

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI

Cu titlu de manuscris
C.Z.U.: 657.6:657.4(478)(043)

SLOBODEANU SVETLANA

**PROBLEME ALE AUDITULUI
CICLULUI DE PROCURĂRI-PLĂȚI**

522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

**AUTOREFERATUL
tezei de doctor în științe economice**

CHIȘINĂU, 2015

Teza a fost elaborată în cadrul catedrei „Contabilitate și audit” a Academiei de Studii Economice a Moldovei

Conducător științific:

NEDERIȚA Alexandru, doctor habilitat în economie, profesor universitar

Referenți oficiali:

TABĂRĂ Neculai, doctor în economie, profesor universitar, România

DIMA Marcela, doctor în economie, conferențiar universitar

Componența Consiliului Științific Specializat:

ȚURCANU Viorel, *președinte*, doctor habilitat în economie, profesor universitar

GRABAROVSKI Ludmila, *secretar*, doctor în economie. conferențiar universitar

PARASCHIVESCU Marius Dumitru, doctor în economie, profesor universitar, România

TUHARI Tudor, doctor habilitat în economie, profesor universitar

ȚIRIULNICOV Natalia, doctor în economie, conferențiar universitar

Susținerea va avea loc la 22 mai 2015, ora 16⁰⁰, în ședința Consiliului Științific Specializat D 32 522.02-04 din cadrul Academiei de Studii Economice a Moldovei, pe adresa: MD-2005, mun. Chișinău, str. Căpriană 50, bloc „C”, et. 3, biroul 324.

Teza de doctor și autoreferatul pot fi consultate la Biblioteca Științifică a Academiei de Studii Economice a Moldovei și pe pagina web a CNAA (www.cnaa.md).

Autoreferatul a fost expediat la ____ aprilie 2015.

Secretar științific al Consiliului Științific Specializat:

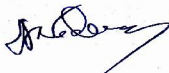
doctor în economie,
conferențiar universitar



Grabarovschi Ludmila

Conducător științific:

doctor habilitat în economie,
profesor universitar



Nederița Alexandru

Autor:



Slobodeanu Svetlana

© Slobodeanu Svetlana, 2015

REPERELE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

Actualitatea temei de cercetare și importanța problemei abordate.

Amplificarea relațiilor economiei de piață și implementarea Acordului de Asociere Republica Moldova (RM) – Uniunea Europeană (UE) impun modernizarea sistemului de control economico-financiar în țara noastră, inclusiv a auditului situațiilor financiare. Aceasta se referă și la auditul ciclului de procurări-plăți, care reprezintă unul dintre cele mai importante și dificile segmente de activitate ale oricărei entități care desfășoară activitate de întreprinzător. Tranzacțiile aferente ciclului nominalizat necesită o atenție deosebită din punctul de vedere al managementului financiar și al controlului intern al entității, precum și constituie cel mai complex compartiment al auditului situațiilor financiare deoarece antrenează în circuit majoritatea elementelor contabile.

În cadrul acestui ciclu se formează un șir de indicatori importanți care caracterizează situația patrimonială și financiară a entității, inclusiv capacitatea acesteia de a-și continua activitatea într-un viitor previzibil, și care sunt utilizați la luarea deciziilor de o gamă largă de utilizatori ai situațiilor financiare, cum ar fi: fondatorii, managerii, personalul, investitorii etc. Aceste decizii sunt necesare pentru stabilizarea sistemului de decontări-plăți și depășirea crizei incapacității de plată, care reprezintă una dintre cele mai complicate probleme ale economiei naționale la etapa actuală.

Importanța cercetărilor efectuate în acest domeniu este condiționată de implementarea în țara noastră a Standardelor Internaționale de Audit (ISA) și a Codului etic al profesioniștilor contabili, care impun un spectru larg de cerințe stricte privind calitatea serviciilor de audit, racordate la standardele europene de calitate, precum și privind răspunderea auditorului pentru opinia exprimată. În plus, în practicile internaționale se acordă o atenție deosebită procesului de documentare a lucrărilor de audit, asigurând astfel calitatea serviciilor profesionale și fundamentarea responsabilităților auditorului pentru opinia exprimată. Companiile de audit autohtone se confruntă cu problema elaborării formularelor și conținutului documentelor de lucru ale misiunii, deoarece aceste aspecte nu sunt suficient reglementate sub aspect normativ sau prevăzute în regulamentele organismelor profesionale, așa cum se practică în alte state.

Investigațiile în domeniu rezultă și din concepția reformei contabilității în RM, care prevede implementarea de către unele categorii de entități a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), precum și a noilor Standarde Naționale de Contabilitate (SNC) bazate pe Directivele UE și IFRS.

Actualmente, problemele auditului ciclului de procurări-plăți nu sunt investigate suficient și sub aspect complex în literatura de specialitate. Totodată, aceste probleme nu sunt reglementate în mod special de actele normative în domeniul contabilității și auditului, ceea ce creează dificultăți semnificative

companiilor de audit și nu asigură în deplină măsură veridicitatea și transparența informațiilor financiare.

Circumstanțele expuse mai sus confirmă actualitatea și importanța temei investigate și condiționează examinarea problemelor ciclului de procurări-plăți și perfecționarea acestuia în conformitate cu cerințele internaționale.

În acest context, investigarea metodologiei și a practicilor de audit al ciclului de procurări-plăți, precum și fundamentarea direcțiilor de modernizare a acestuia sunt actuale și importante atât sub aspect teoretic, cât și sub aspect aplicativ, ceea ce a determinat opțiunea pentru tema de cercetare.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării.

Problemelor generale ale auditului financiar, inclusiv ale auditului ciclului de procurări-plăți, sunt dedicate cercetările savanților-economiști străini și autohtoni: Arens A. A., Loebbecke J. K., Meniu M., Panaitescu I., Afanase C., Lilaia D., Dobroțeanu L., Dobroțeanu C., Tabără N., Morariu A, Țurlea E., Paraschivescu M.D., Crăciun Șt., Georgescu F., Podolski V., Savin A., Sotnikova L., Andreev V., Danilevski I., Hirș M., Șapiguzov S., Nederița A., Sajin I., Dolghi C., Lapițcaia L., Iachimovschi A. etc.

Cercetările savanților nominalizați au o valoare semnificativă, însă lucrările lor nu tratează sub aspect complex particularitățile exercitării misiunii de audit în limitele unui ciclu de operațiuni și nu relevă integral direcțiile de aprofundare și de perfecționare a acestuia prin prisma cerințelor și practicilor internaționale. Totodată, rămân nesoluționate un șir de probleme ale auditului atât de ordin metodologic, cât și de ordin normativ. Astfel, lipsesc investigații complexe aferente tehnicilor de identificare și de evaluare a riscului de audit și a componentelor acestuia; mecanismului unic de calcul al pragului de semnificație atât la nivel de situații financiare, cât și pe grupe de operațiuni și solduri; direcțiilor de aplicare a procedurilor analitice în contextul unui audit al ciclului de procurări-plăți; posibilităților de depășire a riscului ca informațiile financiare să fie afectate de tranzacțiile cu părțile afiliate atât sub aspect internațional, cât și prin prisma cadrului normativ autohton; abordărilor certe referitoare la responsabilitățile auditorului privind evenimentele ulterioare.

Soluționarea problemelor menționate prin realizarea unei investigații ample, sub aspect teoretic și aplicativ, va oferi posibilitatea de exercitare a auditului operațiunilor de achiziții și decontări cu furnizorii și antreprenorii la un nivel profesional superior, fapt ce va asigura sporirea calității serviciilor de audit și confirmarea veridică a informațiilor financiare.

Cercetarea se bazează pe rezultatele investigațiilor efectuate de savanții autohtoni și străini, precum și pe actele normative ale RM, prevederile ISA, IFRS și ale Directivelor UE. Totodată, au fost luate în considerare reglementările în domeniul auditului ale Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), Camerei

Auditorilor Financiari (CAFR) și Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), precum și actele normative ale altor țări.

Scopul lucrării constă în examinarea complexă a aspectelor teoretice și aplicative ale auditului ciclului de procurări-plăți și fundamentarea direcțiilor de modernizare a metodologiei acestuia în conformitate cu cerințele internaționale.

Pentru realizarea acestui scop, au fost stabilite următoarele **obiective**:

- analiza conceptelor teoretico-metodologice ale auditului ciclului de procurări-plăți;
- identificarea problemelor aferente definirii și clasificării auditului în general și a auditului ciclului de procurări-plăți în particular;
- investigarea particularităților planificării și documentării auditului;
- analiza procedurilor și a aspectelor problematice privind testarea controlului intern prin prisma auditului ciclului de procurări-plăți;
- fundamentarea recomandărilor privind calculul riscului de audit și al componentelor acestuia;
- argumentarea direcțiilor de perfecționare a auditului procurărilor de bunuri, servicii și/sau lucrări;
- abordarea particularităților aplicării testelor de detaliu aferente decontărilor cu furnizorii și antreprenorii;
- relevarea posibilităților de aplicare a procedurilor analitice la efectuarea auditului ciclului de procurări-plăți;
- argumentarea direcțiilor de eficientizare a lucrărilor de finalizare a auditului ciclului de procurări-plăți în vederea echilibrării practicilor profesionale internaționale cu limitele legislative din țara noastră;
- evidențierea modalităților de valorificare a rezultatelor verificării tranzacțiilor cu furnizorii, în funcție de tipul misiunii exercitate.

