarea funcțiilor (sarcinilor) de serviciu prin obiectivele compartimentului producție, personal, calitatea serviciilor și a producției și comercializarea lor.

Integritatea patrimoniului este urmărită de auditor prin sarcinile privind depozitarea, gestionarea bunurilor și a numerarului; este realizată de personalul desemnat de conducere.

Personalul desemnat pentru conducerea contabilității financiare și de gestiune verifică și analizează cheltuielile și veniturile unității. O eroare sau o fraudă între compartimente determină conturi eronate și, implicit, influențează situațiile financiare.

Separarea sarcinilor pe persoane este necesară deoarece același salariat, care emite o comandă de aprovizionare, recepționează și depozitează bunurile, efectuează și plata furnizorului, este tentat să sustragă sau să achiziționeze bunuri în cantități prea mari sau de calitate îndoielnică.

Verificările cu exigență, obiectivitate și responsabilitate ale auditorului cu privire la persoanele împuternicite pentru prelucrarea datelor cu ajutorul calculatorului, accesul la date, manipularea programelor reprezintă un atu în diminuarea riscului de control.

Auditorul urmărește dacă în cadrul întreprinderii există documente legale corespunzător și dacă toate operațiunile sunt verificate și centralizate corect.

1.3. Controlul – funcție eficientă a conducerii

Economia de piață funcționează fără restricții din cauza statului. În consecință, fiecare agent economic este liber să cheltuiască, utilizeze, producă, economisească cât și cum crede de cuviință și să-și urmărească propriile interese economice în contextul general al armonizării acestora cu interesele și nevoile reale ale societății. Însă piața nu este cu adevărat și în întregime liberă. Ea se manifestă în conformitate cu scopurile, cu țelurile de ansamblu ale societății. Chiar atotcuprinzătoare, economia de piață evoluează într-un cadru legal stabilit de stat. Practic nu există economie de piață pură. Statul exercită o intervenție globală și indirectă asupra economiei de piață, o completează și sprijină, îi corectează eșecurile și veghează asupra funcționării ei.

.....

În condițiile edificării economiei de piață, controlul ca latură competentă a conducerii științifice a societății se exercită de pe poziția intereselor generale ale acesteia, dat fiind faptul că, organul reprezentativ suprem al poporului român și unica autoritate legiuitoare a țării este Parlamentul. În acest context, *controlul ca funcție a conducerii se caracterizează prin aceea că este real, atotcuprinzător, general și universal*. Este de asemenea de subliniat faptul că, *controlul se exercită asupra tuturor membrilor societății, indiferent de locul pe care îl ocupă în cadrul diviziunii sociale a muncii: preventiv, constructiv, proiectiv sau educativ*.

Caracterul preventiv al controlului constă în aceea că sesizează fenomenele din activitatea economico-socială când acestea se manifestă ca tendință și intervine operativ prin lichidarea cauzelor. Controlul nu se rezumă numai să constate manifestarea neajunsurilor, nu este numai un control concomitent sau ulterior, ci, în primul rând, un control bazat pe previziunea desfășurării activității, a descoperirii la timp a deficiențelor și anomaliilor.

Caracterul constructiv-proiectiv al controlului constă în a veghea la aplicarea promptă a legilor, a ajuta efectiv la depășirea dificultăților, prin soluționarea problemelor ce reprezintă neajunsuri, ca urmare a stabilirii unor măsuri adecvate. Controlul, pe baza studiilor și analizelor efectuate, descoperă elementele noului și contribuie la generalizarea celor mai moderne metode de organizare și conducere, de informare și prospectare în legătură cu problemele economico-sociale.

1.4. Obiectul controlului

Controlul ca necesitate obiectivă, parte indispensabilă a conducerii societății, are un domeniu unitar, un obiect unic de cercetare, care se concretizează în studiul unei categorii de

fapte, a unui anumit grup de fenomene, pe care le interpretează din unghiul său de vedere, stabilind raporturi invariabile între fenomenele și cauzele pe care le-au produs.

Obiectul controlului delimitează materia care se referă la propriul patrimoniu și definește sarcinile pe care le incumbă cunoașterea pentru informare.

Deși problemele pe care le ridică obiectul și metoda controlului sunt în general aceleași, în cele ce urmează ne vom referi în mod special la controlul financiar.

.....
Conținutul, rolul și importanța controlului își găsesc expresia în rezolvarea sarcinilor multiple și complexe ale consolidării și dezvoltării economiei de piață, prin folosirea în mod conștient a legilor economice obiective.

Controlul asupra economiei, ca formă de manifestare a funcției economico-organizatorică a statului, presupune ca obiectul lui să-l constituie:

- a) Garantarea proprietății publice și private;
- b) Creșterea eficienței sarcinilor la toate nivelurile;
- c) Întărirea și respectarea gestiunii economice și autonomiei financiare.

.....
1.5. Principiile care stau la baza organizării, funcționării și exercitării controlului în România

Principiul integrării controlului în structura organizatorică și de conducere a economiei naționale

Desfășurarea și dezvoltarea activității economice și sociale în mod rațional, presupune organizarea în mod științific a organismelor și instituțiilor din componența autorităților publice și din afara acestora, care să corespundă mai bine suprastructurii generate pe baza economică. La baza organizării controlului în țara noastră stă pe principiul integrării, care asigură instituirea formelor organizatorice ale controlului, ca una din cerințele esențiale de exercitare de către statul de drept democratic și social a prerogativelor sale fundamentale.

Principiul integrării care stă la baza organizării controlului la nivel micro și macro economic, precum și la delimitarea funcțiilor acestuia, presupune că nu orice activitate constituie subiect al controlului, ci numai în măsura în care activitatea respectivă a fost stabilită anticipat desfășurării ei cantitative și calitative și se încadrează în mod organic în completul de activități economico-sociale până la nivelul economiei naționale.

Principiul integrării asigură în cadrul instituțional organizarea și exercitarea unui control simplu, operativ și eficient, de la veriga de bază până la nivelul de ansamblu al economiei naționale.

Principiul integrării urmărește ca prin organizarea controlului, să se realizeze cât mai complet obiectul acesteia care îl constituie: apărarea, întărirea și dezvoltarea proprietății de stat în interesul poporului precum și protejarea proprietății private; executarea sarcinilor la toate nivelurile; creșterea nivelului eficienței activității economice în toate domeniile de la micro la macro economic, indiferent de agenții economici publici sau privați; întărirea și respectarea gestiunii economice de către cei care o au în administrare parțial sau total, precum și de cei care răspund de acestea la nivelul administrației de stat.

Principiul autocontrolului

Indiferent la ce nivel instituțional ne referim, controlul trebuie astfel organizat încât să permită ca activitatea de control să se desfășoare paralel cu complexul de activități ai unităților controlate și să se asigure totodată demarcarea în scară a competenței în realizarea sarcinilor de

control și a subordonării acestuia. Principiul care stă la baza unei astfel de concepții în organizarea controlului este cel al autocontrolului.

.....

Principiul adaptabilității la structurile organizatorice și funcționale ale economiei

Acest principiu, ca parte integrantă a principiului integrării, s-a prezentat separat, pentru a se evidenția în mod special atenția ce trebuie acordată formelor și metodelor, organizării și exercitării controlului. Acest principiu cere ca formele și metodele de control folosite să fie suficient de elastice și de suple pentru a se putea adapta noilor condiții și specificului activităților controlate, în caz contrar controlul s-ar putea transforma într-o activitate rigidă, de rutină, fără eficiența scontată.

Principiul controlului extern (din afară)

Colectivele de conducere la diferite nivele, trebuie să fie îndrumate de felul cum trebuie să acționeze cu privire la gospodărirea mijloacelor materiale, financiare și umane, ce metode să folosească în activitatea sistematică și permanentă de control, în folosirea cu chibzuință a fondurilor și totodată să fie controlate, urmărindu-se îndeplinirea sarcinilor ce le revin, întărirea sistemului de răspundere în munca acestora, determinarea unei atitudini de exigență față de administrarea patrimoniului. Realizarea acestui deziderat este o cerință primordială a principiului controlului extern care trebuie să stea la baza concepției de organizare a sistemului de control. Acest principiu permite existența unor organisme de control independente, în afara structurii organizatorice pe verticală a ministerelor, administrației publice locale, altor mecanisme economice și oficiale indiferent de forma de proprietate.

În organizarea controlului, principiul controlului extern își găsește expresia nu numai la nivelul macroeconomic, ci și la nivelul microeconomic. Aceasta se manifestă în sensul că, competențele de control se stabilesc în scară, ținând seama de subordonarea controlului, ceea ce permite ca orice activitate desfășurată în cadrul unei unități să fie îndrumată și controlată de organul ierarhic superior nemijlocit. Chiar în cazul controlului propriu al unităților, principiul controlului extern își păstrează pe deplin viabilitatea, întrucât controlul executat de sus se efectuează asupra activității nivelului subordonat, bineînțeles la limita competenței și cu respectarea legislației, putând dispune măsuri cu caracter obligatoriu pentru îmbunătățirea activității.

Principiul controlului extern cere ca în cadrul organizării sistemului de control să se delimiteze sfera de activitate a acestuia. În cadrul formelor de organizare ale controlului, sfera de activitate prezintă un interes deosebit, dat fiind faptul că prin aceasta se determină dreptul fiecărui organ de a exercita controlul în conformitate cu atribuțiile ce-i revin.

Principiul profilării controlului

Realizarea multiplelor sarcini ce revin controlului, precum și diversitatea de activități în care acționează, impun ca o necesitate obiectivă gruparea și specializarea organelor de control pe formele de organizare ale acestuia, cât și o grupare în cadrul acestor forme. Deci, acest principiu cere o anumită specializare a cadrelor folosite în munca de control pe anumite activități, unități și probleme. Există astfel de cadre specializate în controlul activităților industriale, agricole, comerț, bugetare etc. Aceasta oferă posibilitatea folosirii rașionale a aparatului de control, precum și creșterea eficienței acestuia, cerință de bază a principiului specializării (profilării) în organizarea sistemului de control.

1.6. Funcțiile controlului

În procesul conducerii, ca formă de manifestare a funcției economico-organizatorice a statului de drept democratic și social, controlul îndeplinește o serie de funcții, cum sunt: funcția de evaluare – cunoaștere a rezultatelor și stabilire a măsurilor pentru îmbunătățirea lor, funcția de îndrumare – sprijin și funcția de constrângere.

A. Funcția de urmărire și evaluare a rezultatelor și stabilire a măsurilor de îmbunătățire a activității controlate

Prin această funcție se asigură cunoașterea cantitativă și calitativă a problemelor care fac obiectul dezvoltării economico-sociale. Este o funcție preventivă care presupune analiza riguroasă a situației existente, în vederea sesizării operative a eventualelor tendințe de abatere de la normele prestabilite și a prevenirii lor. Prin această funcție se apreciază modul în care se aplică legislația, se stabilesc lipsurile, deficiențele, abaterile în care își au izvorul factorii a căror acțiune a determinat rezultatele negative. Este o funcție de apreciere completă, reală, exactă și concretă a activității controlate. Pe lângă apreciere, această funcție implică și sugestii, propuneri, precum și stabilirea și aplicarea măsurilor pentru îmbunătățirea rezultatelor activității controlate. Prin completarea evaluării rezultatelor cu măsurile de perfecționare a fenomenelor și proceselor, controlul contribuie activ la eliminarea cauzelor care au generat abateri, controlul contribuie activ la îmbunătățirea activității economico-sociale. Această funcție furnizează informații despre modul în care se aplică deciziile și variantele de perfecționare a activității precum și despre disfuncționalitățile apărute în cadrul unităților. Prin funcția sa de urmărire și evaluare a rezultatelor, controlul contribuie la realizarea sarcinilor unităților controlate ce au fost stabilite de conducerile colective a acestora, ținând seama de cerere și ofertă și alte elemente ale economiei de piață, precum și de sarcinile ce revin altor unități izvorâte din legi, regulamente etc., altele decât cele cu caracter economic.

B. Funcția de îndrumare

Funcția de îndrumare a controlului are un caracter formativ-stimulativ, de generalizare a experienței pozitive. Prin funcția de îndrumare, controlul ajută în mod direct cadrele din economie la ridicarea nivelului lor de pregătire, la rezolvarea în condiții satisfăcătoare a sarcinilor ce le revin. Controlul acționează prin toate mijloacele pentru ridicarea pe o treaptă superioară a întregii activități economico-sociale a unităților controlate. Această importantă sarcină ce revine controlului nu poate fi realizată decât în condițiile unei activități organizate de îndrumare permanentă și sistematică a celor chemați să gospodărească mijloacele materiale, financiare și umane. De aici decurge necesitatea ca organele de control să aibă o solidă pregătire profesională și să se bucure de prestigiu și credibilitate în cadrul colectivelor în care își desfășoară activitatea. Îndrumarea cadrelor și cu precădere a conducerii unităților urmărește în principal următoarele:

a. însușirea legislației specifice fiecărei activități desfășurate de unitățile supuse controlului și înțelegerea aprofundată a caracterului economico-financiar al acesteia, atât sub aspectul teoretic cât și cel practic;

b. cunoașterea de către cadrele de conducere, alte cadre cu munci de răspundere, economiști, ingineri și ceilalți salariați, a principalelor aspecte teoretice și practice pe care le ridică activitatea economico-socială și financiară în etapa respectivă și de perspectivă ținând seama de conjunctura internă și internațională;

c. îmbunătățirea stilului de muncă în scopul implementării unei noi atitudini față de muncă a tuturor salariaților, pentru obținerea unor rezultate mai bune, pe baza sporirii productivității muncii, al gradului de creștere al cinstei, corectitudinii și a conștiinței, factori hotărâtori în derularea întregului complex de activități;

d. stimularea inițiativei creatoare a salariaților, indiferent de funcția pe care o dețin și de nivelul la care lucrează, în vederea obținerii, pe baza aportului teoretic și practic, a creșterii calității vieții;

e. sporirea spiritului de răspundere față de bunul mers al activității, al derulării proceselor economico-sociale din unitățile controlate, al creșterii exigenței față de rezolvarea sarcinilor și achitarea obligațiilor indiferent de destinatar.

C. Funcția de constrângere

Prin funcția de constrângere controlul ia măsuri față de cei vinovați, pe linie: administrativă; civilă contravențională (amenzi, penalizări), penală, în raport cu gradul de vinovăție al fiecăruia. Măsurile de constrângere se iau în direct de către organele de control în cadrul competențelor prevăzute de lege, fie la propunerea acestora de către organele ierarhic superioare sau justiție, după caz. Măsurile luate sau propuse de organele de control sunt îndreptate atât față de unitatea controlată cât și față de persoanele fizice care au dat dovadă în activitatea lor de neglijență, superficialitate în gospodărirea mijloacelor materiale și bănești, au adus pagube avutului unității, au făcut speculă cu bunurile unității, au furat, au delapidat etc.

Vinovăția constatată atât față de unitatea controlată, cât și față de persoanele fizice trebuie încadrată de către organele de control strict numai în limitele existente în momentul în care s-au săvârșit abaterile, sau au avut loc neregulile.

