

CONTABILITATE

1. Se constituie SC "EMA" SRL cu un capital format din 30 parti sociale, cu o valoare nominala de 200 lei.

Aportul asociatilor consta din utilaje in valoare de 3.600 lei si din numerar restul.

- constituirea capitalului social (30 x 200)

456 = 1011 6.000 lei

- inregistrarea varsamintelor:

5121 = 456 2.400 lei (6.000 – 3.600)

213 = 456 3.600 lei

-virarea capitalului din categoria nevarsat in categoria varsat:

1011 = 1012 6.000 lei

2. La SC "GAMA" SA cu ocazia depunerii aporturilor in natura, valoarea titlurilor depuse este de 12.000 lei, pentru valoarea nominala a actiunilor subscrise de 10.000 lei.

Primele de aport constituite au urmatoarele destinatii:

- 600 lei pentru acoperirea cheltuielilor de constituire;
- 400 lei pentru constituirea de rezerve;
- 1.000 lei pentru cresterea capitalului social.

1) Subscrierea actiunilor cu primă de aport. Prima de aport (P.A.) este egală cu valoarea aportului în natură (stabilită prin expertiză) (VA) – valoarea nominală a actiunilor emise pentru a remunera acest aport (VN).

PA = 12.000 lei – 10.000 lei = 2.000 lei

$$456 = \frac{\%}{1011} \frac{12.000 \text{ lei}}{10.000 \text{ lei}}$$

$$1043 = 2.000 \text{ lei}$$

2) formarea capitalului vărsat:

$$1011 = 1012 \quad 10.000 \text{ lei}$$

3) utilizarea primelor pentru acoperirea cheltuielilor de constituire:

$$1043 = 201 \quad 600 \text{ lei}$$

4) constituirea de rezerve:

$$1043 = 1061 \quad 400 \text{ lei}$$

5) creșterea capitalului social:

$$1043 = 1012 \quad 1.000 \text{ lei}$$

3. SC ARTIC SA produce frigidere, pentru care la vanzare acorda o perioada de garantie de un an de zile. Pentru remedierea eventualelor defectiuni neimputabile intervenite in aceasta perioada (anul 2009), ea va constitui un provizion in valoare de 2.200 lei. In perioada de garantie acordata clientilor, urmare a reclamatilor primite de la acestia, se estimeaza ca societatea va fi obligata in anul 2010 la efectuarea unor remedieri in valoare de 2.500 lei. Deoarece cumparatorul se afla intr-o alta localitate unde unitatea producatoare nu are reprezentanta se va apela la o terta persoana pentru remedierea defectiunilor, care factureaza producatorului suma de 2.400 lei, TVA 19%.

Analiza criteriilor de recunoastere:

- exista o obligatie curenta legala, generata de un eveniment trecut concretizata in vanzarea aparatelor electrocasnice cu garantie;
- este probabila o iesire de resurse concretizata in costurile cu reparatiile;
- exista o evaluare credibila.

Cele trei criterii de recunoastere a provizioanelor sunt indeplinite. Se va constitui un provizion in valoare de 2.200 lei.

- 2009:

$$6812 = 1512 \quad 2.200 \text{ lei}$$

$$121 = 6812 \quad 2.200 \text{ lei}$$

- 2010:

$$6812 = 1512 \quad 300 \text{ lei}$$

$$\% = \frac{401}{628} \frac{2.856 \text{ lei}}{2.400 \text{ lei}}$$

$$456 \text{ lei}$$

1512 = 7812 2.500 lei

121 = 6812 300 lei

121 = 628 2400 lei

7812 = 121 2.500 lei

4. SC PAROMA SA primește un credit bancar în valută în valoare de 20.000 EURO, la cursul de 4,2 lei/EURO, care se rambursează în două tranșe egale la sfârșitul fiecărui an. Dobânda anuală este de 8% și se achită la sfârșitul fiecărui an. Cursul valutar este de 4,3 lei/EURO la sfârșitul primului an și de 4 lei/EURO la sfârșitul anului doi.

În contabilitatea societății se înregistrează următoarele:

- primirea împrumutului (20.000 x 4,2):

5124 Conturi curente la bănci în devize = 162 Credite bancare pe termen lung 84.000

- la sfârșitul primului an se contabilizează plata dobânzii (20.000 x 8% x 4,3):

666 Cheltuieli cu dobânzile = 512 Conturi curente la bănci 6.880

- la sfârșitul primului an se contabilizează rambursarea unei tranșe de împrumut (10.000 x 4,3) și se constată o pierdere din diferențe de curs (10.000x0,1):

% =	5124 Conturi curente la bănci în devize	<u>43.000</u>
162 Credite bancare pe termen lung		42.000
665 Cheltuieli cu diferențe de curs		1.000

- se recunoaște diferența de curs pentru împrumutul rămas:

665 Cheltuieli cu diferențe de curs = 162 Credite bancare pe termen lung 1.000

- la sfârșitul anului 2 se contabilizează plata dobânzii (10.000 x 8% x 4):

666 Cheltuieli cu dobânzile = 512 Conturi curente la bănci 3.200

- la sfârșitul anului 2 se contabilizează de asemenea rambursarea celei de-a doua tranșe de împrumut (10.000 x 4) și se constată un câștig din diferențe de curs (10.000 x 0,3):

162 Credite bancare pe termen lung la bănci	=	%	<u>43.000</u>
		5124 Conturi curente în devize	40.000
		765 Venituri din dif. de curs	3.000

5. S.C. "AGRO" S.A. efectuează lucrări de amenajare a terenurilor, în valoare de 400 lei, care nu sunt terminate până la finele exercitiului financiar. După terminarea lucrărilor de investiții, în anul următor, se efectuează recepția și se înregistrează o amortizare de 50 lei.

- anul N - amenajarea de terenuri:

231 Imobilizări corporale în curs = 404 Furnizori de imobilizări 400 lei

- anul N+1 - - recepția lucrărilor:

2112 Amenajări de terenuri = 231 Imobilizări corporale în curs 400 lei

- se contabilizează amortizarea:

681 Chelt. de exploat. pv. amortizarea = 2811 Amortiz. amenajărilor de terenuri 50 lei

6. SC AGROMECA SA vinde un teren pentru care a fost constituit o ajustare de 2000 lei. Pretul la care a fost achiziționat terenul este de 10000 lei. Pretul la care se vinde terenul este de 9000 lei, TVA 19%.

- cumpărarea terenului:

2111 „Terenuri” = 404 „Furnizori de imobilizări” 10.000 lei

- constituirea ajustării pentru deprecierea terenului:

6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor” = 2911 „Ajustări pt. deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri” 2.000 lei

- vânzarea terenului:

461 „Debitori diverși”	=	%	<u>11.900 lei</u>
		7583 „Venituri din vânzarea activelor și altor op. de capital”	10.000
		4427 „TVA colectată”	1.900

- scoaterea din evidență a terenului vândut:

6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte op. de capital” = 2111 „Terenuri” 10 000 lei

- anularea ajustării care rămâne fără obiect:

2911 „Ajustări pentru deprecierea imobiliz. corporale” = 7813 „Venituri din ajustări pt. deprecierea imobilizărilor” 2.000 lei

7. SC “EXMOB” SA achiziționează 200 m.c. cherestea de stejar a 80 lei/m.c., TVA 19%, conform facturii nr.1500. Transportul efectuat de CFR este facturat la 500 lei, TVA 19%. Se dau în consum 30 m.c. din cherestea primită.

- Inregistrare factura cherestea de stejar:

%	=	401	<u>19.040</u>
		„Furnizori”	
301			16.000
„Materii prime”			

4426		3.040
„T.V.A. deductibila”		

- Inregistrare factura transport:

%	=	401	595
		„Furnizori”	
301			500
„Materii prime”			
4426			95
„T.V.A. deductibila”			

Costul de achizitie unitar al materiilor prime achizitionate este :

$$(16.000 + 500) : 200 = 82,5 \text{ lei/ mc}$$

Valoarea consumului este : $30 * 82,5 = 2.475 \text{ lei}$

- Inregistrare consum cherestea:

601 ”Cheltuieli cu materiile prime” = 301 ” Materii prime ” 2.475

8. S.C. “MEDA” S.A. vinde produse finite unui client extern, la pretul de vanzare de 1000\$, cursul de schimb a dolarului fiind de 3,4 lei/\$.

La finele perioadei de gestiune cursul de schimb creste la 3,42 lei/\$. Incasarea creantei se face la 3,41 lei/\$.

Vânzarea produselor finite la preț vânzare:

●	Preț de vânzare	$1.000 * 3,4 =$	34.000 lei
	4111	= 701	34.000 lei

Descărcarea gestiunii de produse finite:

●		$1.000 * 3,42 =$	34.200 lei
	711	= 345	34.200 lei

Incasarea creantei:

●		$1.000 * 3,41 =$	34.100 lei
	5124	= %	<u>34.100 lei</u>
		4111	34.000 lei
		765	100 lei

9. Primirea sumei de 450\$, la cursul de 3,3 lei/\$ sub forma altor împrumuturi și datorii asimilate, rambursarea ei la cursul de 3,32 lei/\$ și evidențierea diferentelor de curs.

	•	<i>Incasarea altor împrumuturi și datorii asimilate</i>		$450 * 3,3 = 1.485$	<i>lei</i>
5124		Conturi curente	=	167	Alte împrumuturi
		la bănci în valută			și datorii asimilate
					1.485
	•	<i>Evidențierea diferentelor de curs valutare</i>		$450 * 0,02 = 9$	<i>lei</i>
665		Cheltuieli din diferențe	=	167	Alte împrumuturi
		de curs valutare			și datorii asimilate
					9 lei
	•	<i>Rambursarea altor împrumuturi și datorii asimilate</i>		$450 * 3,32 = 1.494$	<i>lei</i>
167		Alte împrumuturi	=	5124	Conturi curente
		și datorii asimilate			la bănci în valută
					1.494

10. Se înregistrează o ajustare pentru deprecierea imobilizărilor financiare în suma de 300 lei.

6863	=	296	300 lei
„Cheltuieli financiare		„Ajustări pentru pierderea	
privind ajustările pentru		de valoare a imobilizărilor financiare”	
pierderea de valoare a			
imobilizărilor financiare”			

AUDIT STATUTAR

11. Dacă ați constatat incertitudini care însă nu afectează în mod semnificativ situațiile financiare, opinia va fi:

- fără rezerve;
- fără rezerve, dar cu un paragraf de observații;
- procedați la extinderea controlului.

Răspuns:

- fără rezerve, dar cu un paragraf de observații;

12. Cine aprobă și revizuieste periodic (cel puțin anual) strategiile generale și politicile privind activitățile unei bănci comerciale?

- a) Banca Națională a României;
- b) consiliul de administrație (sau de supraveghere) al băncii respective;
- c) adunarea generală a acționarilor băncii.

Răspuns:

- b) consiliul de administrație (sau de supraveghere) al băncii respective;

13. Imposibilitatea de a reuni elemente probante suficiente și adecvate conduce auditorul la formularea:

- a) unei opinii fără rezerve, dar cu observații;
- b) unei opinii cu rezerve sau la imposibilitatea de a exprima o opinie;
- c) unei opinii defavorabile.

Răspuns:

- b) unei opinii cu rezerve sau la imposibilitatea de a exprima o opinie;

14. Câte opinii se pot înscrie în raportul de audit asupra situațiilor financiare ale unei bănci:

- a) patru;
- b) una;
- c) depinde de numărul elementelor probante.

Răspuns:

- b) una;

15. Care sunt caracteristicile unei misiuni de compilare?

Caracteristicile unei misiuni de compilare sunt:

- integritatea
- obiectivitatea
- competența profesională și atenția cuvenită
- confidențialitatea
- conduita profesională
- standardele tehnice.

16. Prezentați cinci situații de amenințare la adresa independenței.

1. Cauze datorate interesului propriu;
2. Cauze legate de slăbirea autocontrolului;
3. Cauze datorate renunțării la propriile convingeri;
4. Cauze datorate manifestărilor de familiarism;

5. Cauze datorate unor misiuni de intimidare.

17. Cum explicați responsabilitățile etice ale altor profesioniști utilizați în cadrul unei misiuni de audit de bază?

O particularitate esențială a profesioniștilor contabili se referă la asumarea responsabilității de acțiune în interes public.

