

**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**

**Specialitatea 522.02 – Contabilitate; Audit; Analiză economică**

**Teză de doctor în științe economice**

**Conducător științific:**

**Nederița Alexandru,**  
doctor habilitat în economie,  
profesor universitar

**Autorul:**

**Slobodeanu Svetlana**

**Chișinău, 2015**

**© Slobodeanu Svetlana, 2015**

## CUPRINS

ADNOTARE .....	6
LISTA ABREVIERILOR .....	9
INTRODUCERE .....	11
1. FUNDAMENTE TEORETICO-METODOLOGICE ALE AUDITULUI CICLULUI DE PROCURĂRI-PLĂȚI .....	17
1.1. Delimitări conceptuale privind auditul ciclului de procurări-plăți .....	17
1.2. Considerații privind planificarea și documentarea auditului ciclului de procurări-plăți .....	34
1.3. Concluzii la capitolul 1 .....	50
2. ABORDĂRI METODICE ȘI APLICATIVE PRIVIND TESTELE DE CONTROL ȘI DE DETALIU LA NIVELUL CICLULUI DE PROCURĂRI-PLĂȚI.....	54
2.1. Aspecte problematice ale testării controlului intern și evaluării componentelor riscului de audit .....	54
2.2. Particularități de aplicare a testelor de detaliu privind intrările de bunuri și servicii .....	71
2.3. Unele probleme ale auditului decontărilor cu furnizorii și antreprenorii .....	87
2.4. Concluzii la capitolul 2 .....	99
3. PROCEDURI ANALITICE ȘI DE FINALIZARE ALE AUDITULUI CICLULUI DE PROCURĂRI-PLĂȚI .....	101
3.1. Aspecte aplicative ale procedurilor analitice aferente auditului ciclului de procurări-plăți .....	101
3.2. Proceduri de finalizare și direcții de valorificare a rezultatelor auditului .....	121
3.3. Concluzii la capitolul 3 .....	137
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI .....	140
BIBLIOGRAFIE .....	144
ANEXE .....	154
ANEXA 1. Corelația dintre aserțiunile managementului și obiectivele de audit la nivel de operațiuni și solduri ale ciclului de procurări-plăți .....	155
ANEXA 2. Interconexiunea noțiunilor de audit, ciclu de operațiuni și audit al ciclului de procurări-plăți .....	156
ANEXA 3. Clasificarea bazei normative a auditului după caracterul reglementator .....	157

ANEXA 4. Componentele controlului intern și obiectivele de audit aferente acestora .....	158
ANEXA 5. Strategia specifică de audit al ciclului de procurări-plăți.....	159
ANEXA 6. Planul de audit al ciclului de procurări-plăți .....	161
ANEXA 7. Mecanisme agregate de control intern în cadrul ciclului de procurări-plăți .....	162
ANEXA 8. Chestionar privind evaluarea sistemului de control intern, aferent ciclului de procurări-plăți .....	164
ANEXA 9. Caracteristicile sistemului informațional contabil aferent ciclului de procurări-plăți .....	167
ANEXA 10. Evaluarea riscului inerent neasociat fraudei la nivelul ciclului de procurări-plăți .....	168
ANEXA 11. Evaluarea riscului de control neasociat fraudei la nivelul ciclului de procurări-plăți .....	170
ANEXA 12. Matricea de evaluare a criteriilor (factorilor) de risc al fraudei în cadrul auditului ciclului de procurări-plăți .....	173
ANEXA 13. Procedurile de audit al ciclului de procurări-plăți .....	175
ANEXA 14. Cerințe legate de procesul de testare selectivă .....	178
ANEXA 15. Lista soldurilor de datorii comerciale (populația auditată) .....	179
ANEXA 16. Clasificarea abaterilor de la prevederile contractuale și efectele lor asupra situațiilor financiare .....	184
ANEXA 17. Reguli privind decontările în numerar și sancțiunile pentru încălcarea acestora ..	186
ANEXA 18. Situația confirmărilor externe expediate și analiza rezultatelor .....	188
ANEXA 19. Indicatori de evaluare a macromediului la nivelul auditului ciclului de procurări-plăți .....	189
ANEXA 20. Tipuri de teste analitice utilizate la etapa de planificare a auditului ciclului de procurări-plăți .....	190
ANEXA 21. Compararea datelor analitice privind conturile de furnizori .....	191
ANEXA 22. Tipuri de proceduri analitice de fond utilizate în cadrul auditului ciclului de procurări-plăți .....	192
ANEXA 23. Analiza priorității decontărilor cu furnizorii .....	194
ANEXA 24. Sistem de indicatori utilizați pentru evaluarea poziției financiare a entității sub aspectul tranzacțiilor cu furnizorii .....	195
ANEXA 25. Analiza poziției financiare în baza studiului de caz .....	197
ANEXA 26. Ancheta de revizuire a principiului continuității activității .....	200