Pornind de la rolul funcțiilor de îndrumare și constrângere, este util de subliniat că acestea nu se exclud, ele acționează ca un proces unitar în raport de rezultatele funcției de conducere. În activitatea de control nu se absolutizează și în același timp nu se neglijează nici îndrumarea, nici măsurile de sancționare. Pentru utilizarea eficientă, echilibrată, în concordanță cu situația reală existentă în activitatea controlată, a funcțiilor de îndrumare și de constrângere, sunt necesare evaluări și raționamente care să delimiteze în mod concret și real condițiile obiective și subiective de desfășurare a activității controlate. În raport cu aceste limite, controlul devine o formă de îndrumare și sprijin pentru soluționarea cauzelor obiective, a greutăților ce depășesc posibilitățile unităților controlate și o formă de aplicare și propunere de sancțiuni în ipoteza cauzelor subiective de acțiune și sancțiune.

Dacă în urma controlului nu rezultă situații de fapt negative, abateri, deficiențe sancționabile, funcția de îndrumare poate acționa și independent de funcția de constrângere. Funcția de constrângere implică, însă, pe lângă aplicarea sau propunerea de sancțiuni, și stabilirea măsurilor de corecție, de sprijin și îndrumare pentru prevenirea în viitor a situațiilor de natura celor care au dus la sancțiuni. În ultimă instanță funcția de constrângere este o funcție de remediere a deficiențelor, a abaterilor de la normele legale, a lipsurilor și de prevenire în viitor a unor asemenea situații. Pentru obținerea unei asemenea efect, sancțiunea respectivă este completată cu îndrumarea necesară în vederea perfecționării activității controlate. Scopul final al controlului este perfecționarea activității economico-sociale și nu sancționarea, aceasta din urmă fiind un mijloc de realizare a scopului.

Înțelegerea controlului ca atribut al procesului de conducere și a rolului funcțiilor acestuia în activitatea economico-socială a unităților, este posibilă numai pornind de la concepția care consideră controlul ca formă de manifestare a democrației autentice revoluționare a poporului și a funcției economico-organizatorice a statului de drept democratic și social.

Capitolul II

METODOLOGIA EXERCITĂRII CONTROLULUI FINANCIAR

2.1. Procedee și tehnici de control financiar

Controlul este un proces de cunoaștere, de informare. Cunoașterea situației stabilite (a programelor, a sarcinilor, normelor, scopurilor, prevederilor legale, previziunilor etc.), precum și a situației reale privind activitatea ce se controlează începe cu studiul general asupra organizării și desfășurării acestuia. Studiul general prealabil face posibilă cunoașterea elementelor esențiale și specifice ale activității ce urmează a se controla și, pe baza acestora, orientează acțiunea de organizare și exercitare în continuare a muncii de control asupra obiectivelor ce necesită atenție sporită, în vederea remedierii unor deficiențe, lipsuri, abateri sau a mobilizării unor rezerve de perfecționare a activelor economice și financiare.

Studiul general prealabil, ca procedeu de control financiar, are ca **principale obiective:**

a. sarcinile rezultate din normele în vigoare pentru domeniul respectiv de activitate, a căror cunoaștere asigură orientarea organelor de control asupra aspectelor care trebuie avute în vedere în acțiunea de control;

b. orientările, instrucțiunile, competențele și răspunderile în structura internă a aferentului economic la care se exercită controlul;

c. modul de organizare a evidenței tehnico-operative și contabile, ca sursă de informații pentru control;

d. situația de fapt existentă cu privire la activitatea ce urmează a fi supusă controlului.

Studiul general prealabil asupra activității ce urmează a se controla are ca surse de informare: norme legale cu privire la activitatea în cauză, procese-verbale privind activitatea în cauză, procesele-verbale de control anterioare și măsurile luate în urma valorificării acestora; dările de seamă contabile și măsurile stabilite pe baza lor; consultările cu conducerea compartimentului supus controlului.

2.1.1. Controlul documentar-contabil

Controlul documentar-contabil este procedeul de stabilire a realității, legalității și eficienței operațiilor și activităților economice și financiare, prin examinarea documentelor primare și centralizatoare a înregistrărilor în evidența tehnico-operativă și contabilă, a situațiilor contabile și a bilanțurilor.

Controlul documentar-contabil se utilizează cu caracter preventiv și concomitent, integrat organic sistemului de organizare și conducere a evidenței tehnic-operative și contabile.

Controlul documentar-contabil se exercită prin următoarele modalități și tehnici: controlul cronologic, controlul invers cronologic, controlul sistematic sau pe probleme, controlul reciproc, controlul încrucișat, investigația de control, examenul critic, analiza contabilă, balanța de control contabilă sintetică și analitică, tehnica operațiunilor bilanțiere, tehnici specifice de control în condițiile sistemelor de prelucrare automată a datelor etc.

Controlul cronologic se exercită în ordinea întocmirii, înregistrării și îndosarierii documentelor. Documentele se examinează pe fiecare zi, la rând, în ordinea în care sunt păstrate sau îndosariate, fără nici o grupare sau sistematizare prealabilă. Această modalitate de control este simplă, însă distribuie atenția organului de control asupra unui număr mare de operațiuni în diferite feluri, necesită folosirea unui aprofundat material legislativ și duce la îngreunarea studierii succesive și aprofundate a fiecărui fel de operațiune. Se exercită cu ușurință, dar nu dă posibilitatea să se urmărească de la început până la sfârșit o anumită problemă.

Controlul invers cronologic se exercită de la sfârșitul spre începutul perioadei de control. Se începe cu controlul celor mai recente operații și documente și se continuă de la prezent spre trecut. Această modalitate de control se folosește atunci când la constatarea unei abateri este nevoie să se stabilească momentul când aceasta s-a produs sau să se urmărească procesul dezvoltării operațiilor precedente și cele care au legătură cu abaterea. De asemenea, se utilizează atunci când se constată anumite omisiuni sau erori de înregistrare, pentru identificarea cărora este necesară cercetarea document cu document sau poziție cu poziție a lucrărilor întocmite anterior.

În controlul sistematic sau pe probleme se procedează la gruparea documentelor pe probleme (operații de casă, aprovizionare, salarizare etc.) și apoi la controlul lor în ordine cronologică. Controlul pe probleme este o modalitate mai eficientă de examinare a documentelor și înregistrărilor contabile prin aceea că dă posibilitatea să se urmărească cu mai multă atenție un obiectiv; eventualitatea omisiunilor este mai redusă și se pot stabili concluzii cu privire la fiecare problemă în parte.

Controlul reciproc constă în cercetarea și confruntare, la aceeași unitate a unor documente sau evidențe cu conținut identic sau diferite ca formă, pentru aceleași operațiuni diferite însă legate reciproc. Controlul reciproc este o confirmare internă a datelor înscrise în documente și evidențe.

Controlul încrucișat constă în cercetarea și confruntarea tuturor exemplarelor unui document, existent la unitatea controlată și la alte unități cu care s-au făcut decontări, de la care s-au primit sau cărora li s-au livrat materiale, produse, mărfuri și alte valori materiale.

.....
Investigația reprezintă modalitatea prin care organul de control obține informații din partea personalului a cărui activitate se controlează. Investigația implică studierea problemelor care nu rezultă clar din documentele și evidențele puse la dispoziție. Prin ea însăși, investigația nu este o sursă de control demnă de încredere, însă reprezintă un supliment de informare și conduce organul de control să ia în considerare aplicarea altor modalități de control.

Analiza și studiul general se utilizează pentru a obține argumentele justificate ale controlului. Această modalitate este utilă pentru controlul contabilității, care poate conține înregistrări greșite sau neobișnuite sau pentru care sunt necesare informații detaliate.

Comparația constă în examinarea comparativă a diferitelor solduri din evidențele analitice cu cele din conturile supuse controlului. Prin comparație se obțin informații care dau, pentru unele înregistrări, o probă suficientă privind justetea lor, pe când pentru unele este necesar și un control suplimentar. Comparația cu datele anterioare, cum ar fi cheltuielile anului precedent cu acelea ale anului în curs, este o aplicare frecventă a tehnicii comparației.

Calculul de control presupune reproducerea muncii îndeplinite de contabili. Prin această modalitate se obțin probe asupra exactității contabilității.

Examenul critic implică examinarea actelor, documentelor și evidențelor, astfel încât să se acorde atenție problemelor mai importante.

2.1.2. Controlul faptic

Controlul faptic este procedeul de stabilire reală a existenței și mișcării mijloacelor materiale și bănești și a desfășurării activității economice și financiare. Controlul faptic se exercită la locul de existență a mijloacelor materiale și bănești și are ca obiectiv determinarea exactă a cantităților și valorilor existente, a stării în care se găsesc, a stadiului și modului de prelucrare, a respectării lezalității în utilizarea lor.

Principalele modalități sau tehnici de control faptic sunt: inventarierea, expertiza tehnică și analiza de laborator, observarea directă, inspecția tehnică etc.

Inventarierea, ca modalitate principală de control factic, are ca obiectiv constatarea, la un moment dat, a existenței cantitative și calitative a elementelor de activ și pasiv ale unei unități gestionate, precum și a modului de executare a sarcinilor de către gestionari. Pe lângă constatarea stocurilor și a soldurilor factice, inventarierea include și compararea acestora cu cele scriptice și stabilirea eventualelor diferențe.

Inventarierea este o modalitate specifică de control contabil. Contabilitatea se caracterizează prin realitatea și exactitatea datelor. Din cauze obiective sau subiective, în timpul gestionării bunurilor, este posibil ca unele operații să nu fie consemnate în documente în momentul producerii lor și, ca atare, să nu fie înregistrate în conturi.

.....

Observarea directă este folosită pentru stabilirea unor situații factice ce nu rezultă din documente. Observarea desemnează practica care nu rezultă din documente. Observarea desemnează practica organului de control de a merge la fața locului pentru a constata modul în care personalul controlat își îndeplinește obligațiile de serviciu. Prin observarea directă se urmărește modul cum este organizat și funcționează un compartiment, dacă se respectă prescripțiile legale în desfășurarea unei activități, în ce măsură este utilizat timpul de muncă corespunzător etc.

Inspekția fizică constă în examinarea activelor și a altor resurse. Este o probă sigură pentru constatarea existenței unui anumit post de activ, a imobilizărilor sau a actelor justificative înregistrate în evidență.

Controlul factic se întrecește cu cel documentar. În acest fel, prin control se stabilește modul de gestionare a mijloacelor materiale și bănești, cât și calitatea informațiilor cu privire la activitatea controlată.

2.1.3. Controlul total și prin sondaj

Controlul poate fi exercitat total sau prin sondaj.

Controlul total cuprinde toate operațiile din cadrul obiectivelor stabilite și pe întreaga perioadă supusă controlului.

.....

Controlul total este cel mai cuprinzător și mai sigur. Cu toate acestea, ca urmare a faptului că necesită un volum mare de muncă, nu se poate aplica întotdeauna, fiind posibil mai ales la unitățile mici. Din aceste motive, în anumite cazuri, se utilizează controlul prin sondaj.

Controlul prin sondaj cercetează cele mai reprezentative documente și operații, care permit obținerea unor concluzii cu caracter general asupra obiectivului urmărit. Sondajul este control selectiv care simplifică sarcina de apreciere prin utilizarea unui exemplu reprezentativ și permite, astfel, să se obțină economii autentice în ceea ce privește munca de control. Eficiența controlului prin sondaje depinde de alegerea perioadei, operațiunilor și documentelor ce se controlează și care dau posibilitatea generalizării concluziilor și măsurilor ce se impun. De multe ori rezultatul sondajului determină extinderea controlului asupra tuturor operațiunilor, ajungându-se astfel la un control total. De asemenea, eficiența controlului prin sondaj depinde, în mare măsură, având în vedere limitele sale, de modul cum sunt alese reperele principale și de proporția operațiilor în cadrul fiecărui reper. Controlul prin sondaj se referă atât la repere din cadrul gestiunilor materiale a căror evidență analitică se ține calitativ-valoric pe fiecare fel de material, produs etc. cât și la cele din cadrul cheltuielilor. La gestiunile a căror evidență analitică se ține global valoric reperele nu se pot controla prin sondaj. Reperele ce se controlează prin sondaj trebuie să fie cele mai reprezentative în gestiune. Această calitate o au acelea care sunt susceptibile sustragerilor, se pot

utiliza în consumul individual, au o largă și intensă circulație în gestiune și ca atare riscul producerii unor erori la primirea și eliberarea lor poate fi mare, dețin o pondere însemnată din punct de vedere cantitativ și valoric, au o dinamică în creștere a pierderilor pe o perioadă mai mare de timp etc.

.....

2.1.4. Analiza economico-financiară

Analiza economico-financiară este un instrument metodologic sistematic, utilizat de controlul financiar care, pentru cunoașterea rezultatelor obținute în îndeplinirea programelor de activitate și a factorilor care le-au influențat, pe baza unei documentări multilaterale descompune activitatea controlată pe elemente constitutive și studiază raporturile existente între acestea. Prin analiza economico-financiară se studiază modul de realizare a sarcinilor stabilite, factorii și influențele acestora asupra activității economice, posibilitățile de descoperire și mobilizare a rezervelor interne.

Analiza cercetează activitatea economică și financiară, considerată ca un complex de legături cauzale și factori. Pentru control reprezintă importanță, stabilirea locului în care își au izvorul factorii a căror acțiune a determinat rezultate negative și, în special, a celor interni, cu ajutorul cărora se pot aprecia rezultatele activității prin prisma efortului propriu al agentului economic. În consecință, analiza economico-financiară se utilizează ca instrument corelat procedurilor de control în funcție de obiectivele care se urmăresc.

Tehnica generală de analiză economico-financiară pentru un obiectiv delimitat (fenomen economic) presupune determinarea: elementelor structurale (părțile componente) ale fenomenului economic; factorilor (forțele motrice ce determină fenomenul) care se stabilesc succesiv de la cei cu acțiune directă spre cei care acționează indirect (descompunerea în trepte); corelației dintre fiecare factor și fenomenul analizat diferiți factori care acționează, cauză și efect (raporturile de condiționare); influențele diferitelor elemente sau factori.

Analiza economico-financiară implică modalități sau tehnici de cercetare a activității economico-financiare sub aspect calitativ și cantitativ. Modalități de analiză calitativă vizează esența activității economico-financiară, depistarea legăturilor cauzale dintre fenomene, iar modalitățile cantitative de cercetare au ca obiect cuantificarea influențelor sau factorilor care explică fenomenul economico-financiar.