Acest lucru presupune din partea unui profesionist contabil în general, și a auditorului financiar în special de a-și asuma responsabilitatea în ceea ce privește asigurarea conformității cu cele cinci principii fundamentale de etică. Pentru contabilii și auditorii din întreaga lume :

- Nu contează cultura
- Nu contează din ce regiune provin
- Nu contează dacă vin dintr-o economie dezvoltată sau în curs de dezvoltare au același numitor comun : Încrederea Publică

18. Opinia fără rezerve: semnificație, mod de prezentare.

“După părerea noastră, conturile anuale dau o imagine fidelă (sau prezintă în mod sincer, în toate aspectele lor semnificative), poziției și situației financiare a societății la 31 decembrie 200... precum și rezultatelor acestor operații și fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul închis la această dată, în conformitate cu normele internaționale (sau naționale) de contabilitate”.

19. Rolul și conținutul scrisorii de afirmare.

Auditorul poate consemna în foile sale de lucru proba afirmațiilor primite de la conducători, efectuând o sinteză a convorbirilor sale obținând o scrisoare de afirmare, care poate îmbrăca forma:

- fie a unei scrisori emanând de la conducători;
- fie a unei scrisori a auditorilor amintind termenii afirmației verbale primite de la conducători, recunoscute cum se cuvine și confirmate de ei.

Dacă conducătorii refuză să ateste printr-o scrisoare de afirmare afirmațiile pe care auditorul le consideră necesare, acest refuz va constitui o limitare a întinderii lucrărilor sale.

Scrisoarea de afirmare permite:

- clarificarea răspunderilor ce revin conducătorilor întreprinderii și auditorului;
- înștiințarea conducerii întreprinderii asupra modului de influențare a situațiilor financiare de către informațiile pe care numai ea le deține.

Această scrisoare de afirmare nu înlocuiește procedurile de verificare ce trebuie efectuate de către auditori.

20. Care sunt principalele etape de realizare a unei misiuni de audit intern?

Realizarea unei misiuni de audit intern presupune parcurgerea unei metodologii structurate pe 4 etape, care se compun din mai multe proceduri care se finalizeaza cu documente specifice:

- I. etapa de pregatire a misiunii;
- II. etapa de interventie la fata locului;
- III. etapa de elaborare a raportului de audit intern (RAI);
- IV. etapa de urmarire a implementarii recomandarilor.

EXPERTIZA CONTABILA

21. Ce conține capitolului I al Raportului de expertiză contabilă ? (Introducere)

Capitolul I “ Introducere” al raportului de expertiza contabila trebuie sa cuprinda cel putin urmatoarele paragrafe:

- Paragraful de identificare a expertului contabil nominalizat pentru efectuarea expertizei care cuprinde informatii cu privire la : numele si prenumele expertului, domiciliul, nr. carnet expert contabil si pozitia din Tabloul expertilor contabili
- Paragraful de identificare a organului care a dispus efectuarea expertizei contabile judiciare sau a clientului care a solicitat efectuarea expertizei contabile extrajudiciara
- Paragraful de identificare a imprejurarilor si circumstantelor in care a luat nastere litigiul
- Paragraful privind identificarea obiectivelor expertizei contabile
- Paragraful privind identificarea datei sau perioadei si locului in care s-a efectuat expertiza
- Paragraful privind identificarea materialului documentar care a stat la baza intocmirii expertizei
- Paragraful privind identificarea datei initiale pana la care raportul de expertiza trebuia depus la beneficiar si indicarea eventualelor perioade de prelungire

22. Care este diferența dintre expertul contabil și economistul salariat; dar între contabilul autorizat și contabilul salariat?

Expertul contabil este persoana care a dobândit aceasta calitate, în condițiile O.G. nr.65/1994, având competența profesională de a verifica și de a aprecia modul de organizare și de conducere a activității economico-financiare și de contabilitate, de a supraveghea gestiunea societăților comerciale și de a verifica legalitatea bilanțului contabil și a contului de profit sau pierdere.

Prin urmare, ne găsim în fața unei arii de competențe mult mai largi față de cea a unui economist salariat; economistul este subordonat unui șef ierarhic și execută atribuțiile specifice fisei postului său. De asemenea, economistul este specializat în multe domenii: financiar-contabil.

Expertul contabil este un economist, absolvent al specializării financiar-contabile, independent față de societatea comercială. El nu primește, pentru lucrările executate, un salariu, ci un ONORARIU prevăzut prin contractul încheiat cu referire la misiunea sa.

Contabilul autorizat este persoana care a dobândit aceasta calitate în condițiile O.G. nr.65/1994 și are capacitatea de a ține contabilitatea și de a întocmi bilanțul contabil.

Contabilul autorizat, ca și expertul contabil, este un profesionist independent, nesalarizat de o entitate economică.

Contabilul salarizat este subordonat șefului ierarhic și execută sarcinile ce îi revin din fișa individuală. Rareori, în cazul unei întreprinderi mari, mijlocii, execută toate lucrările contabile. De regulă, este specializat pe un sector al contabilității.

Ca și economistul salariat, contabilul salariat răspunde față de calitatea lucrărilor executate, putând fi stimulat ori penalizat de șeful ierarhic sau la propunerea acestuia.

Expertul contabil, contabilul autorizat, chiar dacă sunt independenți, răspund civil și penal față de întreprindere.

În schimb, economistul și contabilul, salariați, pierd cu greu postul sau în urma unor proceduri anevoioase. Rezumând avem:

EXPERT- CONTABIL,

CONTABIL AUTORIZAT

Independența, certificarea, apartenența, responsabilitatea la organismul de confidențialitate profesională nu fac parte din structurile entității

ECONOMISTUL SALARIAT

CONTABIL SALARIAT

Slujba subordonare face parte din răspundere limitată ierarhică, structurile entității

CONCLUZII:

- Este în discuție starea de salariat al unei firme și al unui cabinet de experți contabili sau de contabili autorizați;

- Trebuie făcută distincția între auditorii interni și cei externi, prin prisma independenței;

- Economistul, contabilul profesionist salariat sau angajați în industrie, comerț, sectorul public, învățământ ș.a.

- Contabilul profesionist independent este acela care efectuează, unui client, în mod curent, lucrări de audit sau evidență contabilă, fiscalitate și alte servicii profesionale similare;

- Contabilul profesionist lucrează independent (inclusiv practicieni individuali, parteneri sau corporație) în industrie, comerț, sectorul public, învățământ ș.a. și este membru al unei organizații afiliate IFAC.

23. Care sunt caracteristicile esențiale ale unei profesii contabile?

Caracteristicile esențiale ale unei profesii contabile sunt:

- deținerea unei competențe intelectuale specifice, obținută prin formare și învățământ.

- Respectarea de către membri a unui ansamblu de valori și de reguli stabilite de organismul profesional, cu deosebire cele care se referă la obiectivitate.

- Recunoașterea unei datorii vizavi de public, în ansamblu.

Uneori datorită membrilor, vizavi de profesiune lor și de public, poate fi în contradicție cu interesul lor personal pe termen scurt, sau cu obligațiile lor de loialitate, vizavi de angajator.

Tinând seama de remarcile precedente, este de datoria organismelor profesionale naționale să definească reguli de etică pentru membrii lor, încât să garanteze o calitate optimă a serviciilor și să pastreze încrederea publicului în profesie. Profesia contabilă liberală este bazată pe moralitate ireproșabilă, pe independență, pe știința în profesie, pe competență.

DOCTRINA ȘI DEONTOLOGIE

24. Rolul profesiei contabile pentru dezvoltarea economiei.

Profesia contabilă este indispensabilă pentru bunul mers al economiei la nivel național și global, cel puțin din următoarele puncte de vedere:

Fără ea nu se pot măsura activitățile economice;

Fără ea nu pot exista bugete naționale, (deci nici impozite);

Fără ea nu poate exista încredere în tranzacțiile comerciale și financiare;

Fără ea nu se pot împărți roadele activității, între angajați și proprietari, între munca și capital

25. Amenințări la adresa independenței.

- amenințări legate de interesul propriu:

Financiar: direct (dependența de onorarii, onorarii restante, teama de a pierde clientul) și indirect;

- amenințări legate de autocontrol (implicarea auditorului în alte lucrări în cadrul aceleiași firme);
- familiarism sau încredere prea mare în client (testarea insuficientă a informației furnizate de client);
- cunoașterea de multă vreme a clientului;
- personalitatea și calitatea clientului;
- intimidarea de către un client prea dominant, ceea ce impune EC să acționeze în manieră subiectivă.

26. Cum se exercită profesia de expert contabil și de contabil autorizat?

Experții contabili și contabilii autorizați pot să-și exercite profesia individual sau se pot constitui în societăți comerciale potrivit legii.

27. Care sunt competențele Comisiei Superioare de Disciplină?

Comisia Superioară de Disciplină are următoarele competențe:

a) analizează plangerile referitoare la abateri de la conduita etică și profesională ale membrilor Consiliului Superior și ai consiliilor filialelor, făcând propuneri de sancționare a acestora Conferinței Naționale care hotărăște;

b) soluționează plangerile referitoare la abaterile de la conduita etică și profesională a președinților Consiliului Superior și consiliilor filialelor, precum și a persoanelor fizice străine cărora le-a fost recunoscut dreptul de a exercita profesia de expert contabil sau

contabil autorizat in România si aplica, dupa caz, sanctiunile prevazute in art. 16 din O.G. nr. 65/1994, aprobata si modificată prin Legea nr.42/1995, cu modificarile si completarile ulterioare;

c) rezolva contestatiile formulate impotriva hotarârilor disciplinare pronunate de comisiile de disciplina ale filialelor.

d) aplica sanctiunea interzicerii dreptului de a exercita profesia de expert contabil sau contabil autorizat membrilor Corpului care au savârsit abateri grave

Comisia superioara de disciplina este formata din 5 membri titulari si 5 membri supleanti, astfel:

- presedintele si 4 membri, experti contabili, alesi de Conferinta Nationala dintre membrii Corpului Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati din România, care se bucura de autoritate profesionala si morala deosebita;

- in aceleasi conditii sunt desemnati si supleantii.

Mandatul membrilor comisiei este de 4 ani.

Pot face contestatii la Comisia superioara de disciplina impotriva hotarârilor comisiilor de disciplina ale filialelor toti cei interesati, precum si consiliile filialelor.

Termenul de contestare este de 30 de zile de la data comunicării hotarârii comisiilor de disciplina ale filialelor.

In perioada de judecare a contestatiei se suspenda aplicarea prevederilor hotarâri de sanctionare, pentru lucrarile incepute.

Raportorul dispune de cel mult 30 de zile pentru a pregati raportul si pentru a-l sustine in fata Comisiei superioare de disciplina la termenul stabilit.

In cazurile prevazute la punctul a) din competentele Comisiei superioare de disciplina prezentate mai sus, hotarârea de sanctionare se supune dezbaterii Conferintei Nationale, care o poate confirma sau infirma. Contestarea sanctiunilor hotarâte de Conferinta Nationala se face la sectia de contencios administrativ a curtii de apel, in termen de 30 de zile de la data instiintarii oficiale a celui in cauza.

Membrii Comisiei superioare de disciplina sunt raspunzatori de pastrarea secretului profesional in exercitarea mandatului lor.

Hotarârile Comisiei superioare de disciplina pot fi contestate la Consiliul Superior al Corpului, in termen de cel mult 15 zile calendaristice de la luarea la cunostinta. Contestatia nu suspenda aplicarea hotărării.

Pentru constituirea jurisprudentei disciplinare, Comisia superioara de disciplina intocmeste o culegere cu toate solutiile proprii pronuntate, cat si cu cele pronuntate de comisiile de disciplina ale filialelor, publicându-le anual in revista Corpului.

EVALUAREA ÎNTREPRINDERILOR

28. Utilitatea bunului în întreprindere se determină în functie de:

- a) gradul de participare la realizarea profiturilor;
- b) parametri tehnici de eficiență;
- c) gradul de uzură.

Răspuns:

- a) gradul de participare la realizarea profiturilor;

29. Goodwill-ul unei întreprinderi se găsește înregistrat în bilanțul întreprinderii la închiderea exercitiului:

- a) da;
- b) nu;
- c) da, ca fond comercial.

Răspuns:

- b) nu;

30. Rata de actualizare este:

- a) un element al pieței financiare;
- b) un element al pieței de bunuri și servicii;
- c) dobânda la împrumutul de stat.

Răspuns:

- a) un element al pieței financiare;

31. Ce este valoarea reziduală, cum se determină și când se folosește în evaluarea întreprinderii?

Valoarea reziduală este valoarea estimată a proprietății/ întreprinderii evaluate la sfârșitul perioadei explicite de previziune.

În determinarea valorii reziduale evaluatorul trebuie să analizeze dacă estimează valoarea unei întreprinderi care are o durată de viață finită sau, dimpotrivă, durată de viață estimată este nelimitată.