Obiectul cercetării îl reprezintă fluxurile informaționale aferente ciclului de procurări-plăți ale entităților cu diferite domenii de activități: „Magistrala” SA, „Rif-Acvaapar” SA, „Yase-Trans” SRL, „Laos Prim” SRL, ICS „Genesis International” SRL, precum și politicile și practicile interne ale companiilor de audit „Sovirina-Audit” SRL și „Optim-Audit” SRL.

Metodologia de investigație se bazează pe metoda dialectică cu elementele sale fundamentale: analiza, sinteza, inducția, deducția, precum și pe metodele inerente disciplinelor economice: observarea, compararea, selectarea și gruparea. În cadrul cercetărilor au fost investigate abordările fundamentale și specifice privind noțiunile și tehnicile de planificare, de exercitare și de finalizare a auditului ciclului de procurări-plăți.

Problema științifică importantă soluționată constă în modernizarea tehnicilor de audit al ciclului de procurări-plăți la toate etapele de exercitare a acestuia, perfecționarea testării controlului intern privind operațiunile cu

furnizorii, elaborarea tehnicilor concrete de aplicare a procedurilor analitice, recomandarea modalităților de finalizare și de valorificare a auditului. Soluționarea acestei probleme în cercetare a demonstrat avantajele recomandărilor formulate în teză și influența benefică a acestora asupra calității serviciilor de audit.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute constau în fundamentarea recomandărilor privind modernizarea auditului ciclului de procurări-plăți și vizează următoarele elemente inovatoare:

- ✓ aprofundarea și dezvoltarea teoretică a noțiunii de audit în general și a conceptului de audit al ciclului de procurări-plăți în particular, prin corelarea acestora cu cerințele aferente calității serviciilor profesionale de audit;
- ✓ fundamentarea unor noi criterii de clasificare a bazei informaționale a auditului după sursa de obținere, forma de manifestare și gradul de siguranță, precum și a decontărilor între entități în funcție de forma acestora, momentul achitării, valuta tranzacției, sursa de finanțare, rezidența beneficiarului plății;
- ✓ elaborarea unui model de cuantificare a riscurilor specifice unei misiuni de audit prin dezvăluirea sistemului de interdependențe între diferite componente ale riscului de audit și volumul eșantionului necesar;
- ✓ raționalizarea procedurilor de testare a controlului intern prin prisma auditului ciclului de procurări-plăți;
- ✓ perfecționarea tehnicilor de aplicare a testelor de detaliu aferente tranzacțiilor de procurări de bunuri, servicii și lucrări;
- ✓ abordarea problematicei și elaborarea recomandărilor privind perfecționarea auditului decontărilor cu furnizorii prin prisma limitelor și responsabilităților stabilite de actele normative în vigoare;
- ✓ elaborarea unor formulare noi de documente de lucru și înaintarea propunerilor de utilizare a acestora la toate etapele de exercitare a auditului;
- ✓ fundamentarea unor modalități noi de aplicare a procedurilor analitice în auditul ciclului de procurări-plăți prin delimitarea acestora pe etape de exercitare a misiunii de audit;
- ✓ elucidarea și soluționarea problemelor aferente finalizării și valorificării rezultatelor auditului ciclului de procurări-plăți.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă a tezei. Argumentările științifice și elaborările metodologice privind auditul ciclului de procurări-plăți, relevante în teză, au semnificație teoretică și valoare aplicativă.

Semnificația teoretică a tezei rezidă din următoarele investigații:

- analiza abordărilor naționale și internaționale privind noțiunile de audit și de ciclu de procurări-plăți, precum și definirea conceptului de audit al ciclului de procurări-plăți;

- analiza criteriilor de clasificare a surselor informaționale ale auditului ciclului de procurări-plăți și a formelor de decontări cu furnizorii și recomandarea unor noi criterii de clasificare a acestora;
- identificarea componentelor riscului de audit și formularea recomandărilor de determinare a dimensiunii acestora;
- fundamentarea direcțiilor de perfecționare a procedurilor de audit al ciclului de procurări-plăți pe etape de exercitare a acestuia.

Valoarea aplicativă a cercetării se confirmă prin:

- implementarea tehnicilor noi de planificare și de aplicare a testelor de detaliu și de control la nivelul auditului ciclului de procurări-plăți;
- argumentarea unei abordări noi de calcul al pragului de semnificație;
- recomandarea sistemului desfășurat al componentelor riscului de audit, cu determinarea ulterioară a eșantionului;
- aplicarea în practică a recomandărilor cu privire la calculul riscului general de fraudă prin intermediul metodei matriceale bazate pe criterii de risc;
- descrierea și implementarea procedurilor analitice concrete la nivel de ciclu de procurări-plăți la diferite etape de exercitare;
- elaborarea și aprobarea în practică a formularelor noi ale documentelor de lucru aferente auditului procurărilor de bunuri, servicii și lucrări, precum și decontărilor cu furnizorii.

Rezultate științifice principale înaintate spre susținere constau în: aprofundarea și dezvoltarea conceptului de audit al ciclului de procurări-plăți; recomandarea unor noi criterii de clasificare a surselor informaționale ale auditului ciclului de procurări-plăți și ale formelor de decontări cu furnizorii; perfecționarea planificării auditului; raționalizarea procedurilor de testare a controlului intern și a testelor de detaliu; fundamentarea unui mecanism nou de evaluare a riscului de audit printr-un sistem desfășurat al componentelor acestuia, inclusiv metoda matriceală de evaluare a riscului general de fraudă; propunerea setului de proceduri analitice la diferite etape de exercitare a misiunii de audit; perfecționarea procedurilor de finalizare a auditului și de valorificare a rezultatelor acestuia.

Implementarea rezultatelor științifice. Recomandările autorului privind unele procedee de planificare, de exercitare și de finalizare a auditului ciclului de procurări-plăți, tehnica de evaluare a riscului în audit și de determinare a volumului eșantionului necesar, bazată pe calculul „benzii de risc”, precum și formularele unor documente de lucru sunt implementate în companiile de audit „Sovirina-audit” SRL și „Optim-Audit” SRL.

Materialele investigațiilor pot fi utilizate în procesul didactic al instituțiilor de învățământ și de instruire profesională cu profil economic.

Aprobarea rezultatelor lucrării. Rezultatele cercetărilor efectuate au fost prezentate și aprobate la 5 conferințe și simpozioane științifice internaționale.

Publicații la tema tezei. Principalele rezultate ale cercetării au fost publicate în 10 articole științifice, cu un volum de 5,36 coli de autor, din care 4 articole – în reviste științifice de profil.

Volumul și structura tezei. Teza cuprinde: adnotarea, introducerea, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografia (155 de titluri), 143 de pagini text de bază, 7 figuri, 22 de tabele și 34 de anexe.

Cuvinte-cheie: audit, ciclul de procurări-plăți, furnizori, situații financiare, semnificație, risc de audit, proceduri analitice, părți afiliate, datorii contingente, prețuri de transfer, eșantionare.

CONȚINUTUL TEZEI

Capitolul 1 „Fundamente teoretico-metodologice ale auditului ciclului de procurări-plăți” abordează probleme cu privire la delimitarea conceptelor teoretice și metodologice ale auditului ciclului de procurări-plăți, clasificarea surselor informaționale ale acestuia, calculul riscului de audit și a pragului de semnificație, planificarea și documentarea misiunilor de audit.

În literatura de specialitate se conțin diverse abordări cu privire la divizarea auditului în vederea optimizării procesului de auditare a situațiilor financiare, care pot fi convențional divizate în trei grupe:

- 1) abordări de divizare pe segmente de activități, care prevăd ca fiecare direcție de activitate (de exemplu, comerț, producție, prestări de servicii, investiții etc.) să fie auditată ca o componentă distinctă a situațiilor financiare;
- 2) abordări bazate pe cicluri de operațiuni, potrivit cărora tipurile de operațiuni și solduri strâns corelate se încadrează, în scopurile auditului, în același ciclu (de exemplu, ciclul de procurări-plăți, ciclul vânzări-creanțe-încasări, ciclul stocuri-depozitare etc.);
- 3) abordări pe solduri ale elementelor contabile, când fiecare sold din situațiile financiare se auditează în mod individual.

Considerăm că abordările din grupa a doua sunt mai argumentate, deoarece, fiind bazate pe operațiuni aferente rulajelor și soldurilor diferitor conturi între care există interconexiune economică, asigură un nivel sporit al calității serviciilor de audit cu efort rezonabil prin evitarea verificării repetate a unora și acelorași informații, spre deosebire de abordările fiecărui sold de cont din situațiile financiare ca un element distinct, care ar duce la auditarea independentă a unor conturi strâns corelate, precum, spre exemplu, creanțele și veniturile din vânzări.