Analiza economico-financiară se efectuează prin modalități sau prin tehnici cum sunt:

a) tehnici de stabilire a relațiilor cauzale între fenomene ca de exemplu: concordanța între obiectivul cercetat și împrejurările sau condițiile în care s-a desfășurat; diferențele unei împrejurări sau condiții în care apare sau lipsește un fenomen, prezentă într-un caz și absentă în altul; variația concomitentă, adică unei anumite variații a unui fenomen ce îi urmează o anumită variație a unui alt fenomen;

b) diviziunea și descompunerea, ca modalitate de analiză care asigură profunzimea studierii activităților economico-financiare, localizarea abaterilor și cauzelor lor în timp și spațiu. Diviziunea în timp permite stabilirea abaterilor de la tendința generală de desfășurare a activităților controlate, de la ritmicitatea proiectată. Descompunerea pe elemente componente, permite aprofundarea activității economico-financiare ce se controlează și măsurarea legăturilor cauzale ale factorilor;

c) gruparea, adică despărțirea operațiilor controlate în grupe omogene după una sau mai multe caracteristici, în funcție de scopul urmărit;

d) substituirea în lanț sau modificarea diferențelor se aplică în cazul relațiilor de tip determinist, care îmbracă forma matematică a produsului sau raportului (proportionalitate directă sau inversă). În cadrul relației de doi sau mai mulți factori se folosesc valorile din baza de comparație și cele efective, stabilindu-se diferența tuturor factorilor și apoi, prin substituire,

treptată, influența fiecărui factor în parte. Această modalitate implică trei reguli: așezarea factorilor în ordinea de analiză, adică se substituie întâi factorul cantitativ și apoi cel calitativ; substituirea se face succesiv; un factor substituit se menține ca atare în operațiile ulterioare;

e) balanța elementelor și modificării lor, ca modalitate de analiză, se utilizează când între elementele fenomenului controlat sunt relații de sumă și diferență. Legăturile bilanțiere oglindesc cantitativ interdependența elementelor fenomenului respectiv, fapt care face posibilă compararea elementelor balanței (valorile efective sau cele din perioada de bază) și scoaterea la iveală a cauzelor care au determinat modificarea unui rezultat.

.....

2.2. Finalizarea acțiunilor de control

2.2.1. Măsuri de valorificare a constatărilor controlului financiar

Controlul financiar nu se limitează la constatarea lipsurilor, deficiențelor și abaterilor. Controlul de constatare este urmat obligatoriu de controlul de remediere definitivă a neajunsurilor și abaterilor constatate. O acțiune de control nu este considerată încheiată până nu se lichidează toate deficiențele constatate și se stabilesc măsuri care duc la îmbunătățirea practică a activității economico-financiare. Controlul acționează pentru soluționarea concretă, operativă a problemelor, iar acolo unde sunt abuzuri, unde sunt încălcate legile, în conformitate cu prevederile și drepturile legale, controlul ia măsuri inclusiv pentru sancționarea celor vinovați.

Finalizarea acțiunilor de control financiar, respectiv valorificarea constatărilor făcute, depinde de organul de control care a exercitat controlul, de conducerea agentului economic și de aplicarea soluțiilor corespunzătoare, în funcție de natura activității și deficiențelor sau a rezervelor de îmbunătățire constatate.

.....

2.2.2. Stabilirea răspunderii, ca modalitate de finalizare a controlului financiar

Răspunderea disciplinară

Persoanele încadrate în muncă au datoria de a realiza corespunzător și la timp obligațiile ce le revin la locul de muncă, de a acționa conștiincios pentru sporirea eficienței și îmbunătățirea calității produselor, de a respecta obligațiile ce decurg din contractele de muncă, regulamentele de organizare și funcționare a unităților, precum și dispozițiile primite din partea șefilor ierarhici.

Organul de conducere (consiliile de administrație) au obligația de a stabili măsuri privind: desfășurarea normală a activității; creșterea eficienței; protecția patrimoniului; asigurarea plății salariilor; îmbunătățirea condițiilor de muncă; prevenirea producerii pierderilor de muncă și a perturbării activității; prevenirea abaterilor de la ordinea și disciplina muncii, a neglijenței și a risipei.

Încălcarea cu vinovăție de către persoana încadrată în muncă a obligațiilor sale, inclusiv a normelor de comportare, constituie abatere disciplinară care atrage răspunderea cu caracter disciplinar.

Abaterile disciplinare se sancționează, după caz, cu:

- mustrare;
 - avertisment;
 - diminuarea temporară a salariului de încadrare;
 - reducerea indemnizației de conducere;
 - retrogradare în funcție;
 - desfacerea disciplinară a contractului de muncă.
-

Răspunderea contravențională (administrativă) – norme generale

Contravenția est fapta săvârșită cu vinovăție, care reprezintă un pericol social mai redus decât infracțiunea și este prevăzută și sancționată ca atare prin legi sau prin acte normative.

Contravențiile se sancționează cu avertisment sau cu amendă.

Sancțiunile se aplică persoanelor fizice care au săvârșit contravențiile. Amenzile aplicate persoanelor juridice vor fi imputate de acestea persoanelor fizice vinovate.

Prin avertisment se atrage atenția contravenientului asupra pericolului faptei săvârșite și i se recomandă ca pe viitor să se respecte dispozițiile legale. Avertismentul se aplică în cazurile în care fapta este de mică importanță și se apreciază ca acela care a săvârșit-o nu o va mai repeta chiar fără aplicarea unei amenzi. Avertismentul se poate aplica chiar dacă actul normativ de stabilire și sancționare a contravenției nu prevede aceasta sancțiune.

Amenda are caracter administrativ. Amenzile se fac venit la bugetul de stat. Dacă aceeași persoană a săvârșit mai multe contravenții sancționate cu amendă, sancțiunea se aplică pentru fiecare contravenție în parte. Când contravențiile au fost constatate prin același proces-verbal, amenzile totalizate potrivit dispozițiilor nu pot depăși dublul maximului prevăzut prin actul normativ pentru contravenția cea mai gravă. În cazul în care la săvârșirea unei contravenții au luat parte mai multe persoane, sancțiunea se aplică fiecărui participant, separat.

Fapta prevăzută de lege sau alt act normativ ca fiind contravenție se sancționează chiar dacă este săvârșită fără intenție, în afara de cazul în care prin actul normativ se dispune altfel. Nu constituie contravenție fapta săvârșită în stare de legitima apărare, din cauza unei întâmplări ce nu putea fi prevăzută sau înlăturată, precum și aceea săvârșită din constrângere, eroare de fapt sau în stare de necesitate. De asemenea, nu constituie contravenție fapta săvârșită de o persoană care din cauza stării mintale sau a vreunei infirmități nu poate răspunde de fapta imputată.

Aplicarea sancțiunii pentru contravenții se prescrie în termen de 3 luni de la data săvârșirii faptei. În cazul contravențiilor la normele privind impozitele, taxele, primele de asigurare prin efectul legii și disciplina financiară, aplicarea sancțiunii se prescrie în termen de 1 an de la data săvârșirii faptei.

Executarea sancțiunii se prescrie, dacă procesul-verbal de constatare a contravenției, precum și, când este cazul, înștiințarea de plată a amenzii nu au fost comunicate celui sancționat în termen de o lună de la data aplicării sancțiunii. Executarea sancțiunii se prescrie, de asemenea, în termenul de 1 an de la data aplicării ei, chiar dacă contravenientul a exercitat calea de atac.

Contravenția se constată printr-un proces-verbal de constatare și sancționare a contravenției, prin care se aplică amenda și se stabilește, în situația în care săvârșirea contravenției a pricinuit o pagubă și există tarif de evaluare a acesteia, despăgubire pe bază de tarif. Dacă agentul constator nu este în drept să aplice și sancțiunea, procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției se trimite organului competent, care aplică sancțiunea prin rezoluția de proces-verbal, stabilind și despăgubirea.

În cazul în care contravenientul achită pe loc agentului constator jumătate din minimul amenzii prevăzute în actul normativ pentru fapta săvârșită, iar prin contravenție nu s-a cauzat o pagubă și nu există lucruri supuse confiscării, procesul-verbal nu se mai încheie și orice urmărire încetează. Plata amenzii se face contra chitanța, în care se va specifica contravenția pentru care a fost încasată amenda.

Împotriva procesului-verbal de constatare a contravenției se poate face plângere în termen de 15 zile de la data comunicării acestuia. Plângerea se face la organul din care face parte organul constator.

.....

Răspunderea materială

Trăsături, condiții și forme ale răspunderii materiale

Persoanele încadrate în muncă răspund pentru pagubele aduse patrimoniului agentului economic din vina și în legătură cu munca sa.

Răspunderea materială prezintă unele trăsături specifice și anume:

- este proprie persoanelor încadrate în muncă;
- este, de regulă, limitat la paguba efectivă, neincluzând foloasele nerealizate în unitate;
- se întemeiază exclusiv pe culpă (vinovăție);
- presupune o procedură specială;
- nu poate funcționa în comun cu răspunderea agentului economic.

Pentru ca răspunderea materială să aibă loc trebuie *îndeplinite cumulativ câteva condiții:*

- între autorul pagubei și unitatea păgubită să fi existat un raport juridic de muncă la data săvârșirii faptei cauzatoare de pagubă; contact de muncă, contact de ucenicie, eventuale contracte de muncă în formă nescrisă;
- fapta cauzatoare a pagubei să aibă caracter ilicit, să fie personală și în legătură cu munca;
- prin fapta ilicită, autorul să fi produs o pagubă materială, de regulă, localizată în patrimoniul localității în care a încadrat. Existența pagubei este elementul caracteristic al răspunderii materiale, întrucât fapta ilicită este un element comun și al altor răspunderi (penală, disciplinară, contravențională). Inexistența pagubei face imposibilă stabilirea răspunderii materiale.
- să existe un raport de cauzalitate între fapta ilicită și pagubă; fapta ilicită precede și determină paguba care apare ca un efect al faptei ilicite. Paguba unității este cauzată în mod nemijlocit de fapta celui încadrat. Sunt însă situații în care paguba unității reprezintă efectul indirect al faptei ilicite;
- persoana să fi săvârșit fapta cu vinovăție, sub formă comisivă sau omisivă. Vinovăția implică conștiința încălcării unor relații sociale și se întemeiază pe discernământul autorului, pe posibilitatea acestuia de a prevedea consecințele propriei sale fapte.

Formele răspunderii materiale sunt: individuală, comună, solidară, subsidiară.

Răspunderea individuală impune persoanei încadrate obligația de a repara singură și în întregime paguba cauzată unității prin fapta sa personală și din vinovăția proprie.

Răspunderea comună se stabilește atunci când există o singură pagubă și mai mulți autori. Paguba se fracționează între coautori în funcție de contribuția fecăruia la producerea ei, adică de faptele personale și vinovăția proprie. În situațiile în care gradul de participare al fiecărui coautor la producerea pagubei nu poate fi determinat, răspunderea fiecărei persoane se stabilește proporțional cu salariul de la data constatării pagubei și dacă este cazul, pentru pagubele din gestiuni, și în funcție de timpul lucrat de al ultima inventariere a bunurilor.

Răspunderea solidară constă în obligația mai multor persoane de a executa aceeași datorie, fiecare pentru totalitatea datoriei. Prin acest procedeu este înlăturată posibilitatea divizării unei datorii între debitori, astfel încât fiecare dintre ei rămâne obligat pentru întreaga datorie. Răspunderea solidară nu se prezumă, ea este rezultatul vinovăției părților, deci o răspundere convențională. Răspunderea solidară se caracterizează prin aceea că:

- fiecare debitor poate fi constrâns pentru totalitatea datoriei;
- plata făcută de unul dintre debitori anulează obligațiile celorlalți față de unitatea păgubită;
- unitatea poate urmări pe oricare dintre debitorii solidari, fără ca acesta să poată opune beneficiul de diviziune;
- urmărirea unui debitor solidar întrerupe prescripția în contra tuturor codebitorilor;

- codebitorul solidar, în contra căruia unitatea a pornit acțiunea, poate opune toate excepțiile care îi sunt personale și acelea care sunt comune tuturor debitorilor, în afara celor strict personale;
- obligația solidară se împarte de drept între debitori, fiecare dintre ei nu este dator unul față de altul decât numai pentru partea sa.

Răspunderea subsidiară se stabilește atunci când paguba este produsă de mai multe persoane, dar gradul lor de participare nu este identic sau similar ori unele dintre acțiunile deficitare nu constituie o cauză nemijlocită a pagubei ci numai un prilej. Răspunderea subsidiară este acea formă de răspundere materială în care persoana vinovată a produs paguba în mod indirect, a înlesnit – o, prin nerespectarea unor obligații de serviciu. Răspunderea subsidiară este precedată și condiționată de răspunderea directă. În toate cazurile însă persoana răspunde în subsidiar pentru o faptă proprie. Dacă răspunderea principală, directă este anulată, dispare și răspunderea subsidiară corelativă.

Răspunde subsidiar persoana încadrată în muncă care prin fapta sa ilicită:

a) a înlesnit păgubirea unității de către o altă persoană în mod direct. Această situație de răspundere se referă la pagubele produse în gestiuni;

b) a determinat plata unei sume nedatorate, predarea unui bun ori restaurarea unui serviciu necuvenit, către o altă persoană, ce are calitatea de beneficiară, iar recuperarea de la aceasta nu mai este posibilă din cauză că este insolubilă, a dispărut, a decedat fără a lăsa avere urmăribilă, s-a prescris dreptul la acțiune sau la executare silită etc. Beneficiarii plăților nedatorate, a bunurilor primite sau serviciilor prestate pot fi persoane încadrate în aceeași unitate cu cel care a determinat plata, remiterea sau prestația nelegală sau terțe persoane fizice sau juridice;

c) a dovedit neglijență datorită căreia unitatea a fost păgubită prin furt comis de alte persoane, numai dacă paguba nu a putut fi recuperată de la autorul infracțiunii.

.....

Răspunderea penală

Răspunderea penală are ca temei infracțiunea, adică fapta care prezintă pericol social, săvârșită cu vinovăție și prevăzută de legea penală.

Infracțiunea este fapta care prezintă pericol social, săvârșită cu vinovăție și prevăzută de legea penală. Infracțiunea este singurul temei al răspunderii penale.

.....

2.3. Executarea silită

În cazul în care debitorul nu își plătește de bunăvoie obligațiile bugetare datorate, organele de executare silită, pentru stingerea acestora, vor proceda la acțiuni de executare silită.

Executarea silită se desfășoară până la stingerea creanțelor bugetare înscrise în titlul executoriu, inclusiv a dobânzilor, penalităților de întârziere și altor penalități ori a altor sume, datorate sau acordate potrivit legii prin acesta, precum și a cheltuielilor de executare.

.....

Capitolul III

CONTROLUL FINANCIAR PROPRIU AL INSTITUȚIILOR PUBLICE ȘI AGENȚILOR ECONOMICI

3.1. Obiectivele generale ale controlului intern

Controlul intern are următoarele obiective generale:

- realizarea, la un nivel corespunzător de calitate, a atribuțiilor instituțiilor publice, stabilite în concordanță cu propria lor misiune, în condiții de regularitate, eficacitate, economicitate și eficiență;
 - protejarea fondurilor publice împotriva pierderilor datorate erorii, risipei, abuzului sau fraudei;
 - respectarea legii, a reglementărilor și deciziilor conducerii;
 - dezvoltarea și întreținerea unor sisteme de colectare, stocare, prelucrare, actualizare și difuzare a datelor și informațiilor financiare și de conducere, precum și a unor sisteme și proceduri de informare publică adecvată prin rapoarte periodice.
-

3.2. Controlul financiar preventiv

Scopul controlului financiar preventiv și categoriile de operațiuni asupra cărora se exercită

Controlul financiar preventiv are drept scop identificarea proiectelor de operațiuni (denumite în continuare operațiuni) care nu respectă condițiile de legalitate și regularitate și/sau, după caz, de încadrare în limitele și destinația creditelor bugetare și de angajament și prin a căror efectuare s-ar prejudicia patrimoniul public și/sau fondurile publice.