De exemplu, o durată finită apare în cazul societăților comerciale care au prevăzut o durată limitată precizată în actele constitutive, sau cazurile în care întreprinderea epuizează resursele pe care le prelucrează într-un anumit interval de timp. În toate aceste situații valoarea reziduală în care investiția este estimată a avea o durată de viață finită, pentru estimarea valorii reziduale se va reține valoarea de lichidare a întreprinderii.

În situația în care se estimează o durată de viață nedeterminată a investiției (întreprinderii) evaluatorul va estima valoarea reziduală prin capitalizarea venitului disponibil (profit net, cash-flow etc.). Aceasta reprezintă abordarea cea mai uzuală în estimarea valorii reziduale a întreprinderilor care nu au o durată de viață limitată.

Valoarea reziduală reprezintă suma netă pe care întreprinderea scontează să o obțină în schimbul unui bun, la finele duratei sale de utilizare, după deducerea tuturor costurilor de cercetare prevăzute. Valoarea reziduală, de regulă se calculează prin aplicarea unui multiplicator Z la cash flow-ul ultimului an prognozat:

$$V_r = Z \times CF$$

unde : V_r = valoarea reziduală

Z = multiplicator

CF = cash flow

Modelul Z este construit pe baza metodei scorurilor si are ca obiectiv punerea la dispozitia evaluatorilor a unor metode predictive pentru evaluarea riscurilor de faliment pe baza metodei statistice . Modelul Z reprezinta o functie construita pe baza unui numar mai mare de indicatori pentru care a fost necesara observarea in timp a mai multor intreprinderi . Modelul Z are forma :

$$Z = a*X1 + b*X2 + \dots + n*Xn$$

unde X1 = ratele folosite in calcul si a,b,...,n = coeficienti de ponderare.

Scorul Z calculat la nivelul unei intreprinderi indica gradul de vulnerabilitate al acesteia , inca inainte ca situatia sa devina compromisa sau aplicand modelul Gordon :

$$1/(K - g)$$

unde:

- K= coeficientul de ajustare pentru risc
- G =cresterea pe termen scurt a fluxului de numerar

32. Se dau următoarele informatii despre o întreprindere: total active 150.000, din care cheltuieli anticipate 10.000; total datorii 75.000; diferente din reevaluare 50.000; capitaluri proprii 25.000. Determinati activul net corijat al acestei întreprinderi.

- Active totale 150.000 din care: cheltuieli anticipate 10.000
- Datorii totale 75.000 : diferente din reevaluare 50.000
capitaluri proprii 25.000

1. **Metoda aditiva** ANC2 = 25.000 + 50.000 = 75.000
2. **Metoda substractiva** ANC1 = 150.000 - 75.000 = 75.000

ANALIZA DIAGNOSTIC A INTREPRINDERII

33. Să se calculeze și să se interpreteze soldurile intermediare de gestiune pentru întreprinderea ale cărei informații financiare sunt prezentate mai jos:

Indicator	u.m.
Venituri din vânzarea mărfurilor	4000

Producția vândută	24000
Producția stocată	500
Subvenții de exploatare	2300
Cheltuieli cu materii prime	10000
Costul mărfurilor vândute	4200
Cheltuieli salariale	5000
Cheltuieli cu amortizarea	1000
Cheltuieli cu chirii	200
Impozite și taxe	300
Venituri din dobânzi	100
Cheltuieli cu dobânzi	500
Impozit pe profit	1400

Soldurile intermediare de gestiune (maniera continentală) reprezintă o serie de indicatori care ne ajută să analizăm modul de obținere a rezultatului firmei (profit sau pierdere) ținând cont de natura elementelor de cheltuieli înregistrate.

Conform modelului continental de analiză, acești indicatori sunt:

1. **Marja comercială (MC)** - reprezintă diferența dintre valoarea vânzării și costul direct aferent produselor vândute; marja comercială este primul nivel de la care începe să se contureze profilul firmei

$MC = \text{Cifra de afaceri} - \text{Costul mărfurilor vândute, produselor sau serviciilor vândute} - \text{Consumurile materiale}$

$MC = \text{Venituri din vânzarea mărfurilor (4.000)} - \text{Costul mărfurilor vândute (4.200)} - \text{Cheltuieli cu materii prime (10.000)}$

$MC = -10.200$

2. **Valoarea adăugată (VA)** reprezintă valoarea rămasă la dispoziția firmei după valorificarea bunurilor și serviciilor și deducerea cheltuielilor cu resursele externe consumate pentru derularea activității de bază a firmei;

$VA = MC + \text{producția stocată sau imobilizată} - \text{alte cheltuieli externe ale firmei}$
Cheltuieli externe = chelt. cu mat. consumabile, cu energia și apa, cu ambalajele, în întreținerea și reparațiile, cu chiriile, asigurările de bunuri și persoane, transport, protocol, reclama și publicitate, deplasări, poșta și telecomunicații, servicii bancare și alte servicii prestate de terți

$VA = MC (-10.200) + \text{Producția vândută (24.000)} + \text{Producția stocată} + (500) - \text{Cheltuieli cu chirii (200)}$

$VA = 14.100$

3. **Excedentul brut de exploatare (EBE)** reprezintă valoarea rămasă la dispoziția rămasă după ce s-a diminuat valoarea adăugată cu cheltuielile de personal și cheltuieli cu impozitele și taxele percepute de stat

$EBE = VA + \text{Subvenții de exploatare} - (\text{chelt. de personal} + \text{chelt. cu impozite și taxe})$

$EBE = VA (14.100) + \text{Subvenții de exploatare (2.300)} - [\text{Cheltuieli salariale (5.000)} + \text{Impozite și taxe (300)}] = 14.100 + 2.300 - 5.300$

$EBE = 11.100$

4. **Rezultatul exploatarei (RE)** reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile de exploatare

RE = EBE + (alte venituri din exploatare – alte chelt din exploatare) – chelt cu amortizarea

RE = EBE (11.100) - Cheltuieli cu amortizarea (1.000) = 11.100 – 1.000

RE = 10.100

5. **Rezultatul curent inaintea impozitarii (RCII)** reprezinta rezultatul obtinut din activitatea de exploatare si cea financiara

RCII = RE + (Venituri financiare – Cheltuieli financiare)

RCII = RE (10.100) + Venituri din dobânzi (100) – Cheltuieli cu dobânzi (500) = 10.100+100-500

RCII = 9.700

6. **Rezultatul net al exercitiului (R net)** reprezinta marimea contabila a rezultatului distribuit actionarilor

Rnet = RCII – Impozit pe profit

Rnet = RCII (9.700) – Impozit pe profit (1.400) = 9.700-1.400

Rnet = 8.300

34. Calculați și interpretați situația netă a unei întreprinderi care prezintă următoarea situație financiară:

Indicator	31.12.n
Imobilizări	1500
Stocuri	400
Creante	250
Disponibilități	30
Datorii mai mari de un an	2500
Datorii mai mici de un an	350
Din care datorii bancare pe termen foarte scurt	5

Situația netă: adică capitalul propriu – denumit și activ net, oferă o primă imagine asupra valorii averii acționarilor, asupra investițiilor inițiale ale acestora, reflectând valoarea capitalurilor proprii

Situația netă calculată ca diferență între activul total și datoriile totale contractate la o primă evaluare (contabilă) a întreprinderii la data închiderii exercitiului. Această ecuație fundamentală a bilanțului redă averea netă a acționarilor respectiv activul neangajat în datorii.

SN = Active totale - Datorii totale

SN = (1.500 + 400 + 250 + 30) – (2.500 + 350) = 2.180 – 2.850 = -670

→ SN este negativ, firma se poate afla într-o situație de prefaliment, datorită încheierii cu pierderi a exercitiilor anterioare și acoperirii pierderilor prin utilizarea în totalitate a

capitalurilor proprii, partea ramasa neacoperita ramanand in sarcina creditorilor, ca urmare a asumarii riscurilor de insolvabilitate;

FISCALITATE

35. Care este regimul fiscal din punctul de vedere al impozitului pe profit al autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere sau administrare?

Potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vederea stabilirii bazei impozabile, Titlului II, art. 21, cheltuielile cu combustibilul aferent autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere si de administrare ai societatii se incadreaza in grupa cheltuielilor nedeductibile. Suma reprezentand cheltuiala cu combustibilul utilizat pentru autovehiculele folosite de persoanele cu funcții de conducere sau administrare, inclusiv TVA aferenta sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

36. O societate comercială înregistrează în contabilitate la nivelul unui an venituri totale în sumă de 700.000 lei și cheltuieli totale în sumă de 500.000 lei. Amortizarea fiscală este de 20.000 lei, cheltuielile nedeductibile sunt în sumă de 80.000 lei. Din anul anterior a raportat o pierdere de 40.000 lei. Pornind de la modul de calcul al impozitului pe profit conform declarației 101, determinați impozitul pe profit de plată.

Venituri totale 700.000 -
Cheltuieli totale 500.000
= Rezultat brut 200.000 -
Amortizare fiscala 20.000
= Profit 180.000 +
Cheltuieli nedeductibile 80.000
= Total profit impozabil 260.000
Pierdere an precedent 40.000
Profit impozabil 220.000

Impozit pe profit 16% = 35.200

37. La data de 15 octombrie 200X se infiinteaza S.C. BETA S.R.L. La infiintare ea estimeaza ca va realiza o cifra de afaceri până la sfârșitul anului de 45.000 lei și opteaza pentru a fi impusa cu impozitul pe profit și pentru a aplica regimul special de scutire de TVA (de a fi neplătitor de TVA). La 31 decembrie 200X societatea constată că a realizat venituri totale în valoare de 86.000 (din care cifra de afaceri 80.000 lei) lei și cheltuieli totale în valoare de 75.000 lei.

Se cunosc următoarele elemente referitoare la unele venituri și cheltuieli efectuate:

- în luna noiembrie 200X, societatea înregistrează cheltuieli cu **provizioanele** de 3.000 lei, pe care nu are dreptul să le deducă. În luna octombrie 1000 de lei sunt reluați la venituri.

- în perioada octombrie - decembrie societatea achiziționează **dulciuri și sucuri**, reprezentând cheltuieli în sumă de 2.300 lei ce vor fi distribuite clienților la întâlnirile de afaceri
 - în luna noiembrie 200X societatea acordă o **sponsorizare** în bani în sumă de 2.000 lei unui student
 - în luna decembrie 200X doi salariați ai unității fac o **deplasare** de 3 zile în municipiul Cluj pentru negocierea unui contract cu un furnizor. Cheltuielile aferente deplasării sunt: **diurnă** = 620 lei; cheltuieli **transport** = 1.000 lei; cheltuieli **cazare** = 800 lei. (limita cheltuielilor cu indemnizația de deplasare la institutii publice este de 13 lei/persoana/zi)
 - în cursul anului 200X societatea a înregistrat: 2.000 lei cheltuieli cu **amenzi** aplicate de Garda Financiară; 500 lei cheltuieli cu **penalități** pentru neplata la termen datorate furnizorului de servicii de telefonie, conform contractului încheiat cu acesta.
- Identificați cheltuielile deductibile și cheltuielile nedeductibile (tip și sume);
- a) Determinați impozitul pe profit datorat pentru anul 200X;
 - b) Determinați impozitul pe profit de plată pentru anul 200X.

Rezultatul brut = Venituri totale – Cheltuieli totale = 86.000 – 75.000 = 11.000 lei

Cheltuieli cu **provizioanele** 2.000 lei nedeductibil

Cheltuieli de **protocol**:

$2\% \times (11.000 + 2.300) = 2\% \times 13.300 = 266$ lei deductibil

$2.300 - 266 = 2.034$ lei nedeductibil

Cheltuieli cu **sponsorizari**:

$3\% \times CA (80.000 \text{ lei}) = 240$ lei de dedus din impozitul pe profit

$20\% \times \text{Imp. Profit} = 20\% \times 3.193 = 639$ lei

Cheltuieli cu **indemnizația de deplasare**:

$2,5 \times 13 \times 2 \times 3 = 195$ lei deductibil

$620 - 195 = 425$ lei nedeductibil

Cheltuieli cu **amenzi si penalitati** 2.500 lei nedeductibile

Cheltuieli nedeductibile = 2.000 + 2.034 + 2.000 + 425 + 2.500 = 8.959 lei

Profit impozabil = Rezultatul brut + Chel. nedeductibile = 11.000 + 8.959 = 19.959 lei

Impozitul pe profit = 16% x Profit impozabil = 16% x 19.959 = 3.193 lei

Impozitul pe profit datorat = 3.193 – 240 = 2.953 lei

ORGANIZAREA AUDITULUI INTERN SI CONTROLULUI INTERN

38. Organizarea contabilitatii pe centre de profit. Studiu de caz.

Organizarea modernă a contabilității întreprinderii se realizează potrivit cu

modalitățile uzitate în prezent în Uniunea Europeană.