ANEXA 27. Analiza corelației dintre diferențialul de levier financiar și diferențialul de levier financiar și comercial .....	202
ANEXA 28. Responsabilitatea auditorului privind evenimentele ulterioare .....	204
ANEXA 29. Relația între provizioane și datorii contingente .....	205
ANEXA 30. Lista de verificare a evenimentelor ulterioare .....	206
ANEXA 31. Criterii privind identificarea părților afiliate în conformitate cu standardele de contabilitate și audit .....	207
ANEXA 32. Tipuri de misiuni ce pot face referire la ciclul de procurări-plăți și rapoartele emise în cadrul acestora .....	208
ANEXA 33. Act de implementare „Sovirina-Audit” SRL .....	209
ANEXA 34. Certificat de implementare „Optim-Audit” SRL .....	210
DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII .....	211
CV AL AUTORULUI .....	212

## 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 de pagini text de bază, 7 figuri, 22 de tabele și 34 de 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 ale formelor de decontări între entități; 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; 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, suppliers, financial statements, 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 приложений. 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.



## LISTA ABREVIERILOR

ARO	Riscul acceptat de încredere maximă față de controlul intern (acceptable risk of overreliance)
BNM	Banca Națională a Moldovei
CAFR	Camera Auditorilor Financiari din România
CECCAR	Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România
CEE	Comunitatea Economică Europeană
CF	Codul fiscal
EPDR	Eroarea așteptată la nivelul populației (estimated population deviation rate)
FR	Federația Rusă
IAS	Standarde Internaționale de Contabilitate
IFRS	Standarde Internaționale de Raportare Financiară
ISA	Standarde Internaționale de Audit
ISAE	Standarde Internaționale pentru Misiunile de Asigurare
ISQC	Standarde Internaționale de Control al Calității
ISRE	Standarde Internaționale pentru Misiunile de Revizuire
ISRS	Standarde Internaționale pentru Servicii Conexe
IT	Tehnologii informaționale
ÎCS	Întreprindere cu capital străin
MF	Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova
OCDE	Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică
RA	Risc de audit
RC	Risc de control
RCF	Risc de control asociat fraudei
RCNF	Risc de control neasociat fraudei
RD	Risc de detectare
RDE	Risc de detectare asociat eșantionării
RDNE	Risc de detectare nedatorat eșantionării
RDS	Risc de denaturare semnificativă
RDSNF	Risc de denaturare semnificativă neasociat fraudei
RF	Risc de fraudă
RI	Risc inerent
RIF	Risc inerent asociat fraudei
RINF	Risc inerent neasociat fraudei
RM	Republica Moldova

SA	Societate pe acțiuni
SNC	Standarde Naționale de Contabilitate
SRL	Societate cu răspundere limitată
SUA	Statele Unite ale Americii
SWOT	Analiza „Strengths. Weaknesses. Opportunities. Threats”
TDR	Eroarea tolerabilă (tolerable deviation rate)
TVA	Taxa pe valoare adăugată
UE	Uniunea Europeană

## INTRODUCERE

**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 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 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

crează 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, „Laox 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 inovaționale:

- ✓ 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 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;

- ✓ perfecționarea tehnicilor de aplicare a testelor de detaliu aferente tranzacțiilor de procurări de bunuri, servicii și lucrări;

- ✓ abordarea problematicii 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, relevate 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.

În **Introducere** este argumentată actualitatea temei, sunt definite scopul, obiectivele și obiectul cercetării, precum și metodologia de investigație. De asemenea, este relevată noutatea științifică, semnificația teoretică și valoarea aplicativă, aprobarea și implementarea rezultatelor obținute în cadrul investigațiilor, precum și sumarul capitolelor 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.

**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.

**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 auditului.

**Concluziile generale și recomandările** conțin o sinteză a rezultatelor cercetărilor efectuate de către autor, relevă principalele deducții și recomandări privind direcțiile de perfecționare a auditului ciclului de procurări-plăți în conformitate cu cerințele economiei de piață și practicile internaționale avansate.



# 1. FUNDAMENTE TEORETICO-METODOLOGICE ALE AUDITULUI CICLULUI DE PROCURĂRI-PLĂȚI

## 1.1. Delimitări conceptuale privind auditul ciclului de procurări-plăți

Procesul de comunicare financiară are un rol determinant în viața economică, iar informația contabilă reprezintă un vector central al politicii de comunicare financiară a firmelor. