

IMPACTUL PREȚURILOR DE TRANSFER ASUPRA IMAGINII COMPANIEI. IMPLICAȚII ÎN MUNCA DE AUDIT

Al VIII - lea Congres al profesiei de auditor financiar din România
Camera Auditorilor Financiari din România
București, 27.10.2023

Drd. Mihai LUPU / Drd. Magda GHICA / Drd. Cornelia NĂSTASE

Școala Doctorală Contabilitate
Academia de Studii Economice din București
Profesor coordonator: Prof. univ. dr. Sobolevschi David Maria Iulia



Agenda discuției

- 1. INTRODUCERE**
- 2. REVIZUIREA LEGISLAȚIEI ȘI A LITERATURII DE SPECIALITATE**
- 3. METODOLOGIA CERCETĂRII**
- 4. REZULTATE**
- 4. CONCLUZII**



Introducere

- **Prețurile de transfer** sunt prețurile la care se tranzacționează bunuri și servicii între persoane afiliate;
- Dezbaterile pe tema prețurilor de transfer au cunoscut o dezvoltare semnificativă în ultimii 30 de ani, o dată cu accentuarea tendinței de globalizare și creșterea semnificativă a comerțului mondial. În prezent, ele reprezintă un punct central pe agenda contribuabililor, autorităților fiscale și organismelor de reglementare;
- Problematika fiscală asociată prețurilor de transfer are la bază faptul că ele pot fi utilizate ca **mecanism de optimizare fiscală**. Totuși, prețurile de transfer transcend această problematică, influența lor răsfrângându-se asupra unor indicatori esențiali în caracterizarea stării de performanță a unei companii: **fluxurile de numerar, profitabilitate, solvabilitate, lichiditate, etc.**
- Astfel, **prețurile de transfer afectează imaginea reflectată în situațiile financiare anuale și, prin analiza acestora, deciziile de investiții ale potențialilor utilizatori de informații contabile.**



Introducere

- Ca urmare a conștientizării importanței auditului financiar, interesul utilizatorilor de informații contabile asupra calității auditului a crescut considerabil. Creșterea de notorietate se datorează, între altele, și cazurilor din ce în ce mai frecvente și intens mediatizate de falimente / dificultăți semnificative în continuarea activității intervenite la nivelul unor companii foarte mari, care au reușit într-o formă sau alta să își ascundă practicile de afaceri agresive, unele dintre acestea având la bază inclusiv tranzacții desfășurate în context intra-grup cu intenția de a distorsiona informațiile din situațiile financiare și de a ascunde substanța economică a tranzacțiilor.

Obiectivele cercetării / Întrebările utilizate în cercetare:

Identificarea principalelor elemente care trebuie avute în vedere și analizate în munca de audit în ceea ce privește tranzacțiile cu persoane afiliate și prețurile de transfer.

- ✓ *Care sunt practicile de audit folosite în verificarea tranzacțiilor cu persoane afiliate?*
- ✓ *Ce tipuri de informații / date cu privire la tranzacțiile cu persoane afiliate se regăsesc în situațiile financiare anuale, fiind necesar a fi luate în considerare de către auditori?*



Revizuirea legislației și a literaturii de specialitate

1. Prezentarea conceptelor de bază din legislația privind prețurile de transfer

Persoane afiliate / principiul valorii de piață / metode de prețuri de transfer / analiza de comparabilitate / intervalul de piață.

2. Revizuirea literaturii de specialitate

- *Rasheed P. C. et al (2021) au concluzionat că există o relație directă între tipurile de tranzacții desfășurate între părțile afiliate și creșterea riscului de audit, rezultând o creștere a onorariului auditorilor;*
- *El-Helaly (2018) a observat că relația dintre tranzacțiile intra-grup și calitatea prezentării veniturilor este mai degrabă una negativă iar riscurile date de existența relațiilor economice dintre părțile afiliate au implicații în munca auditorilor întrucât reputația lor poate fi afectată prin expunerea la posibile litigii.*

Prețurile de transfer reprezintă un domeniu cu caracter interdisciplinar aflat într-o continuă dinamică, oferind nenumărate oportunități de cercetare. Dacă bibliografia științifică străină care analizează problematica prețurilor de transfer este vastă, în ceea ce privește bibliografia științifică autohtonă putem spune că, deși un subiect tratat limitat în ultimii ani, prețurile de transfer au fost aduse în atenția publicului în tot mai multe cercetări recente.