Analiza critică a diferitor opinii ale savanților autohtoni și străini a permis aprofundarea noțiunii de audit al ciclului de procurări-plăți prin următoarea definiție: **auditul ciclului de procurări-plăți reprezintă un proces de**

examinare profesională și independentă de către o persoană autorizată, prin raportarea la criteriile stabilite a informațiilor privind totalitatea operațiunilor și soldurilor care se încadrează în ciclul procurării de bunuri, servicii și lucrări și al decontărilor cu furnizorii, în vederea exprimării unei opinii motivate asupra prezentării fidele, sub toate aspectele semnificative, a informațiilor aferente în situațiile financiare.

În literatura de specialitate nu sunt suficient investigate criteriile de clasificare a surselor informaționale ale auditului. Autorul recomandă o clasificare proprie a acestora după criteriile prezentate în Figura 1.



Fig. 1. Clasificarea bazei informaționale a auditului ciclului de procurări-plăți

Sursa: elaborat de autor

O semnificație deosebită, în calitate de bază informațională pentru formularea opiniei de audit, o are documentația de lucru a auditorului. În teză este descrisă componența de bază a dosarului curent al misiunii de audit al ciclului de procurări-plăți, precum și este propusă o clasificare a documentelor de lucru ale auditorului în patru grupe principale, în funcție de sursa de obținere a acestora:

1. *Documente întocmite de subiectul auditat sau în adresa acestuia*, care includ copii ale documentelor interne ale entității care conțin erori sau fraudă ori pot genera denaturări ale informațiilor financiare în vederea confirmării concluziilor asupra acestora.

2. *Documente întocmite de auditor în procesul exercitării controlului*, care reprezintă cea mai semnificativă parte a dosarului de audit și pot avea forma de tabele, note informative, scheme, descrieri etc.

3. *Documente, conținutul cărora este negociat între auditor (compania de audit) și subiectul auditat*, cum ar fi contractul privind prestarea serviciilor de audit și/sau scrisoarea de misiune, corespondența cu conducerea sau persoanele însărcinate cu governanța etc.

4. *Documente întocmite de către terțe persoane și remise nemijlocit auditorului*, cum ar fi, de exemplu, confirmările externe.

Nomenclatorul, structura și modul de aplicare a documentelor de lucru aferente auditului ciclului de procurări-plăți nu sunt suficient reglementate sub aspect normativ. În teză au fost analizate practicile în sfera documentării lucrărilor de audit ale unor companii de audit autohtone și s-a constatat că acestea nu corespund în deplină măsură cerințelor internaționale. Autorul a elaborat și a propus în teză formulare noi ale documentelor de lucru pentru diferite etape ale auditului ciclului de procurări-plăți, care au fost implementate la unele companii de audit, și care cuprind: chestionarul privind evaluarea sistemului de control intern aferent ciclului de procurări-plăți, tabelele de evaluare a riscului inerent neasociat fraudei și a riscului de control neasociat fraudei la nivelul ciclului de procurări-plăți, situația confirmărilor externe expediate și analiza rezultatelor, ancheta de revizuire a principiului continuității activității, lista de verificare a evenimentelor ulterioare etc.

Ținând cont de abordarea bazată pe riscul de audit și componentele acestuia, propusă de ISA și literatura de specialitate, autorul recomandă un sistem desfășurat al componentelor riscului de audit, bazat pe produsul dintre riscul inerent neasociat fraudei, riscul de control neasociat fraudei, riscul general de fraudă, riscul de detectare, nedatorat eșantionării și riscul de detectare, asociat eșantionării.

Pragul de semnificație reprezintă nivelul, în expresie valorică, până la care denaturările depistate, fiind luate individual sau în ansamblu, vor fi considerate ne semnificative. În literatura de specialitate se conțin diverse abordări cu privire la modalitatea de calcul a acestui indicator, fapt ce generează multiple probleme în exercitarea și evaluarea rezultatelor auditului în practica companiilor autohtone. Luând ca bază de analiză sistemul de indicatori cu intervale procentuale atribuite pentru calculul recomandat de experții CAFR, autorul a evidențiat limitele acestuia, propunând ca acest sistem de indicatori să fie completat, pentru auditul ciclului de procurări-plăți, cu indicatorul „valoarea

achizițiilor”, reprezentat de suma algebrică a valorii activelor imobilizate, cu excepția investițiilor financiare, a stocurilor procurate de la furnizori în timpul perioadei auditate și a serviciilor achiziționate de la terți, înregistrate în conturile de cheltuieli și costuri (curente și/sau anticipate). Intervalul recomandat de determinare a pragului de semnificație pentru acest indicator se stabilește, utilizând raționamentul profesional al auditorului. Ca opțiune, se recomandă de utilizat un interval asemănător celui acceptat de către CAFR pentru cifra de afaceri (0,5 %– 1%).

De asemenea, autorul propune modul de determinare a pragului de semnificație pentru conturile de bilanț de la valoarea medie a acestora și nu de la valoarea soldului la sfârșitul perioadei de raportare. Calculul pragului de semnificație global este prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1. Calculul pragului de semnificație global

Nr. crt	Indicatori	Valoarea (lei)	Semnificația (%)	Nivelul pragului de semnificație (lei)
1	2	3	5	6
1.	Active imobilizate și circulante la valoarea medie	13 116 015	1,5	196 740
2.	Cifra de afaceri (cont 611, 612)	17 029 197	0,75	127 719
3.	Valoarea achizițiilor	17 176 340	0,75	128 823
Pragul de semnificație total			X	453 282
Pragul de semnificație total după rotunjire			X	453 000

Sursa: elaborat de autor în baza situațiilor financiare ale entității

„Laox Prim” SRL pe anul 2013

După cum rezultă din calculele prezentate, pragul de semnificație global pentru situațiile financiare ale entității „Laox Prim” SRL, întocmite la data de 31 decembrie 2013, constituie 453 000 lei.

Repartizarea pragului de semnificație global pe conturile de bilanț aferente ciclului de procurări-plăți și modul de determinare a pragului de semnificație specific acestuia sunt prezentate în tabelul 2.

Din informația prezentată în tabelul 2 se constată că orice eroare individuală sau cumulată cu mai multe erori care demonstrează o denaturare a soldurilor conturilor de furnizori cu o valoare mai mare de 9 830 lei, va fi considerată semnificativă și va determina, în cele din urmă, o modificare a opiniei auditorului.

Totalitatea informațiilor obținute la etapa de preplanificare și planificare, acumulate de către auditor, își găsesc finalitatea în strategia generală de audit și planul de audit. Ținând cont de rolul și avantajele divizării misiunii de audit pe cicluri de operațiuni, autorul a elaborat și a propus în teză modele ale strategiilor specifice și planului general de audit al ciclului de procurări-plăți.

Tabelul 2. Repartizarea pragului de semnificație global pe conturile de bilanț aferente ciclului de procurări-plăți

Nr. crt.	Indicatori	Valoarea la începutul perioadei de gestiune (lei)	Valoarea la sfârșitul perioadei de gestiune (lei)	Valoarea medie (lei)	Cota în valoarea medie a valutei bilanțului (%)	Nivelul pragului de semnificație (lei)
1	2	3	4	5	6	7
1.	Provizioane pe termen lung și curente (cont 426, 538)	174	174	174	0,001	Nesemnificativ
2.	Datorii comerciale (cont 421, 422, 521, 522, 544)	171 834	397 678	284 756	2,17	9 830*
3.	<i>Active totale</i>	<i>11 525 836</i>	<i>14 706 194</i>	<i>13 116 015</i>	<i>100</i>	<i>453 000</i>
4.	Total pragul de semnificație specific (rd. 1+rd. 2+rd. 3)	X	X	X	X	9 830

$$*9\ 830 = 453\ 000 * 2,17 / 100$$

Sursa: elaborat de autor în baza situațiilor financiare ale entității „Laox Prim” SRL pe anul 2013

Capitolul 2 „Abordări metodice și aplicative privind testele de control și de detaliu la nivelul ciclului de procurări-plăți” este dedicat problemelor și recomandărilor autorului de soluționare a acestora, legate de testarea controlului intern, evaluarea componentelor riscului de audit în scopul determinării dimensiunii eșantionului, aplicarea testelor de detaliu la nivelul ciclului de procurări-plăți prin ale sale două componente: intrări de bunuri, servicii și lucrări, și decontări cu furnizorii și antreprenorii.

Tranzacțiile aferente ciclului de procurări-plăți reprezintă obiectul potențial al cazurilor de fraudă sau eroare pe motivul complexității și multitudinii operațiunilor care fac parte din acest ciclu. Luând în considerare acest aspect, autorul recomandă construirea procesului de testare a controlului intern la nivelul ciclului de procurări-plăți pe următoarele etape principale:

1. *Identificarea și accentuarea factorilor* care pot influența opinia auditorului cu privire la evaluarea riscului de control intern la nivelul conturilor contabile și operațiunilor incluse în ciclul menționat. Acești factori se referă, în principal, la următoarele: complexitatea operațiunilor de procurări-plăți și a altor evenimente, care pot necesita atragerea experților; expunerea activelor către denaturări sau delapidări (spre exemplu, numerarul); înregistrarea operațiunilor de achiziții și/sau decontări neordinare sau complicate, în special la finalizarea exercițiului financiar.

2. *Evidențierea mecanismelor de control intern* din cadrul ciclului de procurări-plăți, care determină minimizarea riscului de control și care se referă la înregistrarea, contabilizarea și decontarea datoriilor comerciale.