Deoarece principiul fundamental care stă la baza structurării organizatorice moderne a firmei este segmentarea acesteia pe centre de responsabilitate, primul pas la implementarea noii organizări pentru întreprinderea beneficiară îl constituie stabilirea acestor centre. De fapt, esența modernității organizatorice constă în modul de constituire a lor. Este vorba de:

- centrele de profit.

Fiecare întreprindere prezentând la momentul declanșării acțiunii de modernizare organizatorică propriile realități organizatorice, economice și tehnice, echipa de consultanți a firmei noastre va realiza mai întâi o analiză diagnostic a firmei beneficiare. Întreaga lucrare se va derula pe baza unui management de proiect, oficializat sub forma unor decizii interne care stabilesc echipele de lucru și principiile de procedură.

Centrul de profit reprezintă o entitate organizatorică de acțiune care este răspunzătoare pentru realizarea unui succes (profit) și legat de aceasta pentru cauzalitatea costurilor. Pentru aceasta este nevoie de o aplicație de calcul proprie, de sine stătătoare. Trebuie făcută clar diferența dintre centrul de profit și centrul de cost. În timp ce centrele de cost sunt responsabile numai de încadrarea în costuri, centrele de profit au, după cum s-a menționat, responsabilitate asupra profitului. Cele două forme se deosebesc în principal prin gradul autodeterminării organizatorice.

Tot așa cum gradul de autodeterminare diferă foarte mult la cele două forme de centre (cost - profit) și în cazul centrului de profit forma organizatorică îmbracă aspecte de o diversitate mare, ceea ce este legat în principal de criteriul gradului de orientare pe piață. Centrul de profit "pur" este total orientat pe piață, în sensul că toate activitățile sale au ca rezultat produse și respectiv servicii destinate exclusiv pieței; altfel spus nu realizează deloc produse sau servicii cu finalitate internă. De multe ori centrul de profit are și misiunea de a realiza produse și servicii cu finalitate internă. De aici derivă cele două aspecte pe care le îmbracă centrul de profit: de entitate orientată pe piață și respectiv de entitate cu rol funcțional. Gradul de autodeterminare este maxim în cazul centrului de profit "pur", cu orientare totală pe piață (rol funcțional nul) și scade pe măsură ce rolul funcțional crește. Evident că, dacă există centru de profit cu orientare 100% pe piață ("pur"), nu poate exista un centru de profit cu rol 100% funcțional, deoarece acesta ar avea responsabilități exclusiv în domeniul costurilor și evident că în acest caz ar fi vorba pur și simplu de un centru de cost. De cele mai multe ori, centrele de profit se găsesc cu caracterul situat undeva între cele două extreme.

Toate deciziile legate de activitățile pur orientate pe piață se iau de preferință exclusiv la nivelul centrului de profit și țin exclusiv de strategia, planul de afaceri, modul propriu de acțiune al entității. Deciziile legate de activitățile cu finalitate internă se iau la nivel ierarhic superior, centrul de profit având spațiu de manevră numai în ceea ce privește emiterea de propuneri de îmbunătățire, respectiv având responsabilități în ceea ce privește

costul.

Cu tot caracterul de durabilitate cerut organizării, ea se concepe astfel încât să fie în același timp suficient de flexibilă, adică să fie capabilă de adaptare la modificările mediului exterior, să se caracterizeze prin economicitate, adică nivelul costurilor să nu depășească utilul, să aibă un caracter social, adică să fie acceptată de colaboratori și de asemenea să fie clar și sistematic modelată.

Organigrama întreprinderii structurate pe centre de profit îmbracă de cele mai multe ori forma organizării divizionale. Aceasta se caracterizează prin faptul că primele nivele ierarhice nu sunt modelate după aceleași activități (ca în cazul organizării clasice pe criteriul funcțional), ci după domenii de afaceri. Acestea sunt tocmai centrele de profit, respectiv centrele de cost. Avantajele formei divizionale de organizare constă în capacitatea de adaptare la noi produse, noi clienți sau noi piețe de desfacere, despovărarea vârfului întreprinderii de șefii de compartimente, o bună perspectivă asupra pieței prin existența centrelor de profit orientate pe produs, ca și prin buna posibilitate de dezvoltare a personalului de la generaliști experimentați, ca șefi divizionali, până la poziția de conducători în comitetul de conducere al întregii întreprinderi. Organizarea compartimentului în cadrul formei divizionare de organizare ca centru de profit are puternice influențe motivatoare asupra personalului.

Cea mai modernă și eficientă soluție organizatorică a firmei de succes structurată pe centre de profit este reprezentată de combinarea organizării divizionare cu organizarea în team. În cadrul acestui model de organizare se renunță la nivelele ierarhice clasice și la clare împuterniciri cu instrucțiuni, în locul acestora fiind valabile decizia și responsabilitatea colectivă în grup (grupa de lucru parțial autonomă). În absența unei rigide descrieri a posturilor și a structurilor ierarhice, motivarea colaboratorilor trebuie să fie maximizată prin participarea la întregul proces de luare a deciziilor și prin transparența totală asupra tuturor evenimentelor din întreprindere.

Pentru clarificarea problematicii sistemului organizatoric modern, structurat pe centre de profit și clarificarea modului de adaptare a acestuia, în întreprinderea beneficiară se organizează training specializat sub formă de seminarii interactive.

Sistemul de calculație a costurilor se aplică după normele de utilizare în Uniunea Europeană.

Sistemul de calculație a costurilor se adaptează în întreprinderea beneficiară, cuprinzând calculațiile pe **centre de profit**.

Utilizările pentru managementul întreprinderii sunt:

- relevarea costurilor produselor după standardele actuale ale economiei întreprinderii din UE, făcând posibile interpretările pentru analize necesare luării deciziilor pe termen scurt, mediu și lung;
- utilizare în cadrul politicii de preț, atât pe baza calculației costurilor totale, cât și a costurilor parțiale variabile, luarea în considerare a efectului de degresivitate a costurilor fixe, conform necesității adaptării la realitatea și condițiile pieței;
- calculându-se contribuții de acoperire pentru fiecare loc îngust, pe baza ordinilor de prioritate diferite în funcție de locul îngust analizat, programul informatic indică varianta optimă de producție, cea care va induce rentabilitatea maximă obținabilă în conjunctura concretă respectivă;
- găsirea răspunsul la întrebarea "make or buy", în cadrul preocupării de a reduce gradul de integrare a fabricației;
- ca urmare a descompunerii costurilor totale în costuri fixe și costuri variabile, sistemul integrat corespunde unei împărțiri care asigură suportul luării deciziilor pe termen lung și pe termen scurt;
- prin segmentarea organizatorică pe centre de profit se vizualizează care este cantitatea minimă limită vândută aferentă unui tip sau mai multor tipuri de produse, de la care se asigură acoperirea costurilor și realizarea de profit - această analiză a profitului, denumită analiza pragului de rentabilitate sau analiza break-even, localizează punctul de intersecție dintre curba vânzărilor și cea a costurilor totale;
- coordonarea insulelor de fabricație din interiorul centrului de profit, ca și a diferitelor entități din cadrul întreprinderii, prin utilizarea diferitelor "prețuri" interne de calcul, valori interne de calcul denumite prețuri de dirijare;
- adoptarea deciziilor cu privire la investiții de înlocuire, de raționalizare sau de extindere, evaluarea deciziilor cu privire la scoaterea din funcțiune sau la repunerea în funcțiune a unor utilaje, instalații sau sectoare de producție;
- împărțirea întreprinderii, alături de cea pe criterii organizatorice, pe centre de profit, într-o ordonare calculatoarească pe locuri generatoare de cost, premiză a unor fine vizualizări a costurilor directe, indirecte, variabile, fixe, pe purtători de costuri, produse, servicii și lucrări;
- reprezentări calculatoarești de rentabilitate ale controllingului pe baza contribuțiilor de acoperire, analize ale abaterilor;
- crearea unui tablou de ansamblu al întreprinderii și pe subcomponente al derulărilor evenimentelor tehnico-organizatorico-economice.

Studiu de caz

Structura organizatorică a S.C. OLIVROM S.R.L. este reprezentată prin structura funcțională, adică: serviciul de producție, turism, serviciul comercial, financiar-contabil și personal.

În cadrul serviciului de producție se calculează costul produsului care este langoșul. Activitatea de turism presupune calcularea costului serviciului prestat de unitate.

Prestarea de servicii în construcții impune calcularea costului prestației cu munca vie.

Costurile celorlalte servicii (comercial, financiar- contabil) se vor repartiza asupra costului perioadei afectând direct contul de rezultate.

Potrivit principiului conectării cheltuielilor cu veniturile, în cadrul S.C. OLIVROM S.R.L. vom conecta cheltuielile de exploatare aferente celor trei activități – de producție langoșerie, de prestări servicii în construcții, de prestări în turism – la veniturile degajate de fiecare activitate. Apoi vom analiza ponderea participării fiecărei activități la realizarea profitului. Se pot astfel stabili **trei centre de profit aferente celor trei activități**. Vorbim de centru de profit întrucât veniturilor celor trei sectoare li se pot asocia costurile. Responsabilul gestionar răspunde pentru costurile efectuate în cadrul fiecărui sector de activitate. Determinând ponderea participării fiecărui sector de activitate la formarea rezultatului putem decide care activitate este pertinentă a fi menținută și la care se poate eventual renunța. Vom analiza pentru aceasta veniturile din contabilitatea financiară. **Veniturile degajate de activitatea de producție** au fost înregistrate în contul 701 “Venituri din vânzarea producției finite”, a cărui rulaj în luna decembrie a fost de 61.385.712 lei.

Veniturile aferente activității de prestări în construcții au fost înregistrate în contabilitatea financiară în contul 704 “Venituri din lucrări executate și servicii prestate”, a cărui rulaj în luna decembrie a fost de 1.499.711.256 lei. Din această sumă trebuie scăzute veniturile aferente serviciilor în curs de execuție care au fost decontate în totalitate în cursul lunii decembrie conform relației:

$$711 \text{ “Ven din prod stocată”} = 332 \text{ “Lucrări și servicii în curs de execuție”} \quad 1.381.842.525 \text{ lei}$$

În urma scăderii se va obține un venit efectiv aferent lucrărilor și serviciilor prestate în luna decembrie în valoare de 117.868.731 lei.

Veniturile activității de turism au fost înregistrate în contul 708 “Venituri din activitățile diverse” cu un rulaj în luna decembrie de 579.720.110 lei.

Conectarea cheltuielilor de exploatare la venituri și ponderea fiecărui venit în total venituri, respectiv ponderea fiecărei cheltuieli în total cheltuieli de exploatare poate fi prezentat în tabel :

Tabelul 1

Conectarea cheltuielilor de exploatare la veniturile aferente centrelor de profit

Centre de profit	Cheltuieli de exploatare	Ponderea cheltuielilor în total cheltuieli (%)	Venituri de exploatare	Ponderea veniturilor în total venituri
Producție	61.128.823	32%	61.385.712	8%
Prestări servicii construcții	63.051.505	33%	117.868.731	16%
Prestări turism	68.683.221	35%	579.720.110	76%
Total	192.863.549	100%	758.974.553	100%

Analizând ponderea cheltuielilor fiecărei activități în total cheltuieli de exploatare, se poate observa, că fiecare activitate deține în jur de o treime din totalul costurilor încorporabile. Ponderea veniturilor în total venituri de exploatare este diferit pe cele trei activități. Astfel activitatea de turism deține ponderea cea mai mare, o cotă de 76% din total.

Celelalte două activități dețin o pondere relativ mică în totalul veniturilor de exploatare. Activitatea de producție deține o cotă neglijabilă.

Participarea fiecărui centru de profit la formarea rezultatului din exploatare este prezentat în tabel :

Tabelul 2

Participarea activităților generatoare de costuri la formarea rezultatului

Centre de profit	Venituri de exploatare	Cheltuieli de exploatare	Rezultat din exploatare	Ponderea activităților în total rezultat (%)
Producție	61.385.712	61.128.823	256.889	0%
Prestări servicii construcții	117.868.731	63.051.505	54.817.226	10%
Prestări turism	579.720.110	68.683.221	511.036.889	90%
Total	758.974.553	192.863.549	566.111.004	100%

Activitatea de turism participă cu o cotă de 90% la formarea rezultatului exploatării.