Din analiza articolelor autohtone existente s-a constatat că, până în acest moment, nu a fost abordată o analiză a impactului prețurilor de transfer asupra muncii de audit, prin prisma implicațiilor aduse imaginii companiei.



Revizuirea legislației și a literaturii de specialitate (cont.)

3. Considerații privind principalele prevederi ale standardelor internaționale și naționale de audit în ceea ce privește analizarea prețurilor de transfer

IAASB recunoaște importanța prețurilor de transfer în auditul entităților multinaționale și oferă orientări specifice în acest sens.

- ✓ *ISA 550 "Related parties / Părți afiliate";*
- ✓ *IAS 24 „Related Party Disclosures / Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate”.*
- ✓ *ISA 701 „ Communicating key audit matters in the independent auditor’s report / Comunicarea aspectelor cheie de audit”.*
- ✓ *ISA 240 „ Auditor's responsibility to consider fraud in an audit of financial statements / Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare”.*
- ✓ *ISA 315 „ Identifying and assessing the risks of material misstatement / Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă”.*

În România, atât Ordinul nr. 2.844/2016 emis de Ministerul Finanțelor Publice pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară cât și Ordinul nr. 1.802/2014 impun companiilor să prezinte informații legate de identitatea părților afiliate și a tranzacțiilor cu acestea.

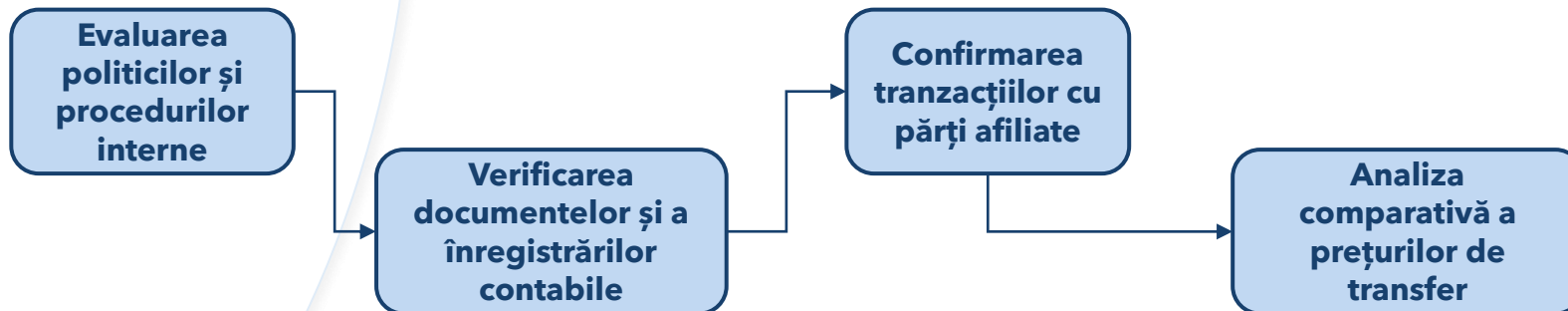


Revizuirea legislației și a literaturii de specialitate (cont.)

3. Considerații privind principalele prevederi ale standardelor internaționale și naționale de audit în ceea ce privește analizarea prețurilor de transfer (cont.)

Auditorii trebuie să obțină o înțelegere adecvată a tranzacțiilor cu părți afiliate și a prețurilor de transfer utilizate, pentru a evalua riscul de audit și pentru a obține suficiente probe de audit relevante și adecvate. Ei trebuie să fie conștienți de legislația și reglementările fiscale relevante din jurisdicțiile aplicabile și să înțeleagă impactul prețurilor de transfer asupra situațiilor financiare și a informațiilor prezentate de către entitate.

În cadrul unui audit al tranzacțiilor cu părți afiliate, auditorul poate efectua diverse teste pentru a evalua dacă aceste tranzacții sunt în conformitate cu principiile de prețuri de transfer acceptate și reglementările fiscale.



Metodologia cercetării

Concluziile formulate în cadrul cercetării au la bază atât revizuirea legislației și literaturii de specialitate cât și concluziile rezultate din analiza informațiilor publice accesibile investitorilor, respectiv situațiile financiare anuale și rapoartele de audit.