3. *Evaluarea sistemului de control intern și a riscului legat de control*, care poate fi efectuată cu ajutorul sistemului desfășurat al componentelor riscului de

audit, fundamentat de autor în teză, și a metodelor practice de estimare a acestora cu cuantificarea ulterioară a mărimii eșantionului necesar pentru verificare.

În acest sens, autorul propune structurarea algoritmului de determinare a eșantionului pe următoarele etape:

1. *Determinarea riscului de audit*, luând ca bază raționamentul profesional și practicile internaționale în domeniu, potrivit căruia se recomandă stabilirea riscului de audit la un nivel nu mai mare de 5%.

2. *Calculul riscului de denaturare semnificativă neasociat fraudei*, luând în considerare următorii indicatori: riscul inerent neasociat fraudei și riscul de control neasociat fraudei. Fiecare dintre aceste două tipuri de riscuri poate fi evaluat cu ajutorul chestionarelor speciale, elaborate și recomandate de autor în teză, care vor conține o listă a factorilor ce descriu riscul inerent și riscul de control, precum și a stărilor posibile ale acestor factori, cu acordarea punctajului corespunzător fiecărei forme de manifestare (stări) a factorului și calculul punctajului mediu care cuantifică riscul corespunzător.

3. *Determinarea riscului general de fraudă*, care poate fi evaluat cu ajutorul metodei matriceale de evaluare a riscului de fraudă, propusă și fundamentată de autor în teză.

În susținerea afirmației că planificarea auditului ciclului de procurări-plăți trebuie efectuată în baza criteriilor de risc al fraudei, autorul propune șase criterii de risc, cu repartizarea acestora pe grade/nivele de intensitate, punctate conform valorii gradului de risc prin construirea unei matrice de evaluare a riscului de fraudă. Scara valorică este cuprinsă între 1 și 5, unde 1 reprezintă gradul minim și 5 – gradul maxim de risc. Intervalul de evaluare poate fi extins sau redus cu respectarea condiției ca nivelul maxim să fie egal cu un număr impar. La atribuirea valorilor se va ține cont de ponderea fiecărui nivel în cadrul criteriului de risc și de uniformitatea trecerii de la un nivel de risc la altul, astfel încât de la nivelul minim la nivelul maxim de risc să fie reflectat un registru complet și relevant al nivelelor de risc posibile. Un model de evaluare a punctajului și a ponderii criteriilor de risc este prezentat în tabelul 3.

Avantajul principal al metodei propuse de evaluare a riscului general de fraudă constă în mobilitatea perfectă a acesteia și posibilitatea adaptării tehnicii de aplicare prin suplینirea / excluderea criteriilor (factorilor) de risc, modificarea scării de evaluare a acestora și a ponderii atribuibile fiecărui criteriu selectat în funcție de circumstanțele concrete ale misiunii.

4. *Calculul riscului de detectare nedatorat eșantionării*, care reprezintă riscul că procedurile analitice nu vor conduce la depistarea de erori sau vor fi neconcordante în situațiile financiare. În funcție de decizia auditorului de a se baza sau nu pe procedurile analitice, poate fi utilizată scara de evaluare a acestui tip de risc, propusă în Normele minimale de audit ale CAFR.

Tabelul 3. Matricea de evaluare a criteriilor (factorilor) de risc al fraudei

Nr. crt.	Criteriu (factor) de risc	Pondere	Punctaj				
			1	2	3	4	5
1.	Perioada de activitate a entității	0,1	Mai mult de 20 de ani	15-20 de ani	10-15 ani	5-10 ani	Până la 5 ani
2.	Regularitatea auditării situațiilor financiare	0,3	Anual	1 perioadă de raportare în urmă	2 perioade de raportare în urmă	3 perioade de raportare în urmă	Mai mult de 3 perioade de raportare în urmă / nu au fost auditate vreodată
3.	Tipul raportului auditorului precedent	0,2	Opinie nemodificată	Opinie cu rezerve ne semnificative	Opinie cu rezerve privind imposibilitatea obținerii de probe suficiente și adecvate, însă efectele posibile denaturărilor nedetectate se estimează a fi semnificative dar nu omniprezente	Opinie cu rezerve privind denaturări semnificative depistate	Opinie contrară sau refuz de exprimare a opiniei
4.	Durata de la data efectuării ultimului control fiscal/control din partea altor organe de stat abilitate, având ca obiectiv verificarea autenticității și legalității tranzacțiilor financiare	0,2	Până la 6 luni	6-12 luni	1-2 ani	2-3 ani	Mai mult de 3 ani
5.	Caracterul încălcărilor anterioare, depistate în cadrul ultimului control fiscal/altor organe de stat	0,1	Au fost depistate încălcări minore, dar care nu constituie componentă de contravenție și sau infracțiune	Au fost depistate încălcări minore care constituie componentă de contravenție, fără cauzarea de daune persoanelor terțe	Au fost depistate încălcări care constituie componentă de contravenție și s-au cauzat prejudicii persoanelor terțe	Au fost depistate încălcări care constituie componentă de infracțiune și s-au cauzat prejudicii minore persoanelor terțe	Au fost depistate încălcări care constituie componentă de infracțiune și s-au cauzat prejudicii majore persoanelor terțe
6.	Riscul de pseudo-procurări	0,1	> 18%	12 – 18 %	8 – 12 %	3 – 8 %	< 8%
	TOTAL	1,00	X	X	X	X	X

Sursa: elaborat de autor

Odată fiind determinate riscurile descrise mai sus, dimensiunea eșantionului se calculează, ținând cont de mărimea populației, după următorul algoritm:

a) calculul benzii de risc. În acest scop, poate fi întocmită o foaie de lucru, cu calculul benzii de risc, după modelul propus în tabelul 4.

Tabelul 4. Calculul benzii de risc și al dimensiunii eșantionului pentru conturile de furnizori

Elemente ale situațiilor financiare (grupe de operațiuni, solduri)	Riscul inerent neasociat fraudei (RINF)	Riscul de control neasociat fraudei (RCNF)	Riscul general de fraudă (RF)	Riscul de detectare nedatorat eșantionării (RDNE)	Calculul benzii de risc RINF x RCNF x RF x RDNE	Dimensiunea eșantionului
Conturi de furnizori	0,62	0,61	0,6	0,56	0,13	18

Sursa: elaborat de autor în baza datelor entității „Magistrala” SA

b) determinarea mărimii eșantionului corespunzător benzii de risc calculate. Aceasta rezultă din ecuația riscului și se regăsește în tabelele de risc elaborate pe bază de modele statistice, acceptate și publicate de către CAFR în Normele minimale de audit, și diferă în funcție de mărirea populației.

Prin urmare, auditorul va extrage pentru testare 18 conturi de furnizori, care vor fi supuse verificării prin procedurile de audit de detaliu.

Una dintre metodele cele mai eficiente de selectare a elementelor care urmează a fi supuse controlului în procesul exercitării procedurilor de audit atât la nivelul auditului ciclului de procurări-plăți, cât și în cadrul auditului întregului set de situații financiare, este eșantionarea. Autorul propune și analizează etapele de parcurgere a eșantionării în contextul auditului ciclului de procurări-plăți, inclusiv prin evidențierea factorilor care determină dimensiunea eșantionului și a caracterului influenței acestora. Astfel, în teză se recomandă efectuarea operațiilor de determinare a eșantionului în următoarea succesiune:

1. *Planificarea sondajului (eșantionării)* care prevede: stabilirea obiectivelor testului de audit; analiza aplicabilității sondajului de audit; definirea caracteristicilor (atributelor) și a criteriilor de abatere; definirea populației, care poate reprezenta elementele unui sold, elementele unor grupe de tranzacții, activitățile de control etc.; identificarea unității de eșantionare; evaluarea ponderii tolerabile a abaterilor și a riscului acceptat de încredere maximă față de controlul intern (de estimare a riscului de control la un nivel prea scăzut); estimarea erorii la nivelul populației; cuantificarea dimensiunii inițiale a eșantionului.

2. *Selectarea eșantionului și efectuarea procedurilor de audit*, care presupune extragerea eșantionului prin utilizarea uneia dintre metodele de selecție (selectarea întâmplătoare, sistematică, aleatorie, selectarea în bloc, „eșantionarea prin valoare” ș.a.) și efectuarea procedurilor de audit asupra eșantionului selectat.

3. *Evaluarea rezultatelor*, care cuprinde: analiza abaterilor; excluderea denaturărilor care reprezintă anomalii; extrapolarea (generalizarea) erorilor de la eșantion la populație; determinarea caracterului acceptabil al eșantionului.

Auditarea operațiilor de achiziție a bunurilor și serviciilor impune un grad sporit de atenție asupra legalității acestor tranzacții din punctul de vedere al corespunderii indicatorilor calitativi, cantitativi și valorici efectivi, înregistrați în documentele de procurare, cu cei prevăzuți în contractele respective. În teză

autorul sintetizează și propune unele situații de abatere de la prevederile contractuale, cu conturarea efectelor posibile asupra posturilor bilanțului și situației de profit și pierdere, în cazul în care aceste abateri nu sunt justificate și generează evidente dubii în ceea ce privește veridicitatea tranzacției.