Se poate observa, că fiecare activitate a generat suficiente venituri pentru acoperirea costurilor de exploatare, degajând un profit din exploatare total de 566.111.004 lei

Activitatea de producție langoșerie nu participă cu nici un procent la formarea profitului total din exploatare. Deși ea degajă în mod individual un profit din exploatare de 256.889 lei. Se pune problema menținerii sau renunțării la această activitate. Pentru aceasta putem aplica o metodă parțială și anume metoda direct costing evoluat (costurilor variabile), care oferă informații utile pentru aprecierea gestiunii pe centre de responsabilitate deoarece se reține pentru calcularea costului, doar costurile variabile fie ele directe, fie indirecte, iar costurile fixe sunt considerate costuri ale perioadei, acoperite din marjă.

Mai întâi vom delimita costurile în variabile și fixe (directe și indirecte), pe cele trei centre de profit, potrivit tablourilor de conversie.

a) Pentru activitatea de producție:

- **Costurile variabile (CV):**

- cheltuieli cu materii prime

36.704.968

- cheltuieli cu materiale de întreținere

1.285.373

- cheltuieli cu energia

tehnologică

995.191

Total

38.985.532

- **Costurile fixe directe (CF):**

- amortizare fripteuze

22.160

- uzura obiectelor de inventar

600.000

- cheltuieli cu materiale nestocate
352.489
- cheltuieli cu chiria spațiului productiv
3.214.246
- cheltuieli variabile (colaboratori+angajați cu carte de muncă)
2.588.184
- taxa de drum
243.972
- cheltuieli cu telecomunicații
13.800.000
- cheltuieli cu comisionul bancar
11.292
- cheltuieli cu alte amortizări
211.117
- cheltuieli cu combustibilul

1.099.831

Total

22.143.131

b) Pentru activitatea de prestări în construcții

Costurile variabile (CV):

- cheltuieli cu asigurarea muncitorilor
2.040.000
- cheltuieli cu salariile muncitorilor constructori

17.656.028

Total

19.696.028

Costurile fixe (CF):

- taxa de drum
13.005
- alte cheltuieli cu amortizarea
211.117
- uzura obiectului de inventar
186.500
- cheltuieli cu materiale nestocate
73.861
- cheltuieli cu energia și apa
685.068
- cheltuieli salariale colaboratori
448.000
- cheltuieli cu telecomunicații
40.594.702

- cheltuieli cu comisioane bancare
776.921
- constituirea fondului de lichidare

366.303

Total
43.355.477

c) Pentru activitatea de prestări în turism :

Costurile variabile (CV):

- cheltuieli salariale ale administrației turism
3.904.809
- restituiri de încasări pentru excursii neefectuate

4.833.008

Total
8.737.817

Costurile fixe (CF):

- fond de turism
1.583.534
- taxa de drum
13.005
- cheltuieli salariale patron
3.518.580
- cheltuieli salariale administrație generală
2.500.956
- cheltuieli cu combustibilul
145.941
- cheltuieli cu uzura obiectului de inventar
186.500
- cheltuieli cu materiale nestocate
73.861
- cheltuieli cu energia și apa
685.068
- cheltuieli cu comisionul bancar
142.930
- cheltuieli cu alte amortizări
211.118
- alte servicii

2.576.216

Total
59.945.404

Repartizarea costurilor pe cele trei centre de profit poate fi prezentat prin tabelul 3:
Tabelul 3

Repartizarea costurilor în funcție de dependența față de variația nivelului de activitate

Tip cost	Activitatea	Activitatea	Activitatea	Total
----------	-------------	-------------	-------------	-------

	de producție	de prestări în construcții	de prestări în turism	
CV	38.985.532	19.696.028	8.737.817	67.419.377
CF	22243.291	43.355.477	59.945.404	125.422.012
Total	61.128.823	63.051.505	68.683.221	192.863.549

Cu scopul deciziei de a menține sau de a abandona una dintre activități se vor calcula marjele intermediare: marja pe costurile variabile. Iar aceste marje sunt destinate să acopere costurile de structură (fixe) considerate costuri ale perioadei. Pentru aceasta vom întocmi tabelul 4:

Tabelul 4

Acoperirea costurilor din marjă

Centru de profit	Producție	Prestări în construcții	Prestări în turism	Total
Indicator				
Cifra de afaceri	61.385.712	117.868.731	579.720.110	758.974.553
Costuri variabile	38.985.532	19.696.028	8.737.817	67.419.377
Marja pe costurile variabile	22.400.180	98.172.703	570.982.293	691.555.176
Costuri fixe	22.143.291	43.355.477	59.945.404	125.422.012
Rezultat				566.111.004

Toate marjele pe costurile variabile ale activităților sunt pozitive și deci, toate cele trei activități contribuie la acoperirea costurilor fixe.

Decizia de a abandona una dintre cele trei activități poate fi luată doar în situația unei marje pe costurile variabile negative deoarece se transferă efortul de a suporta costurile de structură de către celelalte două activități, obținându-se un rezultat diminuat.

Costul se poate reduce prin diferite metode, începând cu creșterea productivității muncii prin creșterea nivelului de calificare a personalului, utilizarea cât mai completă a timpului de muncă a salariaților. În cadrul activității de prestări servicii în construcții, societatea ar trebui să evite pierderile de timp de muncă atât din cauze organizatorice, cât și de cauze de indisciplină, ceea ce conduce la reducerea costurilor unitare cu munca vie.

În ceea ce privește amortizarea, se poate renunța la achiziția elementelor de imobilizări prin cumpărare directă în favoarea achiziției prin leasing operațional, ceea ce va conduce la transformarea costurilor fixe cu amortizarea în costuri relativ variabile cu redevențele aferente leasingului.

De asemenea, în ceea ce privește costurile de personal, sistemele de salarizare în regie, în funcție de timpul de muncă tind să genereze costuri fixe de personal, pe când sistemele de remunerare a personalului în acord, în funcție de producția realizată tind să genereze costuri variabile. O remunerare cel puțin a personalului direct productiv, care să aibă caracter de cheltuială variabilă ar genera efecte benefice atât asupra eficienței economice în general, cât și asupra riscului de exploatare.

Potrivit *principiului conectării cheltuielilor cu veniturile*, am delimitat trei centre de profit aferente celor trei activități. Vorbim de centru de profit întrucât veniturilor celor trei activități li se pot asocia costurile. Astfel *veniturile degajate de activitatea de producție* au

fost înregistrate în contabilitatea financiară în cadrul contului **701 « Venituri din vânzarea producției finite »**. *Veniturile activității de prestări în construcții* au fost înregistrate în contul **704 « Venituri din lucrări executate și servicii prestate »**, iar cele pentru *activitatea de turism* au fost înregistrate în contabilitatea financiară în cadrul contului **708 « Venituri din activitățile diverse »**.

Conectând costurile la veniturile aferente am putut determina ponderea participării fiecărui sector de activitate la formarea rezultatului din exploatare. Putem decide astfel care activitate este pertinentă a fi menținută și la care se poate eventual renunța. Pentru aceasta am efectuat și o *analiză a costurilor parțiale*, aplicând **metoda direct costing (costurilor variabile)**.

Analizând ponderea cheltuielilor fiecărei activități în total cheltuieli de exploatare, am observat că, fiecare activitate deține în jur de o treime din totalul costurilor încorporabile (conform tabelului 1).

La formarea rezultatului (profitului) din exploatare activitatea de turism participă cu o cotă de 90%, pe când activitatea de producție cu un procent de 0% (potrivit tabelului 2). Individual, fiecare activitate a generat suficiente venituri pentru acoperirea costurilor de exploatare, degajând un profit din exploatare total de 566.111.004 lei (tabelul 2).

Pentru a putea decide menținerea sau renunțarea la activitatea de producție am realizat o analiză a costurilor parțiale aplicând metoda costurilor variabile, metoda care reține pentru calcularea costurilor doar costurile variabile, iar costurile fixe sunt considerate costuri ale perioadei, acoperite din marjă.

Pe baza tabelului 4 putem vedea că toate marjele pe costurile variabile ale activităților sunt pozitive și deci, toate cele trei activități contribuie la acoperirea costurilor fixe.

Decizia de a abandona una dintre cele trei activități poate fi luată doar în situația unei marje pe costurile variabile negative, deoarece se transferă efortul de a suporta costurile de structură ale activității de producție de către celelalte două activități, obținându-se în mod cert un rezultat diminuat.

Deciziile care pot fi luate de către responsabilul gestionar, ar fi posibilități de reducere a costurilor, ar fi posibilități de reducere a costurilor, cum ar fi : **creșterea productivității muncii** prin creșterea nivelului de calificare a personalului, utilizarea cât mai completă a timpului de muncă a salariaților, ceea ce conduce la reducerea costurilor unitare cu munca vie.

Aprovizionarea cu materii prime, materiale, combustibili cât mai ieftini, precum și **evitarea pierderilor** acestora depozitare și în procesul de producție, de asemenea, contribuie la reducerea costurilor unitare de producție.

În concluzie se poate afirma că renunțarea la una dintre cele trei activități nu ar fi pertinentă pentru societate, întrucât cele trei activități se completează reciproc, fiecare aduce o contribuție individuală importantă la formarea rezultatului (profitului) din exploatare.

39. Elaborare politici si proceduri contabile. Studiu de caz:societatea de prestari servicii.

Politica de contabilitate reprezintă o totalitate de principii, convenții, reguli, metode și procedee adoptate de conducerea întreprinderii pentru ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare.

Politica de contabilitate constituie o parte integrantă a rapoartelor financiare și trebuie să fie elaborată de fiecare întreprindere care desfășoară activitate de întreprinzător și este înregistrată în România, indiferent de tipul de proprietate, apartenența ramurală și forma organizatorico-juridică a acesteia (cu excepția instituțiilor publice).

Elaborarea proiectului politicii de contabilitate poate fi efectuată de către contabilitate, de o comisie specială, compusă din reprezentanții serviciilor contabil, financiar, juridic și altor servicii ale întreprinderii sau de firma de consulting (audit). Politica de contabilitate aleasă poate fi examinată și adoptată prin decizia de protocol a fondatorilor (proprietarilor) sau de Consiliul de directori, iar după aceasta trebuie să fie aprobată de conducătorul întreprinderii.

Politica de contabilitate se elaborează în baza ansamblului de convenții fundamentale ale contabilității. Noțiunea "convenție" înseamnă presupunere (ipoteză), condiție de la care întreprinderea trebuie să pornească la organizarea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare.

În IAS 1 "PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE" sunt stabilite trei convenții fundamentale ale contabilității: continuitatea activității, permanența metodelor și specializarea exercițiilor.

Procedura formării politicii de contabilitate privind o problemă (sector) concretă a contabilității constă în alegerea unei variante din câteva, admise de actele legislative și normative, în justificarea metodei alese, pornind de la particularitățile activității întreprinderii și acceptarea acesteia în calitate de bază pentru ținerea contabilității și întocmirea Situațiilor financiare.

De exemplu, IAS 16 "Imobilizări corporale" recomandă câteva metode de calcul a amortizării mijloacelor fixe:

- metoda amortizării liniare;
- metoda amortizării accelerate
- metoda degresivă.

La elaborarea politicii de contabilitate întreprinderea alege acea metodă de calcul a amortizării, care corespunde modelului prevăzut de exploatare a unui obiect concret de mijloace fixe.

IAS 18 "Venitul" prevede două variante de constatare a veniturilor din prestarea serviciilor: pe fiecare tranzacție sau pe stadii de finalizare a acesteia. Întreprinderea alege acea variantă, care permite determinarea mai exactă a mărimii venitului obținut în cursul perioadei de gestiune.

Politica de contabilitate, constituind instrumentul de realizare a prevederilor S.N.C., poate să difere esențial la diverse întreprinderi. Variantele și regulile de evaluare și contabilizare a activelor, veniturilor și cheltuielilor acceptabile pentru o întreprindere pot să influențeze negativ asupra rezultatelor activității altei întreprinderi sau să fie absolut inutile pentru aceasta. Astfel, în conformitate cu IAS 2 "Stocuri", evaluarea materialelor poate fi efectuată prin trei metode: de identificare, FIFO, LIFO și costului mediu ponderat.

Metoda de identificare prevede determinarea costului fiecărei unități a stocurilor de mărfuri și materiale și este adecvată pentru întreprinderile cu producție individuală și

în serii mici. Metodele FIFO și costului mediu ponderat pot fi utilizate la întreprinderile care dispun de un asortiment bogat și variat de stocuri de mărfuri și materiale.

Politica de contabilitate în anul curent este aprobată de conducătorul întreprinderii la finele anului precedent și intră în vigoare începând cu 1 ianuarie a anului de gestiune. Ea trebuie să fie aplicată de toate subdiviziunile structurale ale întreprinderii, inclusiv de cele evidențiate într-un bilanț distinct, indiferent de sediul lor.