.....

Obiectul controlului financiar preventiv

Fac obiectul controlului financiar preventiv proiectele de operațiuni care vizează, în principal:

- a) angajamente legale și bugetare;
 - b) deschiderea și repartizarea de credite bugetare;
 - c) modificarea repartizării pe trimestre și pe subdiviziuni ale clasificăției bugetare a creditelor aprobate, inclusiv prin virări de credite;
 - d) efectuarea de plăți din fonduri publice;
 - e) efectuarea de încasări în numerar;
 - f) vânzarea, gajarea, concesiunea sau închirierea de bunuri din domeniul privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale;
 - g) concesiunea sau închirierea de bunuri din domeniul public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale;
 - h) alte tipuri de operațiuni, stabilite prin ordin al ministrului finanțelor.
-

3.2.1. Organizarea controlului financiar preventiv propriu

Controlul financiar preventiv se organizează, de regulă, în cadrul compartimentelor de specialitate financiar-contabilă. În raport de natura operațiunilor, conducătorul entității publice poate decide extinderea acestuia și la nivelul altor compartimente de specialitate în care se inițiază, prin acte juridice, sau se constată obligații de plată sau alte obligații de natură patrimonială.

Controlul financiar preventiv se exercită, prin viză, de persoane din cadrul compartimentelor de specialitate desemnate în acest sens de către conducătorul entității publice. Actul de numire, va cuprinde limitele de competență în exercitarea acestuia. Persoanele care exercită controlul financiar preventiv sunt altele decât cele care aprobă și efectuează operațiunea supusă vizei.

Viza de control financiar preventiv se exercită prin semnătura persoanei desemnate și prin aplicarea sigiliului personal, care va cuprinde următoarele informații: denumirea entității publice; mențiunea “vizat pentru control financiar preventiv”; numărul sigiliului (numărul de identificare a titularului acestuia); data acordării vizei (an, luna, zi).

Termenul pentru pronunțare (acordarea/refuzul vizei) se stabilește, prin decizie internă, de conducătorul entității publice în funcție de natura și complexitatea operațiunilor cuprinse în Cadrul general și/sau specific al operațiunilor supuse controlului preventiv.

.....

3.2.2. Organizarea controlului financiar preventiv delegat

În calitatea sa de organ de specialitate al Guvernului în domeniul finanțelor, Ministerul Economiei și Finanțelor poate exercita, prin controlori delegați numiți de ministrul finanțelor publice, controlul preventiv la unele entități publice asupra unor operațiuni care pot afecta execuția în condiții de echilibru a bugetelor sau care sunt asociate unor categorii de riscuri determinate prin metodologia specifică analizei riscurilor.

Controlul preventiv delegat se exercita la nivelul ordonatorilor principali de credite ai bugetelor prevăzute la art. 1 alineatul (2) din Legea nr. 500/2002. De asemenea, ministrul finanțelor publice numește unul sau mai mulți controlori delegați pentru operațiunile derulate prin bugetul trezoreriei statului, pentru operațiuni privind datoria publică și pentru alte operațiuni specifice Ministerului Economiei și Finanțelor.

Prin excepție de la aceasta regulă, în temeiul art. 30 din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999, cu modificările și completările ulterioare, prin ordin, ministrul finanțelor publice poate decide exercitarea controlului financiar preventiv delegat și asupra operațiunilor finanțate sau cofinanțate din fonduri publice ale unor ordonatori secundari sau terțiari de credite sau ale unor persoane juridice de drept privat, dacă prin aceștia se derulează un volum ridicat de credite bugetare și/sau de angajament sau părți semnificative din programele aprobate, iar operațiunile presupun un grad ridicat de risc.

Controlul financiar preventiv delegat se organizează și se exercită de către Ministerul Economiei și Finanțelor prin controlori delegați.

.....

3.3. Controlul financiar de gestiune

Obiectivele controlului financiar de gestiune

Controlul financiar de gestiune, ca formă a controlului propriu este control financiar ulterior care urmărește respectarea dispozițiilor legale cu privire la gestionarea și gospodărirea mijloacelor materiale și bănești pe baza documentelor înregistrate în evidența tehnico-operativă și în contabilitate.

.....

Capitolul IV

CONTROLUL FINANCIAR DE STAT EXECUTAT DE MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR

4.1. Obiective ale controlului financiar de stat

Controlul financiar al statului cuprinde în sfera sa administrarea utilizarea mijloacelor financiare publice, precum și respectarea reglementărilor financiar-contabile în activitatea desfășurată de către agenții economici (regii autonome, societăți comerciale etc.) în legătură cu îndeplinirea obligațiilor acestora față de stat.

4.1.1. Organizarea controlului financiar de stat

Organul central al puterii executive care aplică strategia și programul guvernului în domeniul orientării economiei și finanțelor publice este **Ministerul Economiei și Finanțelor**. Acest minister exercită administrația generală a finanțelor publice și acționează pentru stimularea desfășurării activității economice pe criterii de eficiență și echilibru economic, prin folosirea instrumentelor economice, financiar și monetar-valutare, în conformitate cu cerințele economie de piață prin stimularea liberei inițiative la nivel macro. De asemenea, acționează pentru crearea cadrului concurenței loiale în economie și supraveghează respectarea prevederilor legale în domeniul concurenței.

O atribuție principală a Ministerului Economiei și Finanțelor constă în aceea că exercită, prin organele sale, controlul și supravegherea financiară a regiilor autonome și a societăților comerciale, precum și a celorlalți agenți economico-sociali. În îndeplinirea acestor atribuții, Ministerul Economiei și Finanțelor are dreptul să dea, ca urmare a controlului, dispoziții obligatorii pentru luarea măsurilor de respectare a legii și ia măsuri pentru aplicarea sancțiunilor legale.

Ministerul Economiei și Finanțelor efectuează, prin aparatul specializat, în numele statului, controlul administrării și utilizării mijloacelor financiare ale organelor centrale și locale ale administrației de stat precum și ale instituțiilor de stat, al respectărilor reglementărilor financiar-contabile în evidența desfășurată de către regiile autonome, societățile comerciale și alți agenți economic în legătură cu îndeplinirea obligațiilor față de stat. Tot prin acest aparat specializat acționează operativ pentru prevenire și combaterea fraudelor, contravențiilor și infracțiunilor la regimul fiscal, vamal și de prețuri.

4.1.2. Rolul Ministerului Economiei și Finanțelor în desfășurarea activității Guvernului României

Ministerul Economiei și Finanțelor este instituția de maximă importanță, cu rol de sinteză în desfășurarea activității structurilor economice, financiare și fiscale din România.

Rolul Ministerului Economiei și Finanțelor este acela de constituire și gestionare generală a resurselor financiare publice printr-un sistem complex de bugete: bugetul de stat; bugetul asigurărilor sociale de stat; bugetele locale; bugetele fondurilor speciale; bugetele fondurilor externe nerambursabile; al trezoreriei statului și altor instituții publice cu caracter autonom. Aceasta activitate se desfășoară conform legii, cu asigurarea echilibrului bugetar și aplicarea politicii financiare a statului. La baza elaborării și execuției acestor bugete stau principiile universalității, publicității, unității, anualității, specializării bugetare și unității monetare.

În acest sens, Ministerul Economiei și Finanțelor asigură încasarea în numerar și prin conturi a veniturilor stipulate de aceste bugete și efectuează operațiunile de trezorerie privind împrumuturile guvernamentale. La determinarea cheltuielilor publice, Ministerul Economiei și Finanțelor are în vedere politica financiară a statului, numărul de salariați, rețeaua de instituții publice în funcțiune, cele care urmează să se înființeze, folosirea bazei tehnice existente cu maxima eficacitate. De asemenea, principalele direcții de utilizare a fondurilor publice sunt îndreptate către: sectorul social (învățământ, sănătate, ocrotiri și asigurări sociale, cultura, arta, tineret și sport, refacerea și ocrotirea mediului înconjurător); susținerea programelor de cercetare; sectorul economic (investiții și alte acțiuni economice de interes public, subvenții, facilități etc.); sectorul de apărare a țării, ordinii publice și siguranței naționale; administrația publică centrală și locală; dobânzile aferente datoriei publice și cheltuielile determinate de emisiunea și plasarea valorilor mobiliare.

Ministerul Economiei și Finanțelor acționează prin mijloace specifice pentru combaterea și eliminarea evaziunii fiscale și a corupției și înfăptuiește politica vamală a țării. De asemenea, coordonează și supraveghează activitatea în domeniul loteriilor de stat, eliberează licențe, în condițiile legii, pentru practicarea jocurilor de noroc și coordonează și supraveghează activitatea de asigurare și reasigurare din România.

4.1.3. Organizarea și funcționarea Ministerului Economiei și Finanțelor

Ministerul Economiei și Finanțelor se organizează și funcționează în baza Hotărârii de Guvern nr. 386 din 25 aprilie 2007, ca organ de specialitate al administrației publice centrale, în subordinea Guvernului, care aplică strategia și Programul de guvernare în domeniul economiei și finanțelor publice, prin reorganizarea Ministerului Finanțelor Publice și prin preluarea activității în domeniul economiei de la Ministerul Economiei și Comerțului, care își încetează activitatea.

Ministerul Economiei și Finanțelor este minister cu rol de sinteză și are personalitate juridică.

Sediul Ministerului Economiei și Finanțelor este în municipiul București, str. Apolodor, nr. 17, sectorul 5.

Ministerul Economiei și Finanțelor contribuie în mod eficient, transparent și orientat la elaborarea și implementarea strategiei și a Programului de guvernare în domeniul finanțelor publice, în exercitarea administrării generale a finanțelor publice, asigurând utilizarea pârghiilor financiare și valutare în concordanță cu cererile economiei de piață pentru stimularea inițiativei agenților economici.

Principiile care stau la baza activității Ministerului Economiei și Finanțelor sunt:

- a) coerența, stabilitatea și predictibilitatea în domeniul economiei și al finanțelor publice pe termen mediu;
- b) armonizarea cadrului legislativ cu reglementările Uniunii Europene;
- c) întărirea autorității instituției;
- d) perfecționarea managementului fondurilor publice;
- e) transparența activității în toate domeniile sale de activitate;
- f) colaborarea cu partenerii sociali;
- g) asigurarea unui mediu de afaceri concurențial și predictibil.

Ministerul Economiei și Finanțelor are structura organizatorică, formată din direcții generale și direcții. În cadrul acesteia, prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, se pot organiza direcții în cadrul unor direcții generale, precum și servicii, birouri, compartimente și colective temporare și se poate stabili numărul total al posturilor, numărul posturilor de conducere și numărul posturilor de execuție, în condițiile legii.

Personalul Ministerului Economiei și Finanțelor este compus din demnitari și asimilați ai acestora, funcționari publici, cu funcții publice generale sau specifice, și din personal contractual.

Numărul maxim de posturi pentru aparatul propriu al Ministerului Economiei și Finanțelor este de 2.447, exclusiv demnitarii și posturile aferente cabinetului ministrului. Numărul de posturi al aparatului propriu al Ministerului Economiei și Finanțelor poate fi modificat prin redistribuirea de posturi de la direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, cu excepția structurilor de administrare, prin ordin al ministrului economiei și finanțelor.

Pe lângă Ministerul Economiei și Finanțelor funcționează activitatea de tipărire și difuzare a publicației "Revista Finanțe Publice și Contabilitate", finanțată integral din venituri proprii.

Pe lângă Ministerul Economiei și Finanțelor funcționează activitatea "Organizarea examenului pentru dobândirea calității de consultant fiscal", finanțată integral din venituri proprii. Examenul pentru atribuirea calității de consultant fiscal se organizează de Ministerul Economiei și Finanțelor, în baza unui regulament aprobat prin ordin al ministrului.

Atribuțiile, sarcinile și răspunerile personalului din aparatul propriu al Ministerului Economiei și Finanțelor se stabilesc prin regulamentul de organizare și funcționare a ministerului, aprobat prin ordin al ministrului economiei și finanțelor.

Statul de funcții pentru aparatul propriu al Ministerului Economiei și Finanțelor se aproba de către ministrul economiei și finanțelor.

Atribuțiile, sarcinile și răspunerile personalului din aparatul propriu al Agenției Naționale de Administrare Fiscală se stabilesc prin regulamentul de organizare și funcționare a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, aprobat prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu aprobarea prealabilă a ministrului economiei și finanțelor.

Statul de funcții pentru aparatul propriu al Agenției Naționale de Administrare Fiscală se aproba de către președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu aprobarea prealabilă a ministrului economiei și finanțelor.

Atribuțiile, sarcinile și răspunerile personalului din unitățile subordonate Ministerului Economiei și Finanțelor, preluate ca urmare a aplicării prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 25/2007 și ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 29/2007, precum și statele de funcții corespunzătoare, în cazul în care se impune întocmirea lor, se aproba de către conducătorii acestor unități, cu aprobarea prealabilă a ministrului economiei și finanțelor.

Atribuțiile, sarcinile și răspunerile unităților teritoriale ale Ministerului Economiei și Finanțelor se stabilesc prin regulamentul de organizare și funcționare, aprobat prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, care va cuprinde și propunerea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru structurile din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București, cu atribuții de administrare a veniturilor bugetare, denumite în continuare structuri de administrare.

4.2. Agenția Națională de Administrare Fiscală

La începutul unui nou mileniu, Administrațiile Fiscale din toată lumea sunt confruntate, mai mult sau mai puțin, cu aceleași progrese și speranțe, în continuă schimbare, fiind influențate în special de fenomenul globalizării și al creșterii vitezei de transmitere a fluxurilor informaționale. Acestea sunt impuse de amplificarea pretențiilor contribuabililor, ceea ce determină o cerere crescută pentru un serviciu eficient, orientat spre client, un management transparent și accesul liber la informație.

Tendința persistentă către mondializare atrage după sine o creștere semnificativă în magnitudinea și complexitatea investițiilor, tranzacțiilor internaționale și prestațiilor internaționale, inclusiv în forma "dematerializată". Efectul principal al globalizării în plan fiscal este că dificultatea controlului prețurilor de transfer capătă pondere tot mai mare. Noile

oportunități pentru comerțul electronic vor forța Administrațiile Fiscale să se lupte cu întrebarea : ce ar trebui impozitat și unde va fi plasată povara fiscală, cu consecințe negative asupra eficienței administrării veniturilor fiscale.

4.2.1. Dispoziții generale și principalele obiective și atribuții

Agenția Națională de Administrare Fiscală se organizează și funcționează ca organ de specialitate al administrației publice centrale, instituție publică cu personalitate juridică, în subordinea Ministerului Economiei și Finanțelor, finanțată de la bugetul de stat.

În subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală se organizează și funcționează Garda Financiară, Autoritatea Națională a Vămilelor, direcțiile generale ale finanțelor publice județene, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București și Direcția generală de administrare a marilor contribuabili.