Literatura de specialitate conține diverse abordări cu privire la formele decontărilor comerciale. Autorul propune o clasificare proprie a acestora pe grupe și modalități de decontare, după criteriile prezentate în Figura 2.

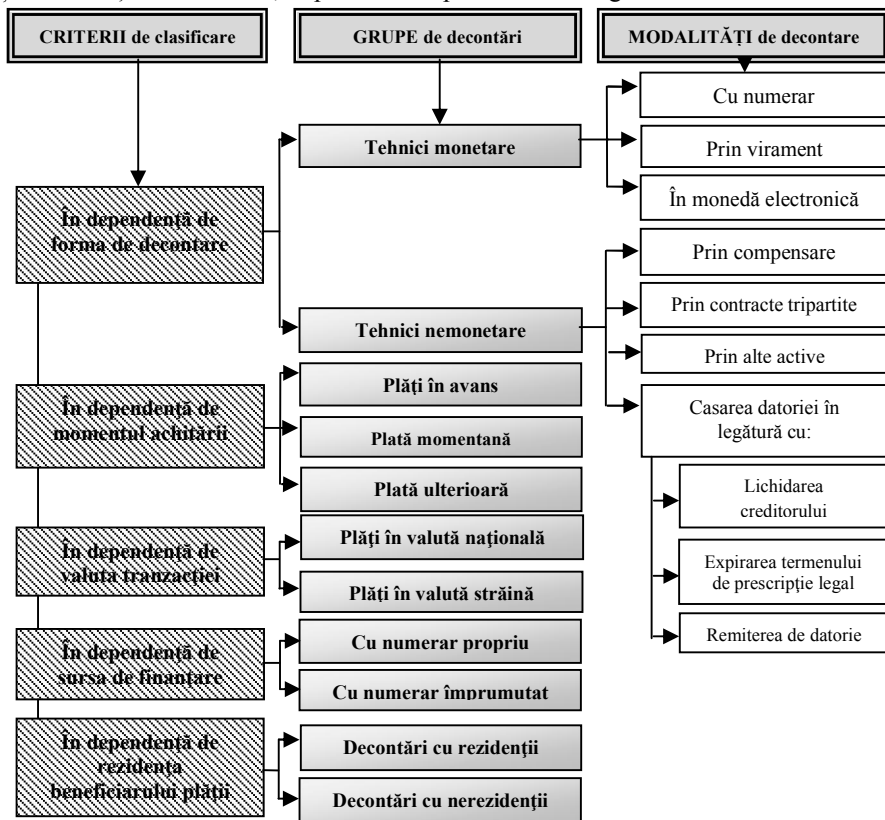


Fig. 2. Clasificarea decontărilor comerciale

Sursa: elaborat de autor

Suntem de părerea că planificarea și executarea testelor de detaliu în procesul auditului decontării datoriilor comerciale trebuie realizate în baza a două dimensiuni: aspectul legat de eficiența controlului intern aferent achitării datoriilor comerciale; și respectarea de către entitate a normelor legale care reglementează decontările cu furnizorii. Acest aspect trebuie abordat în două

traectorii paralele: legalitatea formelor și cuantumului decontărilor cu furnizorii și aspectele fiscale privind impozitele, taxele și alte prelevări obligatorii aferente plăților în contul livrărilor de mărfuri, servicii și lucrări.

Capitolul 3 „Proceduri analitice și de finalizare ale auditului ciclului de procurări-plăți” tratează probleme aferente procedurilor aplicate la etapa finală a auditului, cum ar fi: identificarea și evaluarea de către auditor a impactului posibil al evenimentelor ulterioare, responsabilitățile auditorului privind testarea veridicității tranzacțiilor cu părțile afiliate și a tranzacțiilor bazate pe prețuri de transfer, precum și valorificarea probelor de audit prin formularea opiniei și emiterea raportului la finele misiunii. De asemenea, sunt formulate propuneri privind posibilitatea aplicării procedurilor analitice în procesul exercitării misiunii de audit

Utilizarea procedurilor analitice poate contribui la reducerea volumului testelor de audit detaliate în cazul în care rezultatele aplicării testelor analitice sunt favorabile.

În teză sunt propuse teste analitice spre utilizare la diverse etape de exercitare a auditului, corelând rezultatele utilizării acestor proceduri cu testele de detaliu recomandabile.

Printre testele analitice, recomandate de autor pentru etapa de planificare a auditului ciclului de procurări-plăți, menționăm următoarele:

- Compararea datelor privind conturile de furnizori ale perioadei auditate cu datele anului precedent/de plan în vederea depistării fluctuațiilor neobișnuite. Această procedură are două versiuni:

- 1) compararea sumei decontărilor cu furnizorii per total sau pe categorii de furnizori din perioada raportată cu suma decontărilor cu furnizorii din perioada precedentă/situația planificată și

- 2) compararea sumei procurărilor de la furnizori per total sau pe categorii de furnizori din perioada raportată cu suma procurărilor de la furnizori din perioada precedentă/situația planificată.

- Analiza ritmului de creștere a datoriilor comerciale, care se bazează pe analiza modificării procentuale a mărimii obligațiilor față de furnizori.

- Analiza modificării ponderii datoriilor comerciale în valoarea totală a datoriilor (analiza structurii datoriilor totale) în dinamică sau față de plan.

- Analiza tipurilor de procurări și a modalităților de decontări comerciale. Exercițarea testului a fost efectuată de autor cu ajutorul tabelului 5.

Aplicabilitatea practică a testelor analitice enumerate este demonstrată prin calcule detaliate în teză.

Tabelul 5. Analiza tipurilor de procurări și de decontări comerciale

Nr. crt.	Indicatori	Anul 2012		Anul 2013		Abaterea (+/-)	
		Suma (lei)	Ponderea (%)	Suma (lei)	Ponderea (%)	lei	p.p.
1	Procurări	12 013 216	100,00	17 191 932	100,00	+5 178 716	X
1.1	Materii prime	9 707 040	80,80	12 901 884	75,05	+3 194 844	-5,76
1.2	Alte stocuri	512 460	4,27	643 428	3,74	+130 968	-0,52
1.3	Imobilizări necorporale	3 084	0,03	12 493	0,07	+9 409	+0,05
1.4	Imobilizări corporale	250 182	2,08	1 746 146	10,16	+1 495 964	+8,07
1.5	Servicii de transport-achiziționare	504 628	4,20	730 234	4,25	+225 606	+0,05
1.6	Servicii de locațiune	813 912	6,78	871 079	5,07	+57 167	-1,71
1.7	Alte servicii	221 910	1,85	286 668	1,67	+64 758	-0,18
2	Decontări	14 970 098	100,00	20 340 511	100,00	+5 370 413	X
2.1	Prin virament	14 767 815	98,65	19 895 143	97,81	+5 127 328	-0,84
2.2	Prin intermediul titularilor de avans	37 273	0,25	69 523	0,34	+32 250	+0,09
2.3	Prin decontare reciprocă	163 660	1,09	363 282	1,79	+199 622	+0,69
2.4	Decontare la venituri	1 350	0,01	12 563	0,06	+11 213	+0,05

Sursa: elaborat de autor în baza cărții mari a companiei „Laox Prim” SRL

Din datele prezentate în tabelul 5 rezultă că, atât în perioada auditată (anul 2013), cât și în perioada precedentă acesteia, predomină procurările de materii prime. De asemenea, în anul 2013 s-a majorat semnificativ volumul procurărilor de imobilizări corporale (cu 1 495 964 lei sau cu 597,95%), fapt ce va determina auditorul să aplice teste detaliate în vederea confirmării veridicității și legalității tranzacțiilor cu acest tip de active. Majorarea costului serviciilor de transport-achiziționare este legată de creșterea volumului achizițiilor de materii prime. În partea ce ține de aprecierea tipurilor de decontări practicate de către subiectul auditat, putem constata că, atât în perioada auditată, cât și în perioada precedentă, prevalează achitățile prin virament (98,65% în anul 2012 și 97,81% în 2013). În baza rezultatelor analizei, auditorul trebuie să aplice teste de detaliu specifice elementelor contabile semnificative. Modul de aplicare a testelor nominalizate este examinat detaliat în teză.

De asemenea, autorul recomandă și analizează următoarele grupe principale de proceduri analitice, aplicabile la etapa exercitării misiunii, care convențional pot fi divizate în două grupe:

1. Compararea datelor clientului privind conturile de furnizori din perioada raportată cu datele analogice din perioada precedentă sau de plan, care include următoarele teste analitice:

- Compararea datelor analitice privind conturile de datorii pe grupe de furnizori ale perioadei auditate cu datele perioadelor precedente/de plan, cu aplicarea tehnicilor analizei ABC, în vederea depistării fluctuațiilor neobișnuite.

• Compararea totalului cheltuielilor din exercițiul în curs cu cel din exercițiile precedente.

2. Teste analitice care nu se bazează pe calcularea unor indicatori, ci pe aplicarea raționamentului profesional al auditorului, printre care menționăm:

• Parcurgerea, care presupune examinarea mai puțin detaliată a unui document sau registru și permite evidențierea unor tranzacții neobișnuite sau de proporții exagerate într-o listă predefinită.