Întreprinderea nou-creată își elaborează politica sa de contabilitate până la prima prezentare a rapoartelor financiare, dar nu mai târziu de 90 de zile de la dobândirea drepturilor persoanei juridice. Procedurile și metodele contabile alese se aplică de întreprindere din ziua înregistrării la Registrul Comerțului.

Politica de contabilitate aleasă de întreprindere trebuie să fie aplicată consecutiv - de la o perioadă de gestiune la alta. În unele cazuri prevăzute de IAS 1, întreprinderea poate să introducă modificări în politica de contabilitate, adică să nu respecte în decursul anului de gestiune principiul permanenței.

Toate modificările introduse în politica de contabilitate trebuie să fie argumentate și perfectate prin documente de dispoziție (ordine, dispoziții), indicându-se data intrării în vigoare a acestora.

Politica de contabilitate adoptată de întreprindere trebuie să fie dată publicității, adică să fie adusă la cunoștința tuturor categoriilor de utilizatori ai situațiilor financiare. Forma de prezentare a politicii de contabilitate este determinată de însăși întreprinderea. Însă în toate cazurile politica de contabilitate trebuie să fie inclusă într-un capitol special al notei explicative la situațiile financiare anuale.

Modificările introduse în politica de contabilitate care influențează substanțial evaluarea și luarea deciziilor de către utilizatorii situațiilor financiare în cursul perioadei de gestiune sau în perioadele ulterioare, cauzele acestor modificări, precum și evaluarea consecințelor acestora în expresie valorică urmează să fie specificate distinct în nota explicativă la situațiile financiare.

Dezvăluirea politicii de contabilitate nu justifică reflectarea greșită sau inexactă a informațiilor și nu exonerează conducerea întreprinderii de răspundere pentru încălcarea regulilor stabilite de ținere a contabilității și de întocmire a situațiilor financiare.

Situațiile financiare au fost întocmite în conformitate cu Reglementările Contabile Românești armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene aprobate prin OMFP 3055/2009. OMFP 3055/2009 solicita ca situațiile financiare să fie întocmite în conformitate cu Legea Contabilității 82/1991 (republicată, modificată și completată ulterior) și Cerințele de întocmire și prezentare prevăzute de OMFP 3055/2009.

Societatea organizează și conduce contabilitatea proprie potrivit prevederilor Legii contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare și întocmește situații financiare anuale potrivit prevederilor Ordinului Ministerului de Finanțe nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene. Prezentele situații financiare sunt întocmite în baza continuității activității. Fiecare element semnificativ este prezentat separat în situațiile financiare. Valorile nesemnificative sunt agregate cu valorile de natura sau funcție similară și nu sunt prezentate separat.

Prin prezentarea politicilor și procedurilor contabile la societate prestari servicii am ales să prezentăm modul în care sunt înregistrate și evaluate elementele cuprinse în situațiile financiare astfel:

La inventariere evaluarea activelor imobilizate și a stocurilor, se face la valoarea actuală, numită valoare de inventar, care se stabilește în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței, inclusiv prin considerarea tuturor ajustărilor de valoare datorate depreciilor. Creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat, iar datoriile la valoarea probabilă de plătit.

În cadrul societății se efectuează următoarele operațiuni:

- preluarea documentelor justificative și înregistrarea lor în ordine cronologică și sistematică;
- inventarierea patrimoniului;
- întocmirea registrului jurnal;
- întocmirea registrului de casă în lei;
- întocmirea fișei contului;
- întocmirea statului de plată și a cheltuielilor cu salariile;
- întocmirea declarațiilor 100 și 102 până în 25 a lunii, depunerea la Administrația Financiară;
- întocmirea decontului de TVA până la data de 25 a lunii următoare;
- întocmirea declarațiilor lunare;
- întocmirea fișelor de magazie;
- întocmirea fișelor de evidență a formularelor tipizate;
- întocmirea fișelor mijloacelor fixe;
- înregistrarea cheltuielilor cu energia, apa, gazul, telefonul și alte servicii;
- înregistrarea amortizării lunare a mijloacelor fixe;
- raportarea cifrei de afaceri la INSE până la data de 30 a lunii următoare;
- întocmirea bilanței de verificare până la data de 25 a lunii următoare;
- întocmirea bilanțului contabil, a contului de profit și pierdere și a raportului Consiliului de administrație.

40. Reguli de evaluare alternative a elementelor de bilant in conformitate cu Reglementarile contabile in vigoare. Studiu de caz.

Regulile de evaluare alternative ce pot fi aplicate sunt cele referitoare la reevaluarea imobilizărilor corporale și cele referitoare la evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare.

1. Reevaluarea imobilizărilor corporale

Entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu data de 1 ianuarie anul următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare în sensul reglementări contabile, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț.

În cazul efectuării reevaluării immobilizărilor corporale, acest lucru trebuie prezentat în notele explicative, împreună cu elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum și elementul afectat din contul de profit și pierdere.

Reevaluarea immobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

La reevaluarea unei immobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:

a) recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau

b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanțului.

Dacă un activ dintr-o grupă de active nu poate fi reevaluat din cauză că nu există o piață activă pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilanț la cost, minus ajustările cumulate de valoare.

În cazul în care se efectuează reevaluarea immobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în "Capital și rezerve".

Tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative.

Evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare

Evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare se poate efectua în situațiile financiare consolidate.

Un instrument financiar reprezintă orice contract ce generează simultan un activ financiar pentru o entitate și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii pentru o altă entitate.

● Un activ financiar este orice activ care reprezintă:

a) trezorerie;

b) un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități;

c) un drept contractual:

- de a primi numerar sau un alt activ financiar de la o altă entitate; sau

- de a schimba active sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial

favorabile entității; sau

d) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii și este:

- un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să primească un număr variabil al propriilor instrumente de capitaluri proprii; sau
- un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat în alt fel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar pentru un număr fix din instrumentele de capital propriu ale entității. În acest scop, instrumentele de capital ale entității nu includ instrumente care sunt ele însele contracte pentru primirea sau livrarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.

● O datorie financiară este orice datorie care reprezintă:

a) o obligație contractuală:

- de a ceda lichidități sau alt activ financiar unei alte entități; sau
- de a schimba active sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial nefavorabile pentru entitate;

b) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale

entității și este:

- un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să livreze

un număr variabil din propriile sale instrumente de capitaluri proprii; sau

- un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar, sau alt activ financiar în schimbul unui număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității. În acest scop, propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității nu includ instrumente care pot fi ele însele contracte pentru primirea sau livrarea viitoare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.

Valoarea justă se determină prin referire la:

a) valoarea de piață, pentru acele instrumente financiare pentru care se poate identifica cu ușurință o piață credibilă. Dacă valoarea de piață nu se poate identifica cu ușurință pentru un instrument, dar poate fi identificată pentru componentele sale sau pentru un instrument similar, valoarea de piață poate fi derivată din cea a componentelor sale sau a instrumentului similar; sau

b) o valoare determinată cu ajutorul unor modele și tehnici de evaluare general acceptate, pentru instrumentele pentru care nu se poate identifica cu ușurință o piață credibilă. Astfel de modele și tehnici asigură o aproximare rezonabilă a valorii de piață.

Atunci când un instrument financiar se evaluează la valoarea justă, modificarea valorii se include în contul de profit și pierdere. Totuși, o astfel de modificare se include direct în capitalul propriu, într-o rezervă de valoare justă, dacă:

a) instrumentul contabilizat este un instrument de acoperire împotriva riscurilor conform unui sistem de contabilizare a acoperirii riscului care permite ca unele sau toate modificările de valoare să nu fie înregistrate în contul de profit și pierdere; sau

b) modificarea de valoare se referă la o diferență de schimb valutar apărută la un element monetar care face parte dintr-o investiție netă a entității într-o entitate străină.

Modificarea valorii unui activ financiar disponibil pentru vânzare, altul decât un instrument financiar derivat, poate fi inclusă direct în capitalul propriu, în rezerva de valoare justă.

Dacă, în situațiile financiare consolidate a fost efectuată evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare, notele explicative prezintă:

- a) ipotezele semnificative care stau la baza modelelor și tehnicilor de evaluare;
- b) pentru fiecare categorie de instrumente financiare, valoarea justă, modificările de valoare incluse direct în contul de profit și pierdere, precum și modificările incluse în rezerva de valoare justă;
- c) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate, informații privind aria și natura instrumentelor, inclusiv termenii și condițiile semnificative care pot afecta valoarea, momentul și certitudinea fluxurilor viitoare de trezorerie; și
- d) un tabel care să prezinte modificările rezervei de valoare justă în cursul exercițiului financiar.

Cerințe de prezentare a valorii juste în situații financiare anuale individuale.

Deși evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare nu se înregistrează în contabilitate, iar rezultatele acestora nu sunt cuprinse în bilanț și în contul de profit și pierdere, în notele explicative la situațiile financiare anuale individuale trebuie prezentate următoarele informații:

- a) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate:
 - valoarea justă a instrumentelor, dacă o astfel de valoare poate fi determinată;
 - informații privind aria și natura instrumentelor financiare; și
- b) pentru imobilizările financiare înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea lor justă și fără a se fi utilizat opțiunea de a face o ajustare de valoare:
 - valoarea contabilă și valoarea justă ale fiecăruia dintre activele individuale sau ale grupărilor corespunzătoare ale acelor active individuale;
 - motivele pentru care nu a fost redusă valoarea contabilă, inclusiv natura dovezilor pe care se întemeiază opinia că valoarea contabilă va fi recuperată.

S.C. "X" SRL participă la capitalul social al S.C. "Y" SRL nou-înființate, cu un echipament tehnologic a cărui valoare de aport determinată de un profesionist calificat în evaluare a fost stabilită la 170.000 lei.

Această participație îi asigură un procent de control mai mare de 20%.

Caracteristici echipament:

- valoarea de înregistrare contabilă: 180.000 lei;
- durata de utilizare economică a echipamentului este: 6 ani;
- amortizare calculată: 30.000 lei.

În contabilitatea SC "X" SRL

a) Înregistrarea titlurilor de participare în limita valorii neamortizate a utilajului:		
	%	= 2131 Echipamente tehnologice <u>180.000</u>
2813 Amortizarea instal mijloacelor transport, animalelor și plantațiilor		(mașini, utilaje și instalații de lucru) <u>30.000</u>
263 Interese de participare		150.000

b) Înregistrarea valorii titlurilor de participare primite care excede valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale (170.000 – 150.000):

263 Interese de participare = 1068 Alte rezerve/analitic distinct 20.000 lei

Entitatea cedează (vinde) jumătate din titlurile obținute în urma participării la capitalul social, la o valoare negociată de 160.000 lei.

461 Debitori diverși = 7641 Venituri din imobilizări financiare
160.000 cedate

6641 Chelt. pv imobilizările fin. cedate = 263 Interese de participare 85.000 lei

1068 Alte rezerve/
nalitic distinct = 7641 Ven. in imobilizări
financiare cedate 10.000 lei

Organizarea Controlului Intern Pentru Salarii

Conform ordinului 3055/2009, controlul intern al entitatii vizeaza asigurarea:

- conformitatii cu legislatia în vigoare;
- aplicarii deciziilor luate de conducerea entitatii;
- bunei functionari a activitatii interne a entitatii;
- fiabilitatii informatiilor financiare;
- eficacitatii operatiunilor entitatii;
- utilizarii eficiente a resurselor;
- prevenirii si controlul riscurilor de a nu se atinge obiectivele fixate etc.

În domeniul organizarii generale a controlului intern, trebuie sa existe:

- o documentare referitoare la principiile de contabilizare si control al operatiunilor;
- circuite de informatii vizând exhaustivitatea operatiunilor, o centralizare rapida si o armonizare a datelor contabile, precum si controale asupra aplicarii acestor circuite;
- un calendar al elaborarii de informatii contabile si financiare difuzate în cadrul grupului, necesare pentru situatiile financiare ale societatii-mama.

Sunt necesare, de asemenea:

- identificarea cu claritate a persoanelor responsabile cu elaborarea informatiilor contabile si financiare publicate sau care participa la elaborarea situatiilor financiare;
- accesul fiecarui colaborator implicat în procesul elaborarii de informatii contabile si financiare, la informatiile necesare controlului intern;

- instituirea unui mecanism prin care sa se asigure efectuarea controalelor;
- proceduri prin care sa se verifice daca controalele au fost efectuate, sa se identifice abaterile de la regula si sa se poata remedia, daca este necesar;
- existenta unui proces care urmareste identificarea resurselor necesare bunei functionari a functiei contabile;
- adaptarea necesarului de personal si a competentelor acestuia la marimea si complexitatea operatiunilor, ca si la evolutia nevoilor si constrângerilor.