Agenția Națională de Administrare Fiscală are următoarele obiective principale:

a) colectarea veniturilor bugetului de stat, reprezentând impozite, taxe și alte venituri ale bugetului de stat, conform competențelor, precum și a veniturilor bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului asigurărilor pentru șomaj, bugetului fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, reprezentând contribuția de asigurări sociale, contribuția de asigurări pentru șomaj, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate, contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, datorate de plătitori, persoane juridice și persoane fizice, care au calitatea de angajator sau asimilați ai acestora și alte persoane care au obligații față de bugetul de stat;

b) aplicarea unitară a prevederilor legislației privind impozitele, taxele, contribuțiile sociale și alte venituri bugetare în domeniul său de activitate;

c) exercitarea prerogativelor stabilite de lege prin aplicarea unui tratament echitabil tuturor contribuabililor;

d) aplicarea în domeniul vamal a măsurilor specifice rezultate din Programul de guvernare și din legislația în domeniul vamal;

e) dezvoltarea asistenței contribuabililor în vederea îmbunătățirii nivelului de informare al acestora și aplicării unitare a prevederilor legislației privind impozitele, taxele, contribuțiile sociale și alte venituri bugetare.

4.3. Autoritatea Națională a Vămilelor

Autoritatea Națională a Vămilelor funcționează ca organ de specialitate al administrației publice centrale, cu personalitate juridică, în subordinea Ministerului Economiei și Finanțelor – Agenția Națională de Administrare Fiscală, având în componență 10 direcții regionale vamale.

Pentru promovarea intereselor României, din punct de vedere vamal precum și pentru o mai bună conlucrare cu forurile internaționale, Autoritatea Națională a Vămilelor are reprezentanți permanenți la Misiunea României pe lângă Uniunea Europeană sau în cadrul altor organisme internaționale, asigurându-se astfel o legătură operativă pe probleme vamale.

4.3.2. Organizarea și funcționarea Autorității Naționale a Vămilelor

Autoritatea Națională a Vămilelor se organizează și funcționează prin Hotărârea de Guvern nr.1171/2007 ce modifică HG nr.386/2007 și HG nr.495/2007 privind funcționarea și organizarea MEF și ANAF.

4.3.3. Codul de conduită al funcționarului public din cadrul autorității vamale

Codul de conduită al funcționarului public din cadrul autorității vamale, denumit în continuare Cod de conduită stabilește normele de conduită profesională ale personalului vamal.

Normele de conduită profesională stipulate în Codul de conduită sunt obligatorii pentru toți funcționarii publici din cadrul autorității vamale.

Scopul Codului de conduită urmărește creșterea calității serviciului public vamal și eliminarea birocrăției și a faptelor de corupție din cadrul autorității vamale.

Principalele direcții care stau la baza conduitei profesionale a funcționarului public din cadrul autorității vamale sunt următoarele:

- supremația Constituției și a legii;
 - integritatea morală;
 - cinstea și corectitudinea și deschiderea și transparența;
 - prioritatea interesului public;
 - asigurarea egalității de tratament a cetățenilor în fața autorității vamale;
 - profesionalismul;
 - imparțialitatea și independența;
 - libertatea gândirii și a exprimării.
-

4.4. Garda Financiară

Garda Financiară este instituție publică de control, cu personalitate juridică, care exercită controlul operativ și inopinat privind prevenirea, descoperirea și combaterea oricăror acte și fapte din domeniul economic, financiar și vamal, care au ca efect evaziunea și fraudă fiscală, organizată ca organ de specialitate al administrației publice centrale în subordinea Ministerului Economiei și Finanțelor - Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Garda Financiară are sediul în municipiul București, Piața Alba Iulia nr. 6, bl. I 5, tronson 1+2, sectorul 3.

Garda Financiară are următoarea organizare teritorială:

- a) Comisariatul General;
- b) secțiile județene și Secția Municipiului București.

Numărul maxim total de posturi pentru Garda Financiară este de 1.805, din care 200 de posturi pentru aparatul Comisariatului General.

.....

4.4.1. Atribuțiile Gărzii Financiare

În exercitarea atribuțiilor sale Garda Financiară efectuează controlul operativ și inopinat sub forma controlului curent sau tematic, după caz, cu privire la:

- a) respectarea actelor normative în scopul prevenirii, descoperirii și combaterii oricăror acte și fapte interzise de lege;
 - b) respectarea normelor de comerț, urmărind prevenirea, depistarea și înlăturarea operațiunilor ilicite;
 - c) modul de producere, depozitare, circulație și valorificare a bunurilor în toate locurile și spațiile în care se desfășoară activitatea agenților economici;
 - d) participarea, în colaborare cu organele de specialitate ale altor ministere și instituții specializate, la acțiuni de depistare și de combatere a activităților ilicite care generează fenomene de evaziune și fraudă fiscală.
-

4.4.2. Drepturile, obligațiile și răspunderea personalului Gărzii Financiare

Personalul Gărzii Financiare execută:

- a) operațiuni de control curent;
- b) operațiuni de control tematic.

4.5. Curtea de Conturi

Curtea de Conturi a fost înființată prin Legea din 24 ianuarie 1864 (Monitorul Oficial nr.18 din 24 ianuarie 1864), sub denumirea de "Înalta Curte de Conturi", pentru toată România.

Potrivit art.15 din lege "Curtea este însărcinată cu cercetarea și hotărârea socotelilor atingătoare de veniturile tezaurului, casieriiilor generale din județe, ale regiilor și ale administrațiilor contribuțiilor indirecte, precum și cu încheierea societăților atingătoare de cheltuieli făcute de către toți agenții comptabili".

4.6. Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România

Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, denumit în continuare Corpul, este persoană juridică de utilitate publică și autonomă, din care fac parte experții contabili și contabilii autorizați, în condițiile prevăzute de lege.

Corpul, prin delegația primită din partea autorității publice, acordă și retrage dreptul de exercitare a profesiei de expert contabil și de contabil autorizat și are dreptul să controleze competența și moralitatea membrilor săi.

Membrii Corpului, potrivit actului normativ de înființare, își aleg organele de conducere care să îi reprezinte în fața autorității publice, precum și în raporturile cu persoanele fizice și juridice din țară și străinătate.

4.7. Camera Auditorilor Financieri din România

Camera Auditorilor Financieri din România, denumită în continuare *Camera*, persoană juridică autonomă, este organizația profesională, de utilitate publică, fără scop lucrativ, din care fac parte auditorii financieri care au dobândit această calitate în condițiile prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată, cu modificările ulterioare.

Camera organizează, coordonează și autorizează, în numele statului, desfășurarea activității de audit financiar în România, asigurând exercitarea independentă a profesiei de auditor financiar, potrivit legii și prezentului regulament.

Auditorii financieri, membri ai Camerei, aleg, potrivit legii, organele de conducere ale acesteia, care îi reprezintă în fața autorităților publice, precum și în raporturile cu persoane fizice și juridice din țară și din străinătate.

Auditul financiar reprezintă activitatea de examinare, în vederea exprimării de către auditorii financieri a unei opinii asupra situațiilor financiare, în conformitate cu Standardele internaționale de audit financiar ale Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), adoptate integral de Cameră.

Auditorul financiar este persoana fizică sau persoana juridică ce dobândește această calitate în condițiile prevăzute în Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999, republicată.

Capitulul V

AUDITUL FINANCIAR

Auditul financiar se definește ca fiind activitatea complexă efectuată de experți independenți în vederea exprimării unei opinii motivate cu privire la imaginea fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute de unitatea patrimonială. Rolul auditului financiar constă în examinarea informației financiare (redată în conturi) în scopul asigurării credibilității acestor informații pentru diferite categorii de utilizatori:

- conducerea întreprinderii;
- clienți;
- bănci;
- furnizori;
- organe fiscale;
- investitori potențiali, etc.

Rolul final al auditului financiar îl constituie verificarea și certificarea bilanțului contabil anual, prin care se formulează o opinie competentă cu privire la imaginea fidelă pe care acesta trebuie să o dea, și respectarea reglementărilor în vigoare.

5.1. Conceptul de audit financiar – contabil

Auditul financiar – contabil:

- este o exprimare independentă (o expresie de opinie) a bilanțului contabil al unui agent economic, efectuată de un auditor delegat în conformitate cu orice obligație statutară relevantă;
- reprezintă un aport de credibilitate asupra informațiilor contabile publicate de agentul economic. Pentru persoane exterioare agentului economic, avizul sau opinia unui profesionist contabil independent asupra documentelor financiare ale agentului economic constituie cea mai bună indicație asupra gradului de încredere pe care poate să-l acorde aceste documente. Avizul presupune o examinare completă a documentelor financiar-contabile și a actelor justificative și are scopul de a arăta dacă documentele respective prezintă corect sau nu situația financiară a agentului respectiv și rezultatul operațiunilor privind perioada specificată. Fără această atestare a unui expert contabil (auditor), independent, documentele financiar-contabile pot fi puse la îndoială sub aspect real și juridic;
- este o trecere în revistă, o audiere înainte de a se ajunge la o evaluare sau apreciere, e revedere critică pentru evaluarea unei situații financiar-contabile determinate. Sub denumirea de audit se desemnează activitatea generală de revizie, principiile și metodele utilizate, controlul practic conform acestor principii și metode;
- cercetare sau metodologie aplicată în mod coerent de profesioniști, utilizând un ansamblu de tehnici de evaluare și informare, în scopul de a produce o judecată motivată și independentă, cu referință la normele de evaluare, în vederea aprecierii fiabilității ori eficacității sistemelor și procedurilor unui agent economic.

5.1.1. Elemente de organizare a auditului financiar

Activitatea de audit presupune ca expertul contabil, contabilul autorizat sau cenzorul să parcurgă o succesiune de etape, după cum urmează:

- A. Acceptarea misiunii**
 - B. Aprecierea controlului intern**
 - C. Controlul conturilor**
 - D. Verificarea bilanțului contabil**
 - E. Lucrări de sfârșit de misiune**
-

5.1.2. Considerații financiare privind auditul financiar

Auditul, ca profesie reglementată, este cunoscut în România nu de mult timp. Prin anii '90, numai profesioniștii avizați cunoșteau conținutul și larga aplicabilitate a noțiunii. Despre standardele de audit vorbeau numai specialiștii. Termenii „audit financiar”, „standarde de audit financiar”, „auditor financiar” au îmbogățit vocabularul nostru ulterior adoptării Legii Contabilității nr. 82/1991, mai precis după publicarea Regulamentului de aplicare a acestuia în 1994.

Prima carte de contabilitate intitulată „Norme de audit financiar și certificare a bilanțului contabil”, de 140 pagini, a apărut ca supliment la „Revista Generală de contabilitate și expertiză”, publicată de Copul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România în octombrie 1995, ca urmare a hotărârii Conferinței Naționale a CECCAR din 23 octombrie 1995. La elaborarea și publicarea acestei cărți s-a urmărit *„acoperirea unui gol normativ – metodologic în acest domeniu, precum și asigurarea unor reguli precise de lucru, aliniate la normele europene și internaționale privind auditul legal și contractual în vederea certificării bilanțului contabil la agenții economice”*, după cum se precizează în prefață.

Normele de audit financiar prezentau natura, expresia unitară a trei grupe de norme, respectiv:

- Norme profesionale de lucru;
 - Norme de raportare a opiniilor;
 - Norme generale de comportament profesional.
-

5.1.3. Raportul dintre controlul intern (propriu) și auditul financiar – contabil

Controlul intern, propriu al agentului economic, este organizat sub forma controlului financiar preventiv, controlului financiar de gestiune și a controlului ierarhic. Acest control indică ansamblul dispozitivelor utilizate în cadrul agentului economic pentru a obține o perfectă stăpânire a funcționării sale. Controlul intern (propriu) este control dependent de conducerea agentului economic și se execută de personalul acesteia cu atribuții în subordonare administrativă pe nivele ierarhice prevăzute de lege și concretizate prin regulament de organizare și funcționare.

Elementul fundamental al controlului intern îl constituie sistemul contabil, modul în care răspunde mai bine nevoilor conducerii agentului economic.

Sistemul contabil are un ansamblu de formulare, proceduri și mijloace materiale utilizate pentru prelucrarea datelor referitoare la operațiunile unui agent economic. Sistemul contabil produce o informare asupra operațiunilor agentului economic, alcătuită din documente, rapoartele acestuia, și pentru diferitele grupuri interesate (acționari, creditorii, autorități publice) să precizeze eficiența operațiilor respective. Documentele financiare și diferite rapoarte detaliate care le însoțesc sunt manifestări ale sistemului contabil. Aceste documente și rapoarte constituie mijloc de comunicare între cei care au nevoie de informații asupra activității unui agent economic. În același timp, ele se prezintă ca o simulare a acestei activități, realizată în cadrul sistemului contabil.

Iată de ce o problemă esențială privind orice sistem contabil este de a ști în ce măsură acesta corespunde exact nevoilor conducerii, iar controlul intern constituie instrument eficient la dispoziția conducerii pentru achitarea responsabilităților ce-i revin.

Auditul financiar-contabil este control de atestare sau certificare a documentelor și evidențelor, a sistemului contabil. Pentru auditori, îmbunătățirea continuă a sistemului de control intern (propriu) aduce un ajutor clienților și permite reducerea activităților de audit întrucât are ca efect creșterea calității documentelor și evidențelor contabile. Din punctul de vedere al auditului, sistemul de control propriu reduce lucrările de rutină, verificările mecanice asupra exactității totalizărilor contabile și implică raționamentul și judecata, accentuarea examenului de ansamblu, analiza, evaluarea și sondajul statistic. În condițiile existenței controlului intern, auditul procedează la un studiu aprofundat și la o apreciere a acestuia pentru a opina asupra gradului de încredere pe care poate să îl acorde și, în consecință, pentru a determina importanța testelor la care se limitează procedurile de audit.

.....

5.2. Conduita etică și profesională în domeniul auditului financiar

Corespunzător precizărilor Codului de etică profesională „Profesioniștii contabili și membrii cabinetelor lor au obligația de a identifica și evalua circumstanțele și relațiile care pot crea amenințări la adresa independenței și, de asemenea, de a lua măsuri corespunzătoare pentru eliminarea sau reducerea lor la un nivel acceptabil, prin aplicarea măsurilor de prevedere corespunzătoare”.

Independența este potențial amenințată cauze determinate de:

- interesul propriu;
- slăbirea autocontrolului;
- renunțări la propriile convingeri;
- manifestări de familiarism;
- acțiuni de intimidare;

În rândul acestor legături se menționează:

- a) deținerea unui interes financiar direct în raporturile cu clientul;
 - b) deținerea unui interes financiar indirect semnificativ în raporturile cu clientul;
 - c) garanțarea împrumuturilor contractate de client, administrator sau acționarul principal al societății-client;
 - d) deținerea unui interes financiar la o societate în participație cu un client sau un salariat al clientului;
 - e) deținerea unui interes financiar la o întreprindere non-client, dar care a stabilit cu clientul relații de investitor sau de entitate deținută.
-

5.2.1. Norme privind atribuirea și retragerea calității de auditor financiar

Din punct de vedere al dreptului de exercitare a profesiei, Camera are, potrivit legii, ca membri auditori financiari persoane fizice, care pot fi:

- a) auditori financiari persoane fizice active;
- b) auditori financiari persoane fizice nonactive.