• Analiza corespunderii volumului fizic al bunurilor procurate încăperilor în care acestea pot fi depozitate.

• Analiza proporției între achitățile monetare și nemonetare cu furnizorii.

• Analiza priorității achităților cu furnizorii.

La etapa finalizării auditului ciclului de procurări-plăți, pentru revizuirea generală a situațiilor financiare, autorul recomandă un sistem de indicatori care va permite evaluarea situației patrimoniale și a capacității de plată a entității sub influența variațiilor în conturile de datorii comerciale. Ilustrarea practică a aplicării sistemului de indicatori propus este prezentată în tabelul 6.

Tabelul 6. Analiza poziției financiare a entității

Nr. crt.	Indicatori	Nivelul optim general recomandat	Anul 2012	Anul 2013	Abateră (+/-)
1.	Coeficientul corelației între sursele împrumutate și proprii	≤ 1	1,04	1,12	+0,08
2.	Coeficientul de rotație a datoriilor comerciale	-	5,48	5,91	+0,53
3.	Ponderea datoriilor comerciale cu termenul expirat în profilul totalului datoriilor comerciale (%)	-	32,03	95,89	+63,86
4.	Rata lichidității absolute	0,20 – 0,25	0,2155	0,0061	-0,2094
5.	Rata lichidității intermediare (testul acid)	0,70 – 0,8, >1	0,8172	1,0449	+0,2277
6.	Rata lichidității totale (de acoperire a bilanțului)	2,00 – 2,50	1,9069	1,4338	-0,4731
7.	Coeficientul de asigurare a activelor circulante cu surse proprii	$> 0,5$	0,48	0,3	-0,18
8.	Rata de acoperire a datoriilor curente cu flux de numerar	-	0,0179	0,4031	+0,3852
9.	Rata de acoperire a datoriilor totale cu flux de numerar	-	0,0060	0,1743	+0,1683

Sursa: elaborat de autor în baza datelor situațiilor financiare și bilanțelor de verificare lunare ale entității „Magistrală” SA

Datele, prezentate în tabelul 6, demonstrează prezența unor dificultăți ale echilibrului financiar, cauzate de evaluarea și prezentarea datoriilor entității analizate. Această apreciere se bazează pe următoarele aspecte: majorarea bruscă a ponderii datoriilor comerciale cu termenul expirat (cu 63,86 puncte procentuale); diminuarea lichidității absolute cu 0,2094 puncte, ca rezultat aceasta situându-se net inferior minimului acceptabil; nerespectarea normativului coeficientului corelației între sursele împrumutate și proprii și majorarea nivelului

acestui în anul 2013 comparativ cu anul 2012 cu 0,08 puncte; necorespunderea ratei de finanțare a activelor circulante normativului recomandat în ambele perioade analizate, precum și diminuarea bruscă a nivelului acestui indicator cu 0,18 puncte.

Totodată, pozitiv se apreciază majorarea ratei de acoperire a datoriilor curente și a ratei de acoperire a datoriilor totale cu 0,3852 puncte și 0,1683 puncte corespunzător, deși în ambele perioade analizate acești indicatori constată un nivel subunitar, precum și accelerarea vitezei de rotație a datoriilor comerciale.

Ca răspuns la riscurile identificate, auditorul va comunica conducerii entității rezultatele analizei indicatorilor în vederea atenționării asupra eventualelor dificultăți financiare, legate de structura finanțării și posibilitatea de rambursare a datoriilor, care pot apărea pe viitor în condițiile accentuării dinamicii negative a indicatorilor descriși.

Misiunea auditorului, în contextul confirmării veridicității datelor prezentate în situațiile financiare, nu se limitează doar la o perioadă de gestiune, ci presupune o perioadă semnificativă de monitorizare a manifestării informațiilor cuprinse în acestea, inclusiv respectarea principiului continuității activității, prin prisma evenimentelor ulterioare datei bilanțului. În teză autorul analizează diverse abordări cu privire la evenimentele ulterioare și concretizează perioada de timp în care auditorul trebuie să monitorizeze asemenea evenimentele, precum și responsabilitățile privind efectul potențial al acestora.

Evenimentele ulterioare pot genera provizioane, care se reflectă în bilanț, sau datorii contingente, care se descriu în notele la situațiile financiare.

Printre cele mai frecvente proceduri de bază folosite pentru descoperirea datoriilor contingente, autorul recomandă: chestionarea managementului (orală și scrisă) privind posibilitatea existenței unor datorii contingente neînregistrate; examinarea actelor de control fiscal și/sau a deciziilor emise pe marginea acestora în cadrul anchetării unor eventuale litigii privind impozitele și taxele; examinarea proceselor-verbale ale ședințelor consiliului de administrație și ale adunărilor acționarilor (fondatorilor), fiind căutate mențiuni privind procesele în curs sau alte evenimente condiționate; analiza cheltuielilor de asistență juridică aferente perioadei auditate și examinarea documentelor, notelor, informațiilor remise de consilierii juridici. Menționăm că ISA nu cer auditorului să descopere elementele contingente, fără a beneficia de informații din partea conducerii.

În teză sunt propuse tehnici și proceduri concrete care servesc la identificarea relațiilor cu părțile afiliate ale subiectului auditat, precum și generalizează și contrapune criteriile de clasificare a acestora, conținute în actele normative contabile și de audit.

Totodată, luând în considerație faptul că tranzacțiile cu părțile afiliate pot fi afectate de prețurile de transfer, în teză sunt analizate posibilitățile de perfecționare a legislației în vigoare în domeniul acestor prețuri și a recomandat

acțiunile concrete ale auditorului pentru depășirea riscului ca informațiile financiare confirmate să fie afectate de relațiile de afiliere.

Probele obținute în procesul exercitării misiunii de audit al ciclului de procurări-plăți, ca rezultat al aplicării testelor controalelor, testelor de detaliu și procedurilor analitice, servesc la formularea concluziei auditorului privind veridicitatea informațiilor conținute în situațiile financiare și emiterea raportului de audit. În acest context, autorul propune o grupare proprie a tipurilor de rapoarte în funcție de caracterul misiunii de audit în care sunt verificate tranzacțiile de procurări-plăți, cu indicarea nivelului de asigurare cerut și a caracterului probelor necesare.

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Cercetările efectuate în domeniul auditului ciclului de procurări-plăți au permis formularea următoarelor *concluzii*:

1. În literatura științifică de specialitate se conțin trei abordări principale privind exercitarea unui audit: pe segmente de activități, cicluri de operațiuni și solduri ale elementelor contabile. Considerăm că abordarea auditului pe cicluri de operațiuni este mai argumentată, deoarece aceasta, fiind bazată pe operațiuni aferente rulajelor și soldurilor diferitor conturi între care există interconexiune economică, asigură un nivel sporit al calității serviciilor de audit cu efort rezonabil prin evitarea verificării repetate a unora și aceluiași informații.

2. Sursele bibliografice științifice conțin o multitudine de definiții ale noțiunii de audit, care sunt diferite, neomogene după conținut și aria de cuprindere. Criteriile de clasificare a surselor informaționale ale auditului ciclului de procurări-plăți și a formelor de decontări cu furnizorii nu corespund în deplină măsură cerințelor actuale. Autorul a aprofundat și a dezvoltat noțiunea de audit, a delimitat aria de cuprindere a auditului ciclului de procurări-plăți în calitate de sferă de exercitare a misiunii prin conjugarea noțiunilor de audit și de ciclu de procurări-plăți. De asemenea, au fost recomandate criterii noi de clasificare a bazei informaționale a auditului după sursa de obținere, forma de manifestare și gradul de siguranță, iar a decontărilor între persoane – după forma acestora, momentul achitării, valuta tranzacției, sursa de finanțare și rezidența beneficiarului plății.

3. Auditul ciclului de procurări-plăți reprezintă un proces complex și integru, care cuprinde următoarele etape principale de realizare: planificarea, exercitarea și finalizarea. Nomenclatorul, structura și modul de aplicare a documentelor de lucru ale auditorului nu sunt suficient reglementate sub aspect normativ. Ca urmare, în practica companiilor de audit autohtone se aplică diferite forme de documente de lucru, care nu asigură un nivel rezonabil al calității serviciilor de audit. Autorul a elaborat formulare ale documentelor de lucru

pentru diferite etape ale auditului ciclului de procurări-plăți, care au fost implementate în unele companii de audit autohtone.

4. Procesul de luare a deciziilor în condiții de incertitudine este corelat cu evaluarea riscului de audit. În acest context, autorul a recomandat un sistem desfășurat al componentelor riscului de audit, punând accentul pe componentele riscului de fraudă și a riscului de eșantionare, precum și a formulat recomandări de evaluare a fiecăreia dintre ele în vederea minimizării riscului exprimării unei opinii de audit neadecvate.

5. Pragul de semnificație constituie un element esențial în procesul decizional al auditului financiar, atât la nivel de situații financiare per ansamblu, cât și la nivel de conturi și/sau grupuri de tranzacții. În literatura de specialitate lipsesc investigații complexe cu privire la modalitățile de stabilire a acestui indicator, ceea ce creează multiple probleme privind exercitarea și evaluarea rezultatelor auditului în practica companiilor autohtone. Autorul a elaborat modul de calcul al pragului de semnificație general, pornind de la necesitățile ciclului de procurări-plăți, precum și al pragului de semnificație specific pentru conturile de bilanț aferente acestui ciclu de operațiuni.