Ca urmare, procedurile de control intern au ca obiectiv:

- pe de o parte, urmarirea înscrierii activitatii entitatii si a comportamentului personalului în cadrul definit de legislatia aplicabila, valorile, normele si regulile interne ale entitatii;
- pe de alta parte, verificarea daca informatiile contabile, financiare si de gestiune comunicate reflecta corect activitatea si situatia entitatii.

Controlul intern se aplica pe tot parcursul operatiunilor desfasurate de entitate, astfel:

- a) anterior realizarii operatiunilor, cu ocazia elaborarii bugetului, ceea ce va permite, ulterior realizarii operatiunilor, controlul bugetar;
- b) în timpul operatiunilor, de exemplu, sub aspectul determinarii procentului de realizare fizica a productiei în curs de executie sau a procentului de rebuturi înregistrate;
- c) dupa finalizarea operatiunilor, caz în care verificarea este destinata, de exemplu, sa analizeze rentabilitatea operatiunilor si sa constate existent conformitatii sau a eventualelor anomalii, care trebuie corectate.

Controlul intern cuprinde componente strâns legate, respectiv:

- o definire clara a responsabilitatilor, resurse si proceduri adecvate, modalitati si sisteme de informare, instrumente si practici corespunzatoare;
- difuzarea interna de informatii pertinente, fiabile, a caror cunoastere permite fiecaruia sa-si exercite responsabilitatile;
- un sistem care urmareste, pe de o parte, analizarea principalelor riscuri identificabile în ceea ce priveste obiectivele entitatii si, pe de alta parte, asigurarea existentei de proceduri de gestionare a acestor riscuri;
- activitati corespunzatoare de control, pentru fiecare proces, concepute pentru a reduce riscurile susceptibile sa afecteze realizarea obiectivelor entitatii;
- o supraveghere permanenta a dispozitivului de control intern, precum si o examinare a functionarii sale.

Scopul controlului intern este sa asigure coerenta obiectivelor, sa identifice factorii-cheie de reusita si sa comunice conducatorilor entitatii, în timp real, informatiile referitoare la performante si perspective. Indiferent de natura sau marimea entitatii, eforturile depuse pentru aplicarea unui control intern satisfactor sunt legate de aplicarea unor bune practici.

Politica de resurse umane a entitatii trebuie sa urmareasca aspecte precum recrutarea de personal calificat, gestionarea carierelor, formarea continua, evaluari individuale, consilierea salariatilor, promovari si actiuni corectoare.

Activitatile de control fac parte integranta din procesul de gestiune prin care entitatea urmareste atingerea obiectivelor propuse. Controlul vizeaza aplicarea normelor si procedurilor de control intern, la toate nivelele ierarhice si functionale: aprobare, autorizare, verificare, evaluarea performantelor operationale, securizarea activelor, separarea functiilor.

Evaluarea controlului intern pleaca de la aspecte precum:

- existenta de ghiduri si manuale de proceduri;
- garantarea evolutiei sistemului de control intern;
- asigurarea posibilitatii accesului la sistem pentru controlul extern;
- asigurarea posibilitatii confruntarii descrierii teoretice cu realitatea.

În cadrul unui mediu informatizat, controlul intern pleaca de la aspecte precum:

- existenta unei strategii informatice formalizate, elaborate cu implicarea conducerii operationale;
- implicarea conducerii si sensibilizarea sa fata de riscurile crescute sau generate de informatica;
- alocarea de resurse care demonstreaza capacitatea sistemului informatic de a-si atinge obiectivele;
- recrutarea de personal cu un nivel de competenta adaptat tehnologiilor utilizate si existenta unui plan de formare continua care trebuie sa permita o actualizare a cunostintelor.

Elementele de risc specifice, introduse de utilizarea informaticii, se refera la evaluarea unor aspecte precum:

- nivelul de dependenta a entitatii de sistemul sau informatic, cu influenta asupra continuitatii exploatarii, atunci când dependenta este prea mare;
- nivelul de confidentialitate a informatiilor vehiculate de sistem;
- obligatia de respectare a dispozitiilor în vigoare referitoare la fiscalitate, protectia persoanelor, proprietatea intelectuala sau reglementari specifice anumitor sectoare de activitate.

Conceptele de control intern și audit intern, deși diferite, au o serie de elemente care le apropie și altele care le diferențiază, ceea ce creează suficiente confuzii chiar printre specialiști.

Controlul intern nu se organizează ca un compartiment distinct în cadrul entității, el regăsindu-se în structura fiecărei funcții a managementului, a fiecărei activități și este în responsabilitatea fiecărui angajat. Fiecare răspunde de controlul său intern. Managementului de linie, respectiv șefilor de compartimente, în afara propriului control intern, îi mai revin și alte atribuții de control pe care poate să le diminueze sau să le dezvolte în funcție de evoluția riscurilor în entitatea pe care o conduce. Auditul intern, spre deosebire de controlul intern, se organizează ca structură distinctă în subordinea managerului general al entității.

Controlul intern si sistemul de control intern au rolul de a contribui la :

- Respectarea politicilor manageriale (deciziilor conducerii) si a reglementarilor legale, precum si la indeplinirea cu regularitate, in mod economic, eficace si eficient a sarcinilor stabilite
- Utilizarea optima si eficienta a resurselor, protejarea activelor prin prevenirea si detectarea abaterilor, erorilor si a fraudelor
- Efectuarea si mentinerea de înregistrari contabile corecte si complete, sistematizarea si prezentarea informatiilor necesare diferitelor categorii de utilizatori prin intermediul situatiilor financiare, conform unui referential contabil adoptat

Controlul intern, datorita caracterului sau sistematic si atotcuprinzator, raspunde nevoilor de informare ale managerilor, membrilor Consiliului de Administratie si ai Comitetului de

Directie, precum si ale celorlalte persoane care detin functii de conducere si de executie, favorizand dialogul dintre acestea, asigurand transparenta si democratia.

Pe baza informatiilor furnizate de controlul intern, conducerea are posibilitatea sa-si fundamenteze mai judicios deciziile manageriale referitoare la programele de activitate, la organizarea si coordonarea structuriilor entitatii, la delimitarea responsabilitatilor pe compartimente si pe persoanele implicate în efectuarea tranzactiilor si operatiunilor respective si în consemnarea si prelucrarea informatiilor.

Urmarind efectuarea tranzactiilor si a operatiunilor în conformitate cu normele legale si cu deciziile conducerii, controlul intern previne si elimina neregulile si eventualele conflicte din interiorul entitatii sau dintre entitate si terti (organe fiscale, clienti, creditorii etc.).

Sistemul de control intern din entităţi cuprinde mai multe controale, așa cum am mai precizat, și anume : autocontrolul, controlul mutual, controlul ierarhic, controlul partenerial, controale de calitate și controlul financiar preventiv, inventarierea patrimoniului, controlul contabil, controlul financiar, inspecții ș.a. aceste controale pot fi grupate astfel :

- controale ex-ante : autocontrolul, controlul mutual, controlul ierarhic și controlul financiar preventiv ;
- controale ex-post : autocontrolul, controlul mutual, controlul ierarhic, inventarierea patrimoniului, controlul casieriei, controlul contabil, controlul financiar, controalele de calitate, inspecția s.a.
- Autocontrolul propriilor activitati efectuate prin respectarea de catre fiecare salariat a procedurilor de control instituite
- Controlul mutual, realizat între fazele unui lant procedural, exercitat de fiecare post de lucru asupra modului de efectuare a prelucrarilor în cadrul postului de lucru anterior, pentru a putea adauga propriile prelucrari si a pregatii controlul pe care il va efectua postul de lucru urmator
- Controlul ierarhic, exercitat pe fiecare nivel de responsabilitate
- Controlul partenerial, care se realizeaza prin delegarea unor competente între diferite paliere de responsabilitate.

Toate aceste controale enumerate nu se organizează în compartimente de sine stătătoare, ci se regăsesc pe fluxul de operații între fazele unui lanț procedural, fiind exercitate de fiecare post de lucru, la fiecare nivel de responsabilitate sau prin delegare de competență și fiind atașate intrinsec activităților curente.

Datorită acestei organizări, atunci când auditorul intern stabilește inexistența procedurilor, inadaptabilitatea sau neactualizarea sistematică a acestora, în funcție de evoluția riscurilor, neimplementarea recomandărilor ș.a.

Acest sistem este specific României, care a implementat auditul intern în sectorul public începând cu 1 ianuarie 2003.

Având în vedere atât particularitățile sistemului anglo-saxon, cât și specificul sistemului de control intern românesc, considerăm necesară instituirea unei structuri de control intern în cadrul entităților publice în subordinea managerului general care să aibă ca principale atribuții următoarele:

- implicarea în crearea procedurilor acolo unde nu există;
- supravegherea actualizării sistematice a procedurilor în funcție de schimbările legislative și de evoluția riscurilor;
- coordonarea sistemului de control intern al entității și realizarea evaluării riscurilor;

- sprijinirea managementului pentru implementarea recomandărilor auditorilor interni;
- asigurarea consultanței solicitate de management.

Structura de control intern, organizată numai la nivelul ordonatorilor principali, trebuie dimensionată de analiza evaluării riscurilor asociate activităților și nu este potrivit să depășească jumătate din numărul auditorilor.

Studiu De Caz : SC TERMICA SA

Misiunea de audit intern are scopul de a da asigurări managementului asupra modului de organizare a activității de gestiune a resurselor umane din cadrul entității, a funcționalității sistemului de control intern, respectiv a conformității cu cadrul legislativ normativ.

Misiunea de audit intern „AUDITUL INTERN AL CICLULUI SALARII PERSONAL LA S.C SIPROM S.A” este realizată în baza Legii nr.672/2002 privind auditul public intern, a Normelor metodologice generale aprobate prin O.M F.P nr.38/2003 privind exercitarea activității de audit public intern și a Planului de audit public intern pentru anul 2007, la Serviciul Resurse Umane în perioada 08.01.2007-30.03.2007.

Desfășurarea misiunii de audit intern presupune parcurgerea etapelor și procedurilor prevăzute de normele metodologice generale.

Colectarea și prelucrarea informațiilor

Procedura de *colectare și prelucrare* este, de fapt, pregătirea informațiilor în vederea efectuării analizei de risc și pentru identificarea informațiilor necesare, fiabile, pertinente și utile în vederea atingerii obiectivelor misiunii de audit.

Realizarea procedurii de Colectare și prelucrare a informațiilor presupune din partea auditorilor un dialog profesional cu cei auditați, completând informațiile culese cu cadrul legal, respectiv legea de organizare și funcționare a entității, normele metodologice de aplicare, instrucțiunile și alte acte care reglementează domeniul auditat.

Întocmirea programului de audit

Elaborarea *Programului de audit intern* se realizează pe baza datelor de identificare a misiunii de audit și a analizei riscurilor.

Programul de audit intern este un document intern de lucru al structurii de audit intern și cuprinde pe fiecare obiectiv din tematica detaliată acțiunile concrete de efectuat necesare atingerii obiectivului auditat, precum și repartizarea acestora pe fiecare auditor.

Întocmirea programului preliminar al intervenției la fața locului

Programul intervenției la fața locului

1. Procedurile scrise privind acordarea drepturilor salariale: Chestionarea managementului
2. Salariul de bază: Verificarea stabilirii drepturilor salariale înscrise în carnetul de muncă și a statelor de plată
3. Indemnizații de conducere: Verificarea modului de acordare a indemnizațiilor de conducere, Recalcularea indemnizațiilor
4. Sporul pentru condiții deosebite de muncă: Verificarea modului de acordare a sporurilor, Recalcularea sporurilor
5. Sporul de vechime în muncă: Verificarea modului de acordare a sporurilor, Recalcularea sporurilor
6. Sporul pentru munca suplimentară: Verificarea modului de acordare a sporurilor, Recalcularea sporurilor

7. Sistemul de premiere: Verificarea modului de acordare a premiilor, Recalcularea premiilor acordate, Analiza dispozițiilor de sancționare

Intervenția la fața locului constă în colectarea documentelor, analiza și evaluarea acestora.

Scopul acestei proceduri îl constituie efectuarea testărilor stabilite prin Programul de audit intern aprobat și obținerea de probe de audit adecvate, suficiente și relevante, pentru formularea constatărilor, concluziilor și recomandărilor.