- Pasul 1: Selectarea a trei societăți comerciale de mari dimensiuni pe piața din România care fac parte din grupuri de companii, fiind astfel implicate în tranzacții cu persoane afiliate.
- Pasul 2: Identificarea, pe website-ul fiecărei companii a situațiilor financiare individuale anuale și a raportului auditorului pentru fiecare an din perioada 2018 - 2022.
- Pasul 3: Parcurgerea situațiilor financiare individuale anuale și a raportului auditorului în vederea identificării acelor secțiuni care tratează aspecte legate de problematica prețurilor de transfer.
- Pasul 4: Formularea de concluzii cu privire la: (i) care sunt secțiunile din cadrul situațiilor financiare și rapoartelor de audit în cadrul cărora se regăsesc mențiuni cu privire la prețurile de transfer, tranzacțiile cu persoane afiliate și necesitatea respectării principiului valorii de piață; și (ii) care sunt elementele de natură informațională care sunt incluse în aceste secțiuni, acestea reflectând de fapt unele dintre punctele importante care trebuie urmărite în cadrul unei misiuni de audit, din perspectiva problematicii prețurilor de transfer.



Rezultate

În urma parcurgerii situațiilor financiare individuale anuale și a raportului auditorului pentru fiecare dintre cele 3 companii analizate pentru perioada 2018 - 2022 au fost identificate mai multe secțiuni din cadrul acestor documente în care sunt prezentate sau au fost dezbătute tematici care au legătură cu relațiile de afiliere ale companiilor și cu tranzacțiile desfășurate în context intra-grup.

ÎN URMA PARCURGERII RAPOARTELOR DE AUDIT s-a constatat că:

- ✓ 11 dintre ele (aproximativ 70%) includ mențiuni cu privire la problematici generate de modul specific de funcționare a companiilor ca parte a unor grupuri (conform recomandărilor din ISA 701);
- ✓ mențiunile se regăsesc în cadrul secțiunii „Aspecte cheie de audit” din cadrul rapoartelor de audit și vizează:
 - i. Tratatamentul investițiilor (testarea pentru depreciere a investițiilor în filiale, valoarea recuperabilă a investiției într-o anumită entitate, evaluarea investițiilor în alte societăți și recuperabilitatea investițiilor în alte entități); și
 - ii. Continuitatea activității (dependența societății auditate de filialele sale și capacitatea de a-și continua activitatea).

Apartenența unei societăți la un grup generează un context specific de care auditorii financiari țin cont în cadrul misiunii de audit, unele dintre situațiile specifice care iau astfel naștere fiind încadrate în categoria aspectelor cheie de audit.



Rezultate (cont.)

DIN ANALIZA EFECTUATĂ ASUPRA SITUAȚIILOR FINANCIARE AU REZULTAT URMĂTOARELE:

- ✓ bilanțul contabil, contul de profit și pierdere, tabloul fluxurilor de trezorerie și situația variației capitalurilor proprii au un aport informațional destul de limitat în ceea ce privește reflectarea relațiilor de afiliere și a tranzacțiilor cu persoanele afiliate, cuprinzând un număr extrem de restrâns de indicatori specifici;
- ✓ notele la situațiile financiare sunt acele componente din pachetul anual de raportare financiară care cuprind elemente de detaliu, cu un aport informațional ridicat în ceea ce privește reflectarea relațiilor de afiliere și a tranzacțiilor cu persoanele afiliate (în conformitate cu prevederile IAS 24). Detaliile incluse se referă în principal la următoarele elemente: acționarii societăți, remunerația conducerii societății, lista filialelor / entităților afiliate, soldurile datoriilor / creanțelor înregistrate în relație cu filialele / entitățile afiliate, valoarea tranzacțiilor cu filialele / entitățile afiliate;
- ✓ în principiu, în cazul raportărilor aferente aceleiași companii, există consecvență în tipurile de informații prezentate de la un an financiar la altul în ceea ce privește relațiile de afiliere și tranzacțiile desfășurate cu persoane afiliate. Totuși, se remarcă o creștere în timp a nivelului de detaliu în care ele sunt abordate, lucru care poate fi privit inclusiv ca o consecință a preocupărilor tot mai active ale potențialilor investitori / utilizatori de informații contabile cu privire la problematica prețurilor de transfer (preocupări la care companiile trebuie să răspundă prin oferirea de informații relevante).



Rezultate (cont.)