6. Modalitățile de aplicare a procedurilor analitice în contextul auditului financiar nu sunt investigate suficient în literatura de specialitate. Autorul a propus teste analitice spre utilizare la diverse etape de exercitare a auditului și a demonstrat aplicabilitatea practică a acestora prin calcule, corelând rezultatele utilizării procedurilor analitice cu testele de detaliu recomandabile.

7. Complexitatea procesului de finalizare a lucrărilor de audit generează probleme legate de: urmărirea evenimentelor ulterioare, identificarea tranzacțiilor cu părțile afiliate și valorificarea rezultatelor auditului. Autorul delimitează perioada de timp în care auditorul trebuie să monitorizeze evenimentele ulterioare, precum și responsabilitățile privind aceste evenimente, analizează posibilitățile de perfecționare a legislației în vigoare în domeniul prețurilor de transfer, recomandând acțiuni concrete din partea auditorului pentru depășirea riscului ca informațiile financiare confirmate să fie afectate de relațiile de afiliere, precum și abordează direcțiile principale de valorificare a rezultatelor auditului.

Problema științifică importantă soluționată constă în modernizarea tehnicilor de audit al ciclului de procurări-plăți la toate etapele de exercitare a acestuia, perfecționarea testării controlului intern privind operațiunile cu furnizorii, elaborarea tehnicilor concrete de aplicare a procedurilor analitice, recomandarea modalităților de finalizare și de valorificare a auditului. Soluționarea acestei probleme în cercetare a demonstrat avantajele recomandărilor formulate în teză și influența benefică a acestora asupra calității serviciilor de audit.

Cercetările efectuate permit formularea următoarelor **recomandări** referitoare la perfecționarea auditului ciclului de procurări-plăți:

1. Auditul ciclului de procurări-plăți trebuie definit ca **un proces de examinare profesională și independentă de către o persoană autorizată, prin raportarea la criteriile stabilite a informațiilor privind totalitatea operațiunilor și soldurilor care se încadrează în ciclul procurării de bunuri, servicii și lucrări și al decontărilor cu furnizorii, în vederea exprimării unei opinii motivate asupra prezentării fidele a informațiilor aferente în situațiile financiare.**

2. În scopul facilității auditului ciclului de procurări-plăți, autorul propune criterii noi de clasificare a surselor informaționale ale auditului ciclului de procurări-plăți după următoarele criterii principale: sursa de obținere, forma de manifestare și gradul de siguranță. Decontările comerciale trebuie divizate după forma acestora, momentul achitării, valuta tranzacției, sursa de finanțare și rezidența beneficiarului plății.

3. Pentru perfecționarea testării sistemelor contabil și de control intern, autorul propune clasificarea componentelor controlului intern în corelație cu obiectivele de audit aferente acestuia și construirea procesului de testare a controlului intern la nivelul ciclului de procurări-plăți pe următoarele etape de realizare:

- identificarea și accentuarea factorilor care pot influența opinia auditorului cu privire la evaluarea riscului de control intern;
- evidențierea mecanismelor de control intern din cadrul ciclului de procurări-plăți, care ar determina minimizarea riscului de control;
- evaluarea sistemului de control intern și a riscului de control.

4. În scopul soluționării problemei de evaluare a riscului de audit, autorul recomandă:

- aplicarea analizei SWOT la etapa cunoașterii business-ului clientului în vederea identificării factorilor actuali existenți, care caracterizează mecanismele de control intern ale subiectului auditat, și a factorilor potențiali, care, în ansamblul lor, sunt generatori de riscuri specifice sferei de activitate a entității;
- calculul riscului de audit prin sistemul desfășurat al componentelor acestuia, cu determinarea ulterioară a mărimii eşantionului necesar pentru verificare;
- utilizarea metodei matriceale de evaluare a riscului general de fraudă, bazată pe diagnosticarea numerică a criteriilor de risc.

5. Pornind de la necesitatea de includere în baza de calcul a pragului de semnificație la nivelul ciclului de procurări-plăți a indicatorilor caracteristici acestuia, autorul recomandă utilizarea indicatorului „valoarea achizițiilor”, care reprezintă suma algebrică a valorii activelor imobilizate, cu excepția investițiilor financiare, a stocurilor procurate de la furnizori în timpul perioadei auditate și a serviciilor achiziționate de la terțe persoane, înregistrate la conturile de cheltuieli și costuri (curente și/sau anticipate). În scopul concordării indicatorilor bilanțului,

care poartă un caracter static, cu caracterul cumulativ al indicatorilor din situația de profit și pierdere, utilizați în calculul pragului de semnificație, autorul fundamentează metoda de calcul a acestuia pentru conturile de bilanț de la valoarea medie, și nu de la valoarea soldului la sfârșitul perioadei de gestiune.

6. Pentru modernizarea tehnicilor de exercitare a auditului, sunt necesare următoarele măsuri:

- planificarea și efectuarea testelor de detaliu în procesul auditului achitării datoriilor comerciale în funcție de aspectul legat de eficiența controlului intern aferent achitării datoriilor comerciale și măsura în care entitatea respectă normele legale, care reglementează decontările cu furnizorii;

- clasificarea și identificarea abaterilor de la prevederile contractuale, care, nefiind justificate și generând evidente dubii în ceea ce privește veridicitatea tranzacției, pot să influențeze negativ posturile bilanțului și ale situației de profit și pierdere.

7. În scopul desfășurării calitative și eficiente a misiunii de audit al ciclului de procurări-plăți, autorul recomandă:

- gruparea testelor analitice pe etape de realizare a auditului;

- un sistem de indicatori financiari calculați direct sau indirect, luând ca bază mărimea datoriilor comerciale, care vor permite evaluarea performanței financiare și aprecierea respectării principiului continuității activității, cum ar fi: coeficientul de rotație a datoriilor comerciale, coeficientul de structură a datoriilor comerciale după termenul de achitare a acestora, ratele lichidității absolute, intermediare și totale, ratele de acoperire a datoriilor curente și totale etc.;

- modalitățile de calculare a indicatorilor și de evaluare a rezultatelor procedurilor analitice aplicate.

8. În vederea perfecționării procedurilor de finalizare și valorificare a auditului ciclului de procurări-plăți autorul propune:

- armonizarea legislației autohtone cu normele internaționale speciale privind aspectele formării și folosirii prețurilor de transfer;

- aplicarea procedurilor de bază, necesare pentru identificarea evenimentelor ulterioare și datoriilor contingente, cu indicarea responsabilităților privind asemenea evenimente;

- gruparea rapoartelor la finele misiunii, în cadrul căreia se auditează operațiunile ce fac parte din ciclul de procurări-plăți, indicând gradul de asigurare, oferit de fiecare tip de raport, și caracterul probelor necesare.

Rezultatele prezentei cercetări constituie un aport la dezvoltarea teoriei și practicii auditului ciclului de procurări-plăți prin aprofundarea și perfecționarea metodelor și practicilor existente în domeniu. Aceste rezultate oferă posibilitatea modernizării procedurilor de planificare, de exercitare și de finalizare a auditului ciclului de procurări-plăți, în vederea formulării unei opinii adecvate cu privire la veridicitatea informațiilor financiare.

LISTA LUCRĂRILOR PUBLICATE LA TEMA TEZEI

Articole în reviste din străinătate recunoscute

1. Slobodeanu S., Munteanu N. Considerations on applying the analysis matrix methods of the risks within the audit of the procurement-payment cycle. În: Ecoforum. Suceava, 2014, Vol. 3, nr. 2, p. 93-98, 0,53 c.a.

Articole în reviste din Registrul Național al revistelor de profil

2. Slobodeanu S. Considerații privind auditul datoriei contingente și provizioanelor. În: Studia Universitatis, Seria: științe exacte și economice. Chișinău: USM, 2013, nr. 7 (67), p. 79-85, 0,73 c.a.

3. Slobodeanu S., Munteanu N. Abordări conceptuale privind auditul ciclului de procurări-plăți. În: Analele Academiei de Studii Economice a Moldovei. Ediția a XII-a, nr. 1/2014, Chișinău, 2014, p. 227-234, 0,79 c.a.

4. Slobodeanu S. Considerații privind documentarea lucrărilor de audit al ciclului de procurări-plăți. În: Intellectus. Chișinău: AGEPI, 2014, nr. 2, p. 118-122, 0,46 c.a.

Materiale/teze la forurile științifice

5. Slobodeanu S. Probleme ale testării controlului intern prin prisma auditului ciclului de procurări-plăți. În: Simpozionul Internațional al Tinerilor Cercetători din 28-29 aprilie 2012. Chișinău: ASEM, 2012, ed. X, p. 40-43, 0,24 c.a.

6. Slobodeanu S. Aspecte privind eșantionarea unității monetare în cadrul auditului ciclului de procurări-plăți. În: Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări. Conferința științifică internațională din 5 aprilie 2013. Chișinău: ASEM, 2013, p. 198-202, 0,33 c.a.