Auditorii financiari, membri ai Camerei, vor fi înscriși în Registrul auditorilor financiari în baza declarației pe propria răspundere, în una dintre cele două secțiuni:

- a) auditori financiari activi; sau

b) auditori financiari nonactivi.

Auditorul financiar nonactiv nu are dreptul să exercite profesia de auditor financiar activ, cât timp se află în situațiile de incompatibilitate prevăzute de lege și de normele Camerei.

Schimbarea calității declarate de auditor financiar activ sau nonactiv se va comunica în scris Camerei, de către persoana în cauză, în termen de 15 zile de la modificarea situației existente anterior.

.....

5.2.2. Exercițarea independentă a profesiei de auditor financiar

Auditorul financiar poate să își exercite independent profesia numai dacă îndeplinește cumulativ următoarele **condiții**:

- a) are calitatea de auditor financiar;
- b) este membru al Camerei, persoană activă;
- c) îndeplinește condițiile stabilite de prezentul regulament.

Profesia de auditor financiar se exercită având la bază:

- a) contractul de audit financiar încheiat cu clientul;
- b) rapoartele de audit financiar;
- c) viza anuală, respectiv autorizația pentru exercitarea profesiei.

Auditorii financiari, membri activi ai Camerei, în exercitarea independentă a profesiei trebuie să fie liberi și percepuți a fi liberi de orice constrângere care ar putea aduce atingere principiilor de independență, obiectivitate și integritate profesională.

Auditorii financiari activi, membri ai Camerei, nu pot să își exercite profesia de auditor financiar la o entitate economică dacă sunt angajați ai acesteia ori dacă au relații care conduc la situații de incompatibilitate sau conflict de interese.

Prin incompatibilitate sau conflict de interese se înțeleg toate situațiile care pot aduce atingere cerinței fundamentale de independență în exercitarea profesiei de auditor financiar activ.

Auditorii financiari activi, membri ai Camerei, nu pot desfășura activități de audit financiar și audit intern care prejudiciază sau care pot prejudicia integritatea, obiectivitatea, independența ori reputația profesională, astfel cum acestea sunt definite în Codul privind conduita etică și profesională în domeniul auditului financiar sau al auditului intern.

Dacă pe durata exercitării profesiei auditorul financiar activ nu mai îndeplinește condițiile pentru exercitarea acesteia, auditorul financiar activ are obligația să renunțe imediat la îndeplinirea contractului și să notifice clientului asupra motivului renunțării la contract.

Din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999, republicată, în cazul în care Camera ia cunoștință de situația în care un auditor financiar activ, în timpul exercitării profesiei, nu a îndeplinit cerințele profesionale conform normelor de audit și Codului privind conduita etică și profesională în domeniul auditului financiar, aceasta va sesiza autoritatea statului competentă asupra acestor deficiențe și va lua măsuri disciplinare împotriva auditorului financiar respectiv. În situația în care autoritatea de stat sesizată solicită efectuarea unui al doilea audit financiar, entitatea economică va lua măsurile necesare pentru a se conforma, în cel mai scurt timp, dar înăuntrul unui termen ce nu va depăși 6 luni de la data primirii de către entitatea economică a comunicării scrise.

Auditorii financiari activi, membri ai Camerei, au obligația ca în exercitarea profesiei să coopereze cu Camera și să se asigure că toate persoanele în asociere cu aceștia cooperează cu Camera în activitatea de monitorizare în aplicarea legii, normelor și prezentului regulament.

Auditorii financiari activi, membri ai Camerei, au obligația să conducă evidența corectă a activității lor și să prezinte Camerei toate datele și informațiile necesare pentru a permite acesteia să desfășoare în mod eficient procesul de monitorizare.

Monitorizarea activității auditorilor financiari activi, membri ai Camerei, se organizează și se desfășoară potrivit Normelor privind procedurile de control al calității auditului financiar emise de Camera, potrivit cărora:

a) auditorii financiari activi, membri ai Camerei, au obligația de a întocmi și de a prezenta acesteia, până la data de 31 martie a anului următor, raportul anual asupra activității pentru anul expirat;

b) auditorii financiari, membri ai Camerei, persoane fizice active sau persoane juridice, care sunt angajați, administratori sau acționari ai unei firme de audit financiar și nu efectuează această activitate în nume propriu, vor transmite Camerei o declarație, în care vor specifica această situație;

c) nedepunerea raportului și a declarației la termenul stabilit constituie abatere disciplinară și se sancționează potrivit prezentului regulament.

Departamentul de monitorizare și competență profesională al Camerei va organiza inspecții asupra realității și legalității informațiilor cuprinse în rapoartele înaintate Camerei de către auditorii financiari activi, membri ai acesteia.

Anual, Camera va întocmi și va transmite Ministerului Finanțelor Publice un raport sintetic asupra calității activității de audit financiar, în condițiile legii.

Auditorii financiari activi, în desfășurarea activității lor, trebuie să dea dovadă de integritate în toate relațiile profesionale, de afaceri și personale. Integritatea implică onestitate, justețe și corectitudine și nu trebuie să fie afectată de interese de natură familială.

Auditorii financiari activi sunt obligați să dea dovadă de obiectivitate în exercitarea profesiei, urmând a fi avute în vedere toate considerentele relevante în cazul încheierii fiecărui angajament profesional.

Auditorii financiari activi trebuie să dea dovadă de independență în exercitarea profesiei. Prin *independență* se înțelege exercitarea profesiei de către auditorii financiari activi care nu au raporturi juridice de muncă sau civile cu clienții și nu au nici un fel de alte interese materiale directe sau indirecte în raport cu aceștia, cu excepția onorariilor convenite pentru munca prestată în calitate de auditor financiar. Independența nu trebuie să fie afectată în nici un caz de interese de natură familială.

5.2.3. Responsabilitățile auditorului

Exercitarea drepturilor profesionale implică și existența unor responsabilități, precizate legal și regulamentar.

Răspunderea auditorului referitoare la prestațiile de servicii financiare pe care le furnizează clientul prin raportul de audit sau a altor lucrări profesionale are ca sursă contractul pe care îl încheie cu clientul său.

Din punctul de vedere legal responsabilitatea auditorului este precizată în Ordonanța Guvernului nr. 65/1994, aprobată prin Legea nr. 42/1995 art. 15 care prevede „experții contabili și contabilii autorizați răspund, în exercitarea profesiei, disciplinar, administrativ, civil și penal, după caz, potrivit legii”, iar art. 16 reglementează sancțiunile disciplinare aplicate. În concordanță cu aceste prevederi s-au adus modificări și în Regulamentul de Organizare și Funcționare al CECCAR.

Responsabilitatea profesioniștilor se referă la următoarele domenii:

A. Responsabilitatea civilă

Standardele de audit financiar nu au ca obiectiv interpretarea normelor legale din acest domeniu, ci numai de a orienta parametrii funcționali și comportamentali generali ai auditorului.

Responsabilitatea civilă a acestuia este luată în considerare prin prisma următoarelor aspecte principale:

- responsabilitatea auditorului atât în raporturile cu managementul întreprinderii ale cărei raportări financiare reprezintă subiectul de audit, cât și în relațiile cu terții, care vor fi gata să solicite recuperarea pagubelor ce se vor produce urmare a folosirii unor proceduri de audit neadecvate sau eronate, ale căror consecințe se regăsesc în raportul de audit financiar;
- procedurile de audit considerate ca neadecvate sau/și eronate trebuie evaluate în strânsă legătură cu modul de desfășurare și natura auditului care constă în exprimarea unei aprecieri profesionale, a unei opinii – stabilită ca urmare a auditării situațiilor financiare în conformitate cu sistemul de referințe legale, reglementare și de audit financiar – cu privire la corectitudinea cu care sunt prezentate activele și obligațiile întreprinderii, modificările produse în capitalul social, fluxul de resurse financiare și rezultatele, în raportările financiare auditate.

În consecință, auditorul ar trebui să fie considerat vinovat numai în cazul în care el nu ar fi aplicat sau dacă a aplicat în mod eronat standardele de audit financiar, sau dacă modul de aplicare al acestor standarde a avut urmări negative în corectitudinea formării opiniei exprimate asupra raportărilor financiare.

Într-o altă exprimare, auditorul nu trebuie considerat responsabil în cazul în care nu a putut cunoaște sau nu a putut identifica faptele frauduloase sau erorile cuprinse în raportările financiare deși a folosit și a aplicat în mod corect standardele naționale/internaționale de audit financiar.

În cazul eșantionului statistic auditat este reprezentativ ca mărime și comportament a operațiunilor care au fost obiect de control, auditorul nu poate să fie considerat răspunzător pentru neidentificarea erorii.

B. Responsabilitate legală

În conformitate cu prevederile Legii nr. 133/19martie 2002:

1) Auditorii financiari persoane juridice răspund, potrivit legii, în calitatea lor de membri ai Camerei Auditorilor, dacă unul dintre asociați, administratori sau angajați, care nu are calitatea de auditor, va interveni în exercitarea mandatului de auditor, astfel încât să prejudicieze independența persoanelor fizice care desfășoară această activitate în numele persoanei juridice.

2) Prevederile prezentului capitol se aplică și persoanelor fizice care sunt membre ale Camerei Auditorului și care desfășoară activitate de audit financiar în numele unor auditori financiari persoane juridice.

C. Responsabilitatea disciplinară

Al cincilea principiu al eticii profesionale stabilește că auditorul răspunde disciplinar pentru faptele sale în fața organelor de conducere ale asociațiilor profesionale de care aparțin, respectiv a Comisiei de etică a asociației profesionale unde are calitatea de membru.

5.2.4. Proceduri de comunicare a auditorului cu acționarii și managerii

În concordanță cu prevederile standardelor naționale/internaționale de audit financiar ISA 210, ISA 310, ISA 580, ISA 720, auditorul are obligația să stabilească raporturi de comunicare cu managerul întreprinderii iar, după caz, și cu ceilalți utilizatori ai informațiilor financiar-contabile, inclusiv ai raportărilor de audit financiar în scopul cunoașterii și înțelegerii obiectivelor și metodelor folosite pentru conducerea acesteia, este necesar să folosească proceduri și tehnici specifice, care au ca obiectiv comunicarea cu managerii de la nivelul cel mai înalt, la structurile intermediare, iar în continuare cu personalul operativ. Corespunzător obiectivelor pe care le au de rezolvat, procedurile pe care trebuie să le folosească auditorii sunt diferite. Prezentăm în continuare un set de proceduri care nu au caracter limitativ, fiecare auditor putându-le dezvolta în concordanță cu modul de derulare a auditorului abiectivelor abordate.

5.3. Documentarea lucrărilor de audit: foile de lucru și chestionarele

În conformitate cu prevederile ISA 230 „Documentarea lucrărilor de audit” auditorul trebuie să documenteze situațiile care sunt importante în vederea furnizării de probe de audit care să susțină opinia de audit și probe care să arate că auditul a fost realizat în conformitate cu standardele.

Documentarea exprimă documentele de lucru, situațiile pregătite de entitate la cererea auditorului, precum și pe cele întocmite de auditor ca documente cu valoare probatorie, în vederea realizării obiectivelor de audit cât mai simplu și cu economie de timp. Documentele pot fi sub forma înscrisurilor pe suport hârtie, înregistrărilor pe bandă magnetică, xero-copii ale unor documente sau înscrisuri de valoare și au scopul să permită identificarea ușoară a entității, datei, obiectivului, a numelui sau a inițialelor persoanelor care le-au elaborat/participat/controlat și să conțină trimiteri la situațiile financiare.

Auditorul trebuie să înregistreze în documente informații referitoare la planificarea activității de audit, natura, coordonarea în timp și gradul de cuprindere a procedurilor de audit, rezultatele acestei activități, concluziile care se trag din probele respective. Documentele de lucru trebuie să includă raționamentul auditorului cu privire la problemele semnificative care necesită exercitarea raționamentului profesional precum și concluziile asupra problematicii analizate.

Auditorul are obligația să pregătească dosare de lucru suficient de complete și detaliate pentru a permite o înțelegere globală a misiunii de audit financiar efectuat.

Auditorul trebuie să consemneze în dosarele de lucru informațiile pe care le-a considerat necesare, referitoare la misiunea de audit realizată, natura, calendarul și întinderea procedurilor de audit, cât și rezultatul acestor proceduri, concluziile la care a ajuns având ca bază documente certe cu valoare probatorie în orice instanță.

Întinderea și forma dosarelor de lucru este lăsată la aprecierea auditorului. Pentru a estima forma și volumul dosarelor de lucru, auditorul face apel la experiența sa profesională ținând însă seama că orice terț care ar putea fi chemat să-și formeze o opinie asupra lucrărilor efectuate de el să aibă posibilitatea să o facă.

5.3.1. Dosarul exercițiului

Foile de lucru și chestionarele completate pe baza interviurilor pot fi folosite de auditor pentru elaborarea dosarului exercițiului și a dosarului permanent.

Dosarul exercițiului cuprinde toate elementele angajamentului de audit, a căror utilitate nu depășește exercițiul controlat. El permite auditorului să asambleze toate lucrările, începând de la organizarea misiunii la sinteză și formularea Raportului de audit.

Dosarul exercițiului este indispensabil pentru o mai bună organizare și control ale misiunii, pentru documentarea lucrărilor efectuate, a deciziilor luate și asigurarea că programul s-a derulat fără omisiuni, pentru înlesnirea muncii în echipă și supervizarea lucrărilor date la colaboratori și pentru justificarea opiniei emise și redactarea raportului.

Dosarul exercițiului cuprinde: **Planificarea angajamentului de audit:**

- Note asupra utilizării lucrărilor de control efectuate de alții (auditori interni sau alți specialiști);
- Datele și duratele vizitelor și locurile de intervenție;
- Compunerea echipei;
- Data pentru emiterea raportului;
- Bugetul de timp și realizarea lui.

Supervizarea lucrărilor:

- Note asupra studierii dosarelor și stabilirea soluțiilor la problemele ridicate;
- Aprobarea tuturor deciziilor importante care pot afecta planificarea, programul lucrărilor, executarea și concluziile lucrărilor și conținutul raportului.

Aprecierea controlului intern:

- Evaluarea punctelor foarte/slabe și a zonelor de risc;
- Foi de lucru privind: bazele de stabilire a sondajelor asupra funcționării sistemelor, detalii asupra sondajelor efectuate;
- Comentarii asupra anomaliilor descoperite.

Obținerea de elemente probante:

- Program de lucru;
- Foi de lucru cuprinzând obiectivul, detalii asupra lucrărilor efectuate, unele comentarii, concluzii;
- Documente sau copii de documente de la întreprindere sau terți justificând cifrele examinate;
- Detalii asupra lucrărilor efectuate asupra conturilor anuale (comparații și explicații ale variațiilor mari, concluzii);
- Sinteză generală a rezultatelor pe diferite etape ale misiunii și tratarea distinctă a punctelor care ar putea avea influență asupra deciziei de certificare;
- Foi de lucru privind faptele delictuale.