DIN ANALIZA EFECTUATĂ ASUPRA SITUAȚIILOR FINANCIARE AU REZULTAT URMĂTOARELE (CONT.):

- ✓ de cele mai multe ori, informațiile care se regăsesc în notele la situațiile financiare au un caracter agregat la nivel de element de structura al situațiilor financiare (de exemplu datorii, creanțe), fără a exista detalii specifice cu privire la natura operațiunilor care le-au generat (de exemplu achiziția de materii prime, achiziția de mărfuri, prestarea de servicii de consultanță tehnologică etc.), contextul desfășurării sau modul în care este determinat prețul în cadrul tranzacțiilor;
- ✓ în cazul notelor la situațiile financiare întocmite pentru 2 dintre cele 3 societăți, prețurile de transfer sunt expuse ca o problemă de interes și în secțiunea de „Angajamente și datorii contingente” / „Condiționalități”. Aceasta include prezentarea obligațiilor impuse societății în legătura cu prețurile de transfer de legislația în vigoare și opinia conducerii societății cu privire la respectarea lor și la eventualele riscuri existente din acest punct de vedere.

Relațiile de afiliere ale unei societăți, tranzacțiile desfășurate de aceasta cu entitățile afiliate și prețurile de transfer reprezintă elemente de interes pentru utilizatorii de informații contabile, fiind reflectate în situațiile financiare anuale ale unei companii. În vederea asigurării respectării principiului imaginii fidele, auditorii trebuie să stabilească și să aplice proceduri specifice prin care să verifice că societatea monitorizează relațiile de afiliere și înregistrează în mod corespunzător tranzacțiile desfășurate cu persoane afiliate.



Concluzii

PRINCIPALELE ASPECTE DE REȚINUT:

- prețurile de transfer transcend problematica fiscală, influențând într-o măsură semnificativă și alte aspecte din viața unei entități, unul dintre acestea fiind imaginea reflectată în situațiile financiare anuale;
- ele reprezintă un punct de reper și în activitatea de audit desfășurată la nivelul companiilor care fac parte din grupuri naționale și multinaționale și sunt implicate în tranzacții intra-grup semnificative, întrucât respectarea sau nu a principiului valorii de piață influențează în mod direct reflectarea imaginii fidele și, în cele din urmă, opinia de audit;
- în ceea ce privește verificarea tranzacțiilor cu entități care fac parte din același grup, atât organismele internaționale precum și cele locale oferă norme menite să standardizeze și să faciliteze munca de audit;
- deși bilanțul contabil, contul de profit și pierdere, tabloul fluxurilor de trezorerie și situația variației capitalurilor proprii au un aport informațional destul de limitat în ceea ce privește reflectarea relațiilor de afiliere și a tranzacțiilor cu persoanele afiliate, cuprinzând un număr extrem de restrâns de indicatori specifici, notele la situațiile financiare sunt acele componente din pachetul anual de raportare financiară care cuprind elemente de detaliu, cu un aport informațional ridicat;



Concluzii

PRINCIPALELE ASPECTE DE REȚINUT (cont.):

- detaliile incluse în notele la situațiile financiare se referă în principal la acționarii societăți, remunerația conducerii, lista entităților afiliate, soldurile datoriilor / creanțelor înregistrate în relație cu entitățile afiliate sau valoarea tranzacțiilor cu entitățile afiliate. Acestea sunt de fapt și elementele pe care auditorii trebuie să le aibă în vedere în cadrul misiunilor de audit și să le investigheze prin stabilirea și utilizarea de tehnici și proceduri specifice, asigurându-se că societatea monitorizează relațiile de afiliere și înregistrează în mod corespunzător tranzacțiile desfășurate cu persoane afiliate.

LIMITĂRI ALE CERCETĂRII ȘI OPORTUNITĂȚI DE APROFUNDARE:

- analiza efectuată a avut la bază un eșantion de observații considerat relevant însă, întrucât volumul de informații disponibile în mod public este unul foarte ridicat, cercetarea efectuată poate fi extinsă prin includerea de noi observații, sporind astfel gradul de relevanță din punct de vedere statistic;
- o posibilă arie de abordat în cadrul unei cercetări ulterioare poate să fie reprezentată de identificarea acelor tehnici și proceduri de audit care sunt aplicate cu cea mai mare frecvență ca parte a procesului de auditare a tranzacțiilor cu persoane afiliate, aducând astfel și o dimensiune practică în cadrul problematicii abordate.