Pentru realizarea obiectivelor care îi stau în față, auditorul, în etapa Intervenției pe teren, va apela la tehnicile și instrumentele specifice muncii de audit, și anume:

- **verificarea**-asigură validarea, confirmarea, acuratețea înregistrărilor, documentelor, declarațiilor, concordanța cu legile și regulamentele, precum și eficacitatea controalelor interne.

Tehnicile de verificare sunt:

a) *comparația*: confirmă identitatea unei informații după obținerea acesteia din două sau mai multe surse diferite.

b) *examinarea*: presupune urmărirea în special a detectării erorilor sau a iregularităților.

c) *recalcularea*: verificarea calculelor matematice.

d) *confirmarea*: solicitarea informației din două sau mai multe surse independente în scopul validării acesteia.

e) *punerea de acord*: procesul de potrivire a două categorii diferite de înregistrări.

f) *garantarea*: verificarea realității tranzacțiilor înregistrate prin examinarea documentelor, de la articolul înregistrat spre documentele justificative.

g) *urmărirea*: reprezintă verificarea procedurilor de la documentele justificative spre articolul înregistrat.

- observarea fizică reprezintă o modalitate prin care auditorii interni își formează o părere proprie.

- interviul se realizează de către auditorii interni prin interviuarea persoanelor auditate/implicate/interesate. Informațiile primite trebuie confirmate cu documente sau chestionare.

- analiza constă în descompunerea unei entități în elementele componente, care pot fi izolate, identificate, cuantificate și măsurate distinct.

- chestionarele și listele de verificare sunt instrumente care cuprind întrebările pe care le formulează auditorii interni și sunt de mai multe tipuri:

a) *chestionarul de luare la cunoștință*-cuprinde întrebări referitoare la contextul socio-economic, organizarea internă, funcționarea structurii auditate;

b) *chestionarul de control intern*-ghidează auditorii interni în activitatea de identificare obiectivă a disfuncțiilor și cauzelor reale ale acestor disfuncții;

c) *lista de verificare*-utilizată pentru stabilirea condițiilor pe care trebuie să le îndeplinească fiecare domeniu auditabil și cuprinde un set de întrebări standard privind obiectivele definite, responsabilitățile și metodele folosite, mijloacele financiare, tehnice și de informare și resursele umane existente;

d) *tabloul de prezentare a circuitului auditului (pista de audit)*-permite:

- stabilirea fluxurilor informaționale, atribuțiilor și responsabilităților;

- stabilirea documentației justificative complete;

- reconstruirea operațiunilor de la suma totală până la detalii individuale și invers.

e) formularele constatărilor de audit intern-se utilizează pentru prezentarea fundamentată a constatărilor auditorului și sunt:

-formularul de identificare și analiză a problemei-FIAP, care se întocmește pentru fiecare disfuncționalitate/iregularitate constatată. În cadrul lui sunt prezentate constatările, cauzele, consecințele și recomandările auditorului.

-formularul de constatare și raportare a iregularităților-FCRI, care se întocmește în cazul în care auditorul intern constată abateri de la regulile procedurale și metodologice, respectiv de la prevederile legale aplicabile structurii auditate și care ar putea produce prejudicii pe seama fondurilor publice. Neregulile constatate se transmit imediat șefului structurii de audit, care îl va informa, în termen de 3 zile, pe conducătorul entității auditate și structura de control abilitată pentru continuarea verificărilor.

S.C SIPROM S.A

Compartimentul Audit Intern

CHESTIONARUL DE CONTROL INTERN

Misiunea de audit: *Auditul intern al ciclului „Salarii-personal”*.

Perioada auditată: 01.01.2006-31.12.2006

Întocmit: Ion Popa

Data: 08.02.2007

Avizat: Șef Compartiment Audit Intern

Data:

08.02.2007

Obiectivul: STABILIREA DREPTURILOR SALARIALE CUVENITE PERSONALULUI

Activitatea de audit	Da	Nu	Obs.
- există un sistem de proceduri pentru stabilirea elementelor de natură salarială?		X	
- dacă “da”, vă rugăm să ne furnizați un exemplar.		X	
- există stabilită persoană responsabilă pentru elaborarea și actualizarea procedurilor?		X	
- există lista activităților pentru realizarea obiectivului/subobiectivului?		X	
- dacă “da”, vă rog să ne furnizați un exemplar.		X	
- vă rugăm să ne furnizați cerințele privind experiența și pregătirea profesională necesare postului?	X		
- dacă “da”, vă rugăm să ne furnizați fișa postului.	X		Fișa postului
<i>Stabilirea elementelor de natura salarială</i>			
- există un sistem de proceduri pentru stabilirea elementelor de natură salarială?	X		Există dar nu sunt formalizate
- dacă “da”, vă rugăm să ne furnizați un exemplar.		X	
- există stabilită persoană responsabilă pentru elaborarea și actualizarea procedurilor?	X		
- există lista activităților pentru realizarea obiectivului/subobiectivului?		X	
- dacă “da”, vă rog să ne furnizați un exemplar.		X	
- vă rugăm să ne furnizați cerințele privind experiența și pregătirea profesională necesare postului?	X		
- dacă “da”, vă rugăm să ne furnizați fișa postului.	X		Fișa postului

Activitatea de audit	Da	Nu	Obs.
<i>Modificarea drepturilor salariale</i>			
- există un sistem procedural de organizare al activității privind modificarea și comunicarea drepturilor salariale?	X		Există, dar nu este formalizat
- există stabilită persoana responsabilă?	X		
- vă rugăm să ne furnizați cerințele privind experiența și pregătirea profesională necesare postului?	X		
- există responsabil cu actualizarea sistematică a procedurilor?		X	
- dacă “da”, vă rugăm să ne furnizați fișa postului.	X		Fișa postului
- există lista activităților pentru realizarea obiectivului/subobiectivului?		X	
- dacă “da”, vă rog să ne furnizați un exemplar.		X	
<i>Salarizarea muncii peste programul normal de lucru</i>			
- exista un sistem procedural privind timpul lucrat peste programul normal de lucru?	X		Există dar nu este formalizat
- se ține un registru special?		X	
- aveți stabilit un responsabil pentru analiza și aprobarea fundamentării timpului lucrat peste programul normal de lucru?	X		
- dacă “da”, vă rugăm să ne furnizați fișa postului.	X		Fișa postului
- aveți stabilit un responsabil privind aprobarea efectuării muncii peste programul normal de lucru?	X		
- dacă “da”, vă rugăm să ne furnizați fișa postului.	X		
- vă rugăm să ne furnizați cerințele privind experiența și pregătirea profesională necesare postului?	X		
- există lista activităților pentru realizarea obiectivului/subobiectivului?	X		
- dacă “da”, vă rog să ne furnizați un exemplar.	X		

Tehnici utilizate:

a) verificarea în vederea asigurării validării, realității și acurateții înregistrărilor în cartelele de muncă.

Tehnici de verificare utilizate:

- *comparația:* pentru deciziile de numire și datele înscrise în cartelele de muncă și în bazele de date;
- *examinarea:* pentru detectarea erorilor în completarea carnetelor de muncă, proceselor verbale etc.;
- *garantarea:* pentru verificarea realității datelor din documentele ce au stat la baza justificării înregistrărilor;
- *urmărirea:* pentru a se constata dacă toate operațiunile au fost real efectuate.

b) eșantionarea pentru analiza modului de întocmire al documentelor;

c) observarea fizică în vederea formării unei păreri proprii privind modul de întocmire și emitere a documentelor.

Documente și materiale examinate în cadrul Serviciului Resurse Umane: Verificarea la fața locului a vizat următoarele documente întocmite și completate pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2006:

- decizii de numire, promovare, modificare a drepturilor salariale;
- cartele de muncă, dosare personale, fișe de post, Regulamentul de Organizare și Funcționare;
- foile colective de prezență;
- cererile de concedii de odihnă, fără plată etc.;
- Registrul de evidență a salariaților;
- alte documente.

Materiale întocmite pe timpul auditării:

- liste de verificare pe obiective (LV);
- fișe de identificare și analiză a problemelor constatate (FIAP);
- *Tabel puncte tari și puncte slabe, Tematica în detaliu* ;
- programul de audit, programul intervenției la fața locului;
- *Chestionarul de control intern (CCI)*;
- minutele ședințelor de deschidere, de închidere etc.

Organizarea Serviciului Resurse Umane. Serviciul a funcționat în perioada supusă auditării cu un număr de 7 salariați, dintre care un post de șef de serviciu. Organizarea și funcționarea serviciului a fost în conformitate cu organigrama și Regulamentul de organizare și funcționare.

Pentru toți salariații sunt întocmite fișe ale posturilor prin care sunt stabilite relațiile ierarhice și sarcinile de serviciu.

Activități desfășurate în cadrul Serviciului Resurse Umane:

- întocmirea statelor de funcții pe care le supune spre avizare conducerii;
- răspunderea privind aplicarea corectă a reglementărilor legale în domeniul salarizării personalului, precum salariul de bază, sporul de vechime, indemnizațiile, alte sporuri;
- fundamentarea corectă și acordarea premiilor;
- aplicarea corectă a prevederilor legale privind efectuarea și salarizarea muncii peste programul normal de lucru;
- verificarea foilor colective de prezență privind operarea corectă a timpului lucrat și nelucrat;
- organizarea concursurilor de recrutare, promovare și avansare a personalului;
- întocmirea și actualizarea carnetelor de muncă;
- pregătirea și perfecționarea profesională continuă a salariaților.

Auditorul prin lucrările specifice derulării misiunii de audit a avut ca obiective principale activitățile care se desfășoară în cadrul serviciului, stabilite prin ROF.

La S.C SIPROM S.A elementele de natură salarială se stabilesc în baza capitolului IV « Salarizarea » din Contractul colectiv de muncă și a Regulamentului privind acordarea sporurilor pentru condiții deosebite de muncă, a altor sporuri și drepturi de salarizare și de altă natură, astfel:

- elementele de natură salarială sunt înscrise în contractele individuale de muncă;
- salariile de bază s-au stabilit cu respectarea limitelor minime și maxime corespunzătoare funcțiilor și meseriilor prevăzute în Nomenclatorul unic de funcții și meserii de la S.C SIPROM S.A ;

-sporurile și indemnizațiile, quantumurile și condițiile de acordare a acestora s-au stabilit în conformitate cu prevederile Codului muncii, regulamentul de sporuri și a Contractului colectiv de muncă pe unitate ;

-creșterea salariilor de bază s-a făcut în baza protocolului nr.273/01.01.2006;

-ajutoarele și premiile s-au acordat cu respectarea cadrului legislativ și normative și în baza unor documente justificative (hotărâri ale AGA sau CA, referate/cereri aprobate de conducerea societății, însoțite de copii ale unor documente etc.).

Un element important al activității de evidență a efectuării muncii peste programul normal de lucru, constă în fundamentarea acestuia în vederea compensării în timp liber echivalent sau în bani.

Din analiza, s-a constatat că nu există organizat un sistem de evidență și de recuperare a timpului peste programul normal de lucru. De asemenea, s-a constatat că efectuarea orelor suplimentare nu a fost dispusă în scris de șeful ierarhic, deși aceste lucruri sunt stipulate în cadrul normativ.

Din această cauză, în practică nici nu s-a mai urmărit compensarea în timp liber corespunzător, în următoarele 30 de zile, ci au fost direct compensate în bani, ceea ce a reprezentat o cheltuială semnificativă pentru entitate care putea fi evitată.

Auditorul recomandă utilizarea *Registrului special de prezență pentru evidența orelor prestate peste programul normal de lucru*, realizarea procedurilor scrise privind compensarea muncii suplimentare cu timp liber corespunzător în următoarele 30 de zile, după efectuarea acesteia, precum și pentru plata orelor suplimentare, în cazul în care compensarea nu a fost posibilă. De asemenea, se recomandă și desemnarea unei comisii pentru reverificarea evidenței timpului suplimentar peste programul normal de lucru și a modului de compensare a acestuia pentru depistarea tuturor situațiilor de nerespectare a cadrului normativ.

Auditorul pe baza testărilor și analizelor efectuate evaluează activitatea Serviciului Resurse Umane privind stabilirea drepturilor salariale convenite personalului conform grilei:

Precizăm, faptul că toate constatările prezentate au la bază probe de audit obținute pe baza testului efectuat consemnate în documentele de lucru întocmite de către auditor și însușite de către factorii de management ai entității. Aceste evaluări au la bază discuțiile care au avut loc cu privire la recomandările auditorului în ședința de închidere a misiunii, apreciate de către participanții la această ședință, ca fiind realiste și fezabile, și materializate în minuta ședinței de închidere.