Dosarul exercițiului notat cu „E” se împarte pe secțiuni, pentru a fi mai ușor utilizat. În general, se folosește o împărțire în șase secțiuni simbolizate de la A la F, astfel:

- E.A. „Sinteză, planificare și rapoarte” cuprinde elemente privind sinteza angajamentului, planul auditului, bugetul și planificarea timpului, diverse rapoarte;
- E.B. „Evaluarea controlului intern” cuprinde elemente referitoare la exercițiu și anume verificarea funcționării controlului intern în timpul exercițiului (o descriere și evaluare preliminară a acestuia fac parte din dosarul permanent);
- E.C. „Controlul conturilor” cuprinde foi de lucru asupra conturilor de bilanț și asupra rezultatelor financiare;
- E.D. „Studiul lucrărilor efectuate de terți” - foile de lucru privind această secțiune pot fi clasate la alte secțiuni ale dosarului
- E.E. „Verificări specifice” conține foile de lucru privind lucrările specifice, o listă a lucrărilor în suspensie și o listă a lucrărilor rămase pentru o viitoare intervenție;
- E.F. „Intervenții conexe” conține toate documentele și foile de lucru privind evenimente particulare, fapte delictuale sau operații particulare cum ar fi creșteri sau reduceri de capital etc.

5.3.2. Dosarul permanent

Unele informații primite sau analizate în cursul diferitelor etape ale auditului pot fi folosite pe toată durata mandatului. Ele nu au nevoie să fie cercetate în fiecare an. Clasarea lor într-un dosar separat, numit dosarul permanent, permite utilizarea lor ulterioară după aducerea lor la zi. Dosarul permanent permite evitarea repetării în fiecare an a unor lucrări și transmiterea de la un exercițiu la altul a elementelor de cunoaștere a întreprinderii.

Elementele cele mai caracteristice conținute de **dosarul permanent** sunt:

- fișa de caracterizare;
- scurt istoric al întreprinderii;

- organigrame;
- persoanele care angajează întreprinderea;
- conturile anuale ale ultimelor exerciții;
- note asupra organizării sectorului de activitate, producție etc.
- note asupra statutului;
- procese-verbale ale Consiliului de Administrație și Adunării Generale;
- structura grupului;
- contracte, asigurări.

Dosarul permanent se organizează în secțiuni care ușurează clasarea documentelor și consultarea lor. Fiecare secțiune poate fi materializată distinct printr-un sumar al conținutului. Ținerea la zi se efectuează prin sinteză, indicând data introducerii documentului.

Dosarul permanent cuprinde secțiunile de la A la F, astfel:

- P.A. „Generalități” în care se identifică întreprinderea, organizarea și documentarea generală;
- P.B. „Control intern”- se analizează diferitele secțiuni;
- P.C. „Conturi anuale” ale ultimelor trei exerciții;
- P.D. „Analize permanente” ale principalelor rubrici ale conturilor anuale;
- P.E. „Fiscal și social” cuprinzând documente privind mediul fiscal și social al întreprinderii;
- P.F. „Juridic” cuprinzând statute, procese-verbale ale Consiliului de Administrație și Adunării Generale, diverse contracte care pot avea o incidență asupra certificării sau verificării specifice.

Pentru a-și păstra rolul informativ, **dosarul permanent** trebuie să fie ținut la zi, să nu conțină informații perimate și să nu conțină documente voluminoase ale întreprinderii, ci doar extrasele acestora.

De fiecare dată când se lucrează asupra unor posturi din conturile anuale sau în alte domenii, auditorul poate cerceta dacă informațiile privind subiectul respectiv se găsesc în dosarul permanent și, de asemenea, poate prevedea aducerea la zi a dosarului permanent.

Dosarul exercițiului (E)

Cuprinde toate informațiile colectate în timpul misiunii a căror utilitate nu depășește exercițiul controlat. El este structurat pe șase secțiuni:

- E.A. „Sinteză, planificare și raportare”, care cuprinde: sinteza misiunii, planul misiunii bugetului de timp și calculul onorariului, rapoarte;
- E.B. „Aprecierea controlului intern” cuprinde informații referitoare la verificarea funcționării controlului intern. Descrierea procedurilor și evaluarea preliminară fac parte din dosarul permanent;
- E.C. „Controlul conturilor” cuprinde foi de lucru pe grupe de conturi;
- E.D. „Studiul lucrărilor efectuate de către terți”;
- E.E. „Verificări specifice întreprinderii”;
- E.F. „Investiții conexe”. În continuare, se vor prezenta următoarele exemple:

5.5. Probe de audit financiar

Auditul financiar, așa cum este conceput în Standardele Internaționale de audit financiar, are ca moment de debut examinarea și verificarea situațiilor financiare, din ansamblul de

documente care prezintă în mod mai mult sau mai puțin fragmentat poziția financiară, performanțele, capitalurile și fluxurile financiare ale întreprinderii.

Această examinare, efectuată în concordanță cu principiile și procedurile prevăzute de standardele menționate, îi dă posibilitatea auditorului să stabilească dacă informațiile pe care le conțin „reprezintă cu fidelitate tranzacțiile și alte evenimente pe care aceștia fie și-au propus să le reprezinte, fie se așteaptă în mod rezonabil să le reprezinte. De asemenea, auditorul trebuie să dețină suficiente probe de audit și constatări pe baza cărora să își formuleze opinia în legătură cu calitatea și conținutul documentelor cercetate, a acurateții gestiunii resurselor, a nivelului actului managerial”. Această opinie împreună cu alte constatări și motivații sunt înscrise în Raportul de audit în formele prestabilite de norme.

Procesul, mai mult sau mai puțin îndelungat, poate fi derulat cu finalitate optimă în condițiile în care auditorul stăpânește tehnicile necesare, procedurile de lucru care să-i pună la îndemână probele de audit „elementele probatorii” pe care se fundamentează opinia exprimată în raport.

5.5.1. Natura probelor de audit

Documentele probatorii ale fiabilității și relevanței informațiilor financiare cuprinse în situațiile financiare din informațiile pe care le conțin documentele contabile și extracontabile, din înregistrările contabile și situațiile centralizatoare intermediare, reprezintă documentul informațional de bază al auditorului.

Informațiile și documentele suport se găsesc în: facturi, chitanțe, avize de expediție și recepție, contracte, procese-verbale de primire/predare, confirmări din partea terților, înscrisuri sau documente primare obținute din observații fizice, inventarieri parțiale sau totale, înscrisuri cu caracter public, documente și note cu privire la convorbirile avute cu diferiții manageri și șefi de echipă, cu personalul, clienții sau furnizorii entității auditate, confirmări din partea societăților bancare, instituțiilor publice etc. Întregul volum documentar adunat de echipa de auditori este dirijat spre un scop unic, acela al tratamentului contabil, statistic, matematic adecvat în vederea formării opiniei de audit ce urmează a fi înscrisă în raportări.

Dar principala condiție a acestui semnificativ volum de documente este validitatea informației pe care o conține. Gradul de validitate a elementelor probante este determinat de ponderea fiecăruia la formarea și consolidarea raționamentului profesional al auditorului și de relevanța juridică a acestora.

Natura, durata și numărul procedurilor ce urmează a fi folosite în procesul de audit al situațiilor financiare sunt stabilite de auditor în așa fel încât să fie în măsură să detecteze eventualele erori semnificative, raționamentul auditorului, care îi permite să stabilească dacă elementele probante sunt suficiente și expresive, este dependent de o seamă de factori între care natura și nivelul riscului inerent, natura sistemelor contabile și de control, caracterul semnificativ al elementului examinat și alții.

Criteriile pe care se bazează calitatea și conținutul informațiilor din situațiile financiare și pentru care auditorul trebuie să dețină documente probatorii sunt:

- existența activelor înscrise în bilanț;
- integralitatea pasivelor;
- exhaustivitatea, respectiv înregistrarea tuturor elementelor, tranzacțiilor și evenimentelor, a documentelor de vânzare-cumpărare etc.
- evaluarea activelor și pasivelor, înregistrarea veniturilor și cheltuielilor cu respectarea principiilor contabile;
- exprimarea corectă în bilanț, în contul de rezultate a mărimii activului și pasivului, a modificării capitalului propriu, a veniturilor, a cheltuielilor și rezultatelor exercițiului;

- prezentarea corectă și completă a informațiilor financiare în bilanț.

Standardul de audit financiar ISA 500 „Elemente Probante” reglementează activitatea auditorului privitoare la efectuarea „testelor de procedură” și a „controalelor de substanță” care furnizează informații cu caracter probatoriu în fundamentarea concluziilor și a opiniei de audit. Aceste „elemente probante” desemnează, după cum se preconizează în standard, informațiile obținute de auditor pentru a ajunge la concluzii pe care să se bazeze opinia sa. Aceste informații constau în documente justificative și documente contabile care fundamentează situațiile financiare și coroborează informații provenind din alte surse.

5.5.2. Proceduri de audit financiar

Standardele internaționale de audit cer auditorului să folosească proceduri specifice pentru obținerea informațiilor și elementelor cu valoare probatorie.

Procedurile constau în efectuarea mai multor teste specifice pentru obținerea probelor de audit pe care să se fundamenteze constatările și concluziile rezultate din procesul de audit (erori semnificative observate în situațiile financiare).

Procedurile de obținere a probelor de audit se bazează pe o tipologie specifică de criterii de determinare a fiabilității acestora, structurate în funcție de nivelul conținutului lor și sunt prezentate în tabelul următor:

.....

5.5.3. Suficiența probelor de audit

Volumul de informații necesar și materialul documentar cu caracter probatoriu poate fi stabilit numai de auditor, corespunzător limitelor stabilite prin standardele de audit.

Natura și volumul documentelor probante pe care auditorul le poate lua în considerare sunt dependente de doi factori:

- gradul de semnificație al erorii posibile;
 - nivelul riscului de audit, în legătură directă cu calitatea sistemului de control intern.
-

5.6. Evaluarea riscurilor și controlul intern: tehnici statistice în auditul financiar

Standardul Internațional 400 „Evaluarea riscurilor și controlul intern” precizează următoarele: „Auditorul trebuie să folosească raționamentul profesional pentru evaluarea riscurilor de audit și stabilirea procedurilor adecvate care să permită aducerea acestui risc la un nivel minim acceptabil”.

Din acest enunț rezultă conținutul complex al atribuțiilor ce revin auditorului stabilite prin acest standard, respectiv:

- evaluarea sistemului contabil;
- evaluarea sistemului de control intern;
- evaluarea riscului de audit, ceea ce cere stabilirea de proceduri și tehnici de audit pentru detecția riscului și limitarea acestuia la un nivel cât mai scăzut.

De asemenea, acest standard abordează și problema raporturilor dintre auditul extern, auditul și controlul intern, modul în care acestea din urmă trebuie considerate și evaluate de către auditor din punctul de vedere al organizării, funcționării și fiabilității auditului.

Evaluarea sistemului contabil

Sistemul contabil reprezintă ansamblul procedurilor și documentelor folosite de o entitate care permite prelucrarea operațiunilor (tranzacțiilor) în scopul înregistrării acestora în conturi; identifică, grupează, analizează, calculează, clasează, sintetizează și raportează tranzacțiile și evenimentele care s-au produs, precum și rezultatele la încheierea exercițiului.

.....

5.6.1. Tehnici statistice de determinare a riscului

Auditul financiar a devenit în prezent de neconceput fără prezența tehnicilor statistice și ale statisticii matematice, inclusiv asistate de calculatorul electronic. Întrucât procedurile controlului documentar s-au dovedit a fi greoaie, costisitoare și de durată îndelungată, s-a luat în considerare folosirea altor tehnici de verificare și control, între care tehnicile statistice. Dintre acestea și-au găsit loc din ce în ce mai mult tehnicile sondajului statistic și nestatistic, dar mai ales eșantionarea statistică în selectarea probelor de audit financiar. Se știe că tehnicile statistice nu furnizează o asigurare absolută, însă sunt suficient de convingătoare cu privire la veridicitatea, corectitudinea și conținutul informațiilor furnizate. Factorii de risc și costurile au cedat în fața factorului timp.

.....

5.6.2. Tipologia riscurilor de audit

Riscul este un însoțitor de nedespărțit al auditorului și deopotrivă al utilizatorilor raportului de audit. Înainte de a-și propune realizarea obiectivelor performanțelor proprii auditorul, beneficiarul contractului de audit și utilizatorii potențiali ai raportărilor financiare trebuie să conștientizeze necesitatea monitorizării oricărui risc, să cunoască variabilele care condiționează raportul de audit, să știe dimensiunile acestora, să le prevadă influențele și să monitorizeze rezultatele.

Prezența riscului de audit este preocupantă în măsură egală pentru toți, din considerente diferite, fiecare din cele trei părți trebuie să acționeze în mod diferit într-o piață dinamică și imperfect imprevizibilă, să ia decizii și să-și asume angajamente, deloc negliabile, pentru perioade variabile de timp. Auditorii și deopotrivă managerii trebuie să caute să exploateze oportunitățile și să monitorizeze riscurile. Instrumentele care permit această monitorizare sau limitarea influenței factorilor aleatorii sunt standardele internaționale de contabilitate (IAS), standardele de audit financiar (ISA), cunoașterea și valorificarea corectă a conceptelor pe care acestea sunt fundamentate.

În scopul înțelegerii acestui concurs de interese, al sublinierii semnificației riscului de audit și al rolului pe care îl are de îndeplinit auditorul în acest proces, Institutul American al Experților Contabili (AICPA) a înscris în primul standard, SAS No. 1 intitulat „Numirea auditorului independent”, următorul principiu: „În cazul în care auditorul nu are condițiile necesare pentru a-și îndeplini misiunea sau a-și preciza opinia de audit are dreptul să refuze prezentarea raportului de audit”.

Detecția și monitorizarea riscurilor de audit sunt segmente semnificative ale Standardului de Audit ISA 400 „Evaluarea riscurilor și controlului intern”, care precizează obligația următoare: „Înainte de concluzionarea auditului, pe baza procedurilor de fond și a altor probe de audit obținute de auditor, auditorul trebuie să ia în considerare dacă evaluarea riscului de control este confirmată și să se asigure că riscul este micșorat până la nivelul minim acceptat”.

Conceptul de „risc” în general în analizele financiare este definit ca fiind „volatilitatea unui activ, a unor fonduri proprii, a unui portofoliu de active, a unei entități a întreprinderii sau a totalității acesteia”.

În sens comun, riscul reprezintă un pericol potențial, un inconvenient mai mult sau mai puțin probabil de a se produce pe termen scurt. Sau, într-o altă definiție, denumim „risc” o situație care se prezintă diferit față de o situație normală sau de o situație ideală și care ar putea avea consecințe reale sau potențiale.

Riscul de audit, în definiția precizată prin Standardele de audit financiar ISA 110, este „risul ca auditorul să exprime o opinie de audit incorectă, atunci când există erori semnificative în situațiile financiare”.