7. Slobodeanu S. Aspecte problematice legate de identificarea tranzacțiilor cu părțile afiliate în contextul auditului ciclului de procurări-plăți. În: Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile. Conferința Științifică Internațională din 4 aprilie 2014. Chișinău: ASEM, 2014, p. 292-297, 0,5 c.a.

8. Nderița A., Slobodeanu S. Aspecte normative privind decontările cu furnizorii prin prisma auditului situațiilor financiare. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii. Conferința Științifică Internațională din 26-27 septembrie 2014. Culegere de articole științifice. Chișinău: ASEM, 2014, vol. III, p. 202-212, 0,74 c.a.

9. Slobodeanu S. Considerații privind aplicarea procedurilor analitice în cadrul auditului ciclului de procurări-plăți. În: Simpozionul Științific al Tinerilor Cercetători, din 25-26 aprilie 2013. Chișinău: ASEM, 2013, ed. XI, vol. I. p. 139-145, 0,56 c.a.

Lucrări științifice cu caracter informativ

10. Захарченко И., Слободяну С. Расчеты наличными – законодательные ограничения. În: Contabilitate și audit, 2013, nr. 6 (214), p. 14-21, 0,48 c.a.

ADNOTARE

la teza pentru obținerea gradului de doctor în științe economice

„Probleme ale auditului ciclului de procurări-plăți”

SLOBODEANU Svetlana, Chișinău, 2015

Specialitatea: 522.02 – Contabilitate; audit; analiză economică

Structura tezei: adnotare, introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie (155 de titluri), 143 pagini text de bază, 7 figuri, 22 tabele și 34 anexe. Rezultatele obținute sunt publicate în 10 lucrări științifice.

Cuvinte-cheie: audit, ciclul de procurări-plăți, furnizori, situații financiare, semnificație, risc de audit, proceduri analitice, părți afiliate, datorii contingente, prețuri de transfer, eșantionare.

Domeniu de studiu: audit.

Scopul și obiectivele lucrării constau în examinarea complexă a aspectelor teoretice și aplicative ale auditului ciclului de procurări-plăți și în fundamentarea direcțiilor de modernizare a metodologiei acestuia în conformitate cu cerințele internaționale.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute se reflectă prin aprofundarea și dezvoltarea teoretică a noțiunii de audit în general și a conceptului de audit al ciclului de procurări-plăți în particular; fundamentarea unor noi criterii de clasificare a surselor informaționale ale auditului și a formelor de decontări între entități; elaborarea unui model de cuantificare a riscurilor specifice unei misiuni de audit prin dezvoltarea sistemului de interdependențe între diferite componente ale riscului de audit și volumul eșantionului necesar; raționalizarea procedurilor de testare a controlului intern prin prisma auditului ciclului de procurări-plăți; elaborarea unor formulare noi de documente de lucru și înaintarea propunerilor de utilizare a acestora la toate etapele de exercitare a auditului; fundamentarea unor modalități noi de aplicare a procedurilor analitice în auditul ciclului de procurări-plăți.

Problema științifică importantă soluționată constă în modernizarea tehnicilor de audit al ciclului de procurări-plăți la toate etapele de exercitare a acestuia, perfecționarea testării controlului intern privind operațiunile cu furnizorii, elaborarea tehnicilor concrete de aplicare a procedurilor analitice, recomandarea modalităților de finalizare și de valorificare a auditului. Soluționarea acestei probleme în cercetare a demonstrat avantajele recomandărilor formulate în teză și influența benefică a acestora asupra calității serviciilor de audit.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă a tezei rezidă în impactul recomandărilor teoretice și practice aferente perfecționării auditului ciclului de procurări-plăți, care vor contribui la optimizarea tehnicilor de exercitare a misiunii de audit.

Implementarea rezultatelor științifice: unele recomandări elaborate în teză sunt implementate de către unele companii de audit autohtone și pot fi utilizate în procesul didactic al instituțiilor de învățământ și de instruire profesională cu profil economic.

ANNOTATION

to thesis for obtaining Doctor's degree in economic sciences
„Problems of the audit of the procurement-payment cycle”
SLOBODEANU Svetlana, Chisinau, 2015
Specialization: 522.02 – Accounting; audit; economic analysis

Structure of the thesis: annotation, introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography (155 titles), exposed on 143 pages of basic text, 7 figures, 22 tables and 34 annexes. The results of the research have been published in 10 scientific papers.

Key-words: audit, procurement-payment cycle, significance, audit risk, analytical procedures, related parties, contingent liabilities, transfer pricing, sampling.

Investigation field: audit.

The goal and the objectives of the work consist in the complex examination of the theoretical and applicative aspects of the audit, of the procurement-payment cycle and in the foundation of modernization directions of its methodology according to the international requirements.

The scientific novelty and the originality of obtained results are reflected by theoretical deepening and development of audit notion in general and of the concept of the audit of the procurement-payment cycle in particular; foundation of some new criteria of classification of informational sources of audit and of the forms of computing between the entities; elaboration of a new model of quantification of specific risks of an audit mission by developing the interdependence between different components of audit risks and the volume of necessary model; rationalization of the internal control tests by means of the audit of the procurement-payment cycle; elaboration of some new forms of work documents and presenting the proposals of using of these ones at all the levels of audit exercising; foundation of some new modalities of applying the analytical procedures in the audit of the procurement-payment cycle.

The important solved scientific problem consists in modernization of the audit techniques of the procurement-payment cycle at all the levels of exercising of this one, improving the internal control tests regarding the operations with providers, elaboration of the concrete techniques of applying the analytical procedures, recommendation of the modalities of audit finalization and valuation of results. Solving this problem in research has proved the advantages of the recommendations formulated in the thesis and the benefic influence of these ones over the quality of the audit services.

The theoretical signification and the applicative value of the thesis consist in the impact of theoretical and practical recommendations afferent to audit perfection of procurement-payment cycle that will contribute to optimization of the techniques of performing the audit mission.

Implementation of scientific results: some recommendations elaborated in the thesis are implemented by some audit companies from our country and can be used in the didactical process of the educational institutions and the institutions of professional education with the economic field.

АННОТАЦИЯ

к диссертации на соискание степени кандидата экономических наук

«Проблемы аудита цикла покупок-выплат»

СЛОБОДЯНУ Светлана, Кишинэу, 2015

Специальность: 522.02 – Бухгалтерский учет; аудит; экономический анализ

Структура работы: аннотация, три главы, выводы и рекомендации, библиография (155 элементов), 143 страницы основного текста, 7 рисунков, 22 таблицы и 34 приложения. Результаты исследования изложены в 10 научных работах.

Ключевые слова: аудит, цикл покупок-выплат, поставщики, финансовая отчетность, значимость, аудиторский риск, аналитические процедуры, связанные стороны, условные обязательства, трансфертное ценообразование, выборка.

Область изучения: аудит.

Цель и задачи диссертации состоят в комплексном изучении теоретических и практических аспектов цикла покупок-выплат и обосновании направлений модернизации методологии последнего в соответствии с международными требованиями.

Научная новизна и оригинальность полученных результатов отражаются в углублении и теоретическом развитии понятия аудита в общем и определения аудита цикла покупок-выплат в частности; обосновании новых критериев классификации информационных источников аудита и форм расчетов между предприятиями; разработке модели измерения рисков, характерных для аудиторского задания путем раскрытия системы взаимосвязей между разными компонентами аудиторского риска и объемом выборки; рационализации процедур тестирования внутреннего контроля на уровне цикла покупок-выплат; разработке новых формуляров рабочих документов и предложений по их использованию на всех стадиях выполнения аудита; обосновании новых способов применения аудиторских процедур в рамках аудита цикла покупок-выплат.

Основная научная проблема, решенная в исследуемой области, заключается в модернизации техники аудита цикла покупок-выплат на всех этапах его выполнения, улучшении процесса тестирования внутреннего контроля относительно операций с поставщиками, разработке конкретных способов применения аналитических процедур, внесении предложений, связанных с процессом завершения и применения результатов аудита. Решение данной проблемы в рамках исследования доказало преимущества рекомендаций, изложенных в работе, и их благоприятное влияние на качество аудиторских услуг.

Теоретическое значение и практическая ценность работы состоят в воздействии теоретических и практических рекомендаций по улучшению аудита цикла покупок-выплат, которые непременно будут способствовать оптимизации техник по осуществлению аудиторского задания.

Внедрение научных результатов: отдельные рекомендации, сформулированные в работе, были внедрены в практику некоторых местных аудиторских компаний и могут быть использованы в учебном процессе экономических учебных заведений и курсов повышения квалификации.

SLOBODEANU SVETLANA

**PROBLEME ALE AUDITULUI
CICLULUI DE PROCURĂRI-PLĂȚI**

522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

**AUTOREFERATUL
tezei de doctor în științe economice**

Aprobat spre tipar: 06.04.2015
Hârtie ofset. Tipar ofset.
Coli de tipar: 1,00

Formatul hârtiei 60×84 1/16
Tirajul 50 ex.
Comanda nr. 17

Tipografia Departamentului Editorial-Poligrafic al ASEM
Chișinău, str. Mitropolit G. Bănulescu-Bodoni, 59, MD 2005
tel.: +373(0) 22 402 986, +373 (0) 22 402 886