Subliniind componenta riscului de audit, standardul menționat precizează, în legătură cu structura acestuia, următoarele detalii: „După înțelegerea sistemelor de contabilitate și de control intern, auditorul trebuie să facă o evaluare preliminară a riscului de control, la nivelul aserțiunii, pentru fiecare sold de cont sau categorie de tranzacții semnificative... Pentru suținerea unei evaluări a riscului de control este necesar să se respecte cerința potrivit căreia, cu cât sistemul contabil și sistemul de control intern ale entității audiate sunt mai complexe, cu atât documentația acestuia va trebui să fie mai extinsă. Înainte de concluzionarea auditului, pe baza procedurilor de fond și a altor probe de audit obținute de auditor, acesta trebuie să ia în considerare confirmarea evaluării riscului de control, în conformitate cu prevederile ISA 400 „Evaluarea riscurilor și controlul intern”.

Evaluarea riscului de control, împreună cu evaluarea riscului inerent influențează natura, durata și extinderea procedurilor de fond pe care trebuie să le efectueze auditorul pentru micșorarea riscului de nedetectare și, prin urmare, a riscului de audit.

„Auditorul trebuie să ia în considerare nivelurile evaluate ale riscului de control și ale celui inerent pentru a determina natura, durata și întinderea procedurilor de fond cerute pentru micșorarea riscului de audit, până la nivelul maxim acceptabil”.

5.6.3. Metode statistice de determinare a riscului de audit

Folosirea eșantionării statistice pentru prelucrarea unui număr determinat de date/informații de mărimi diferite dintr-o populație care face obiectul unor probe de audit are ca efect obținerea unor caracterizări cantitative și calitative cu privire la întregul volum de date și informații ce alcătuiește populația respectivă. Între numărul probelor, mărimea acestora și nivelul calitativ al rezultatelor așteptate sunt stabilite strânse relații de interdependență.

Auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate pentru a fi capabil să emită concluzii rezonabile pe care să se bazeze opinia de audit. Probele de audit se obțin printr-o combinație adecvată de teste de control și proceduri de fond care folosesc ca limită pragul de semnificație.

„*Probele de audit*” sunt informații obținute de auditor care îi permit să stabilească constatări și concluzii intermediare, pe care urmează a se sprijini opinia de audit. Ca probe de audit sau, cum se mai numesc „documente probante” sunt folosite situațiile financiare intermediare și definitive, documentele de gestiune, înregistrările contabile, contractele, extrasele de cont bancar, confirmările din partea băncilor, furnizorilor, clienților, acționarilor documentele adunării generale a acționarilor etc.

„*Testele de control*” sunt verificări secvențiale ale calității actului profesional și respectării documentelor de referință ale auditului financiar, între care: documentele legislative, norme interne, regulamente de organizare și funcționare, hotărâri, decizi și ordine adoptate de organele de conducere ale entității, standarde contabile, standarde de audit etc.

„*Procedurile de fond*” cuprind verificările, sondajele statistice, situațiile financiare parțiale, confirmările externe, documente pe care auditorul le folosește cu scopul detectării eventualelor erori semnificative din costuri sau/și din situațiile financiare.

„Prag de semnificație” sau caracterul semnificativ. Informația este semnificativă în cazul în care omisiunea sau declararea falsă a acesteia ar putea influența deciziile financiare/economice ale utilizatorilor, luate pe baza informațiilor furnizate de situațiile financiare. Pragul de semnificație este dependent de mărimea elementului sau erorii luate în considerare în împrejurările în care s-au produs, a omisiunii sau greșelii constatate în documentele prezentate.

„Suficiența probelor de audit” menționate mai sus se referă la cantitatea, la numărul de elemente sau probe pe care auditorul le consideră necesare pentru a-și fundamenta aprecieri, constatări, concluzii parțiale, opinia de audit.

„Gradul de adecvare” exprimă calitatea, după caz, și cantitatea probelor de audit, relevanța acestora, credibilitatea lor.

Pe durata auditului, auditorul sau, după caz, echipa de audit, cu prilejul consultărilor cu managerii în vederea înțelegerii și aprofundării informațiilor colectate, au obligația să-și fundamenteze constatările, aprecierile pe probe de audit ce sunt mai degrabă persuasive decât concluzive, culese din diferite surse și de naturi diferite, care să fie convergente și convingătoare.

5.7. Pragul de semnificație în audit

Prin **prag de semnificație** se înțelege „nivelul, mărimea unei sume, peste care auditorul consideră că o eroare, o inexactitate sau o omisiune poate afecta atât regularitatea și sinceritatea conturilor anuale, cât și imaginea fidelă a rezultatului, a situației financiare și a patrimoniului întreprinderii”.

Există o corelație strânsă între **pragul de semnificație și riscul de audit**. Pragul de semnificație a fost definit în „Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare” al Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate astfel: „Informațiile sunt semnificative dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor: financiare. Pragul de semnificație depinde de mărimea elementului sau a erori: judecate în împrejurările specifice ale omisiunii sau declarării eronate. Astfel, pragul de semnificație oferă mai degrabă o **limită**, decât o caracteristică calitativă primară pe care informația trebuie să o aibă pentru a fi utilă”¹.

5.7.1. Relația dintre pragul de semnificație și riscul de audit

În activitatea de planificare a auditului, auditorul consideră acele elemente care conduc la „situații financiare în mod semnificativ eronate”². Evaluarea pragului de semnificație în raport cu tranzacțiile economico financiare, a soldurilor contabile, ajută auditorul să decidă care anume elemente trebuie validate utilizând proceduri analitice și eșantioane. Toate acestea permit auditorului să aplice anumite proceduri de audit care, cumulate, conduc la reducerea riscului de audit la un nivel acceptabil.

Așa cum se precizează în Standardul de Audit nr. 320, „pragul de semnificații”, relația între acesta și riscul de audit este invers proporțională. Cu cât **este mai înalt nivelul pragului de semnificații**, cu atât **este mai scăzut riscul de audit** și invers.

5.8. Fraude și erori

În procesul de planificare și efectuare a procedurilor de audit, precum și în cel de evaluare și raportare a rezultatelor auditării, auditorul trebuie să ia în considerare riscul apariției unor declarații eronate semnificative în situațiile financiare, ca rezultat al unor fraude și erori.

¹ OMF nr. 403/04.10.1999 și *Standardele de Audit* 2000, pag. 93, pct. 3.

² Standardul de Audit nr. 320, „Pragul de semnificație în audit”.

Pe durata elaborării planului de audit, stabilirii procedurilor, evaluării constatrilor și raportării rezultatelor, auditorul trebuie să ia în considerație și riscul detectării unor anomalii semnificative în situațiile financiare, cauzate de fraude, erori, ilegalități.

Auditul este supus riscului inevitabil de nedetectare a anomaliilor semnificative în situațiile financiare, chiar dacă el a fost corect planificat și realizat conform standardelor internaționale de audit.

Termenul fraudă desemnează un act voluntar, o acțiune cu caracter intenționat, întreprinsă de una sau mai multe persoane făcând parte din conducere, salariați sau terți, care au ca efect o interpretare eronată a situațiilor financiare eronate.

În conceptul de **fraudă** se cuprind:

- deturnările de fonduri prin viramente frauduloase;
- pierderi ale eficacității planurilor strategice, prin divulgarea parțială sau totală a acestora firmelor concurente;
- pierderea unor segmente importante ale pieței de desfacere, ca urmare a divulgării către concurenți a indicatorilor financiari și de eficiență, a facilităților bancare acordate clienților etc.;
- înregistrarea tranzacțiilor cu date false;
- aplicarea deformată a politicilor contabile.

Termenul **eroare** se referă la faptele săvârșite fără intenție, dar care afectează conținutul situațiilor, înregistrarea tranzacțiilor și corectitudinea informației financiar-contabile.

5.9. Raportul de audit

Potrivit Standardului de audit nr. 700, „Raportul de audit”, acesta „trebuie să conțină în scris o exprimare clară a opiniei asupra situațiilor financiare considerate un tot unitar”.

Conținutul raportului de audit și certificarea bilanțului contabil

Elementele de bază ale Raportului de audit sunt: titlul raportului, paragraful introductiv, paragraful privind întinderea și natura lucrărilor de audit, paragraful de opinie, data raportului, adresa și semnătura auditorului.

a) **Titlul raportului**

Din punct de vedere al dimensiunilor auditului, se deosebesc:

1. Raportul de audit și certificare globală a bilanțului contabil;
2. Raportul de audit și certificare limitată a bilanțului contabil.

Se întocmește atunci când contractarea lucrării s-a făcut cu întârziere și, ca urmare, auditorul nu a avut posibilitatea să parcurgă toate etapele auditului.

3. Rapoarte de audit speciale. Se referă doar la unele posturi din bilanț, la unele operațiuni sau situații cerute de beneficiari.

b) **Paragraful introductiv cuprinde:**

1. Identificarea situațiilor financiare și a perioadei pentru care au fost întocmite.
2. Identificarea relației pe baza căreia s-a făcut auditarea: mandat pentru auditori interni, contract pentru auditorii externi.
3. Precizarea răspunderii întreprinderii de a întocmi situațiile financiare, auditorul având doar sarcina de a exprima o opinie asupra documentelor anuale de sinteză.
4. Precizarea naturii și a întinderii lucrării, a Standardelor Internaționale de Audit IFAC și a Normelor de Audit Interne sau Internaționale pe baza cărora s-au desfășurat aceste lucrări. Normele de Audit Interne sau Internaționale pe baza cărora s-au desfășurat aceste lucrări. Normele legate în acest sens sunt: Legea societăților comerciale nr. 31/1990, Legea contabilității nr. 82/1991, Hotărârea Guvernului privind prestarea serviciilor în domeniul contabilității,

verificării și certificării bilanțului contabil nr. 483/1996, Normele de audit și certificare a bilanțului contabil, H.G. nr. 519/2000 privind Auditul financiar.

5. Descrierea lucrărilor efectuate de către auditor pe etape ale angajamentului. De asemenea, se descriu principiile și metodele contabile folosite de întreprindere.

.....
c) **Paragraful pentru opinii**

Raportul trebuie să prezinte **clar** opinia auditorului asupra reflectării în conturile anuale a **imaginii fidele, clare și complete asupra patrimoniului, rezultatelor și situației financiare;**

d) **Adresa auditorului, data întocmirii raportului, semnătura și parafa auditorului**
.....

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1. *Alexandru Rusovici, Florea Cojoc, Gheorghe Rusu* **Auditul financiar la societățile comerciale**, Editura Monitorul Oficial, București, 2003.
2. *Ana Stoian, E. Turtea* **Auditul financiar contabil**, Editura Economică, București, 2001.
3. *Arens Loebbecke* **Audit. O abordare integrată**, Ediția a 8-a, Editura ARC, Chișinău, 2000.
4. *Barry J. Epstein, Abbas Aii Mirz* **IFRS 2005 Interpretarea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate și Raportare Financiară**, Editura BTM Publishing House, București, 2005.
5. *Gh. Sandu* **Bazele auditului financiar**, Editura Dareeo, București, 2003.
6. *Ioan Alexandru Szabo* **Controlul financiar suprem în statul de drept**, Editura Economică, București, 2001.
7. *Ioan Oprean* **Controlul și auditul financiar-contabil**, Editura Intelcredo, Deva, 2002.
8. *Laurențlu Dobroțeanu, Camelia Liliana Dobroțeanu* **Audit. Concepte și practici. Abordare națională și internațională**, Editura Economică, București 2002.
9. *Marcel Ghiță* **Auditul intern**, Editura Economică, București
10. *Mircea Boulescu* **Auditul financiar**, Editura Economică
11. *Mircea Boulescu* **Controlul financiar de gestiune al agenților economiei**, Editura Economică, București, 2001.
12. *Toma M., Chivulescu M.* **Audit financiar și certificare a conturilor anuale**, Editura

- Fundația pentm management financiar-contabil „Grigore Trancu”, Iași, 1997.
13. *Toma M., Chivulescu M.* **Ghid practic pentru audit financiar și certificarea bilanțurilor contabile**, Editura Corpul experților contabili și a contabililor autorizați din România, București, 1995.
 14. *Victor Munteanu* **Controlul și auditul financiar contabil**, Editura Lumina Lex, București, 2003.
 15. *Camera Auditorilor Financieri din România* **Audit financiar 2000: Standarde, Codul privind conduita etică și profesională**, Editura Economică, București, 2000.
 16. *Camera Auditorilor Financieri din România* **Audit financiar 2006. Standarde, Codul Etic**, Editura Irecson, București, 2007.
 17. *Camera Auditorilor Financieri din România* **Norme minimale de audit**, Editura Economică, București, 2001.
 18. *Camera Auditorilor Financieri din România* **Norme privind procedurile de control al calității auditului financiar**, aprobat prin Hotărârea nr.11/2001 a Camerei Auditorilor din România.
 19. *Camera Auditorilor Financieri din România* **Norme profesionale ale auditului intern**, publicate în pagina web a CAFR.
 20. *Corpul Experților Contabili și a Contabililor Autorizați din România* **Norme naționale de audit, Editura Corpul experților contabili și a contabililor autorizați din România**, București, 1999.
 21. *Curtea de Conturi a României* **Manual de audit financiar**, București, 2002
 22. *International Accounting Standards Board* **Standarde Internaționale de Raportare Financiară**, Editura Corpul experților contabili și a contabililor autorizați din România, București, 2005.
 23. *** **Codul civil** cu modificările și completările ulterioare.
 24. *****Codul comercial** cu modificările și completările ulterioare.
 25. *****Codul de procedură fiscală** cu modificările și completările ulterioare.
 26. *****Codul fiscal** cu modificările și completările ulterioare.
 27. *****Codul muncii** cu modificările și completările ulterioare.
 28. *****Directiva a patra a Consiliului Comunităților Europene.**
 29. *****Directiva a șaptea a Consiliului Comunităților Europene.**

30. *****Directiva a opta a Consiliului Comunităților Europene.**
31. *****Hotărârea Guvernului României, nr. 983/2004,** pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a Camerei Auditorilor Financiari din România.
32. *****Legea 297/2004,** privind piața de capital.
33. *****Legea 31/1990,** modificată și republicată privind societățile comerciale.
34. *****Legea contabilității nr. 82/1991,** republicată, cu modificările și completările ulterioare.
35. *****Legea nr. 26/1990,** privind Registrul Comerțului, modificată și completată prin Legea nr. 161/2003.
36. *****Legea nr. 64/1995,** privind procedura reorganizării și lichidării judiciare, modificată și completată.
37. *****Ordonanța guvernului nr. 37/2004** pentru modificarea și completarea reglementărilor privind auditul intern.
38. *****Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752 /2005** - Reglementări contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial nr.1080 bis/30.11.2005.
39. *****Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826/2003,** pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.
40. *****Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 75/1999 republicată,** privind activitatea de audit financiar.
41. *****Standardele Internaționale de Audit, 2005 - www.cafr.ro.**
42. *****Standardele Internaționale de Evaluare, 2005,** emise de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Evaluare, publicate de ANEVAR
43. Standarde ce audit intern, 2005 —www.cafr.ro.
44. *The World Bank* — **Analiza și managementul riscului bancar,** Editura Irecson, București, 2003.
45. *The World Bank* - **Corupția și combaterea ei,** Editura Irecson, București, 2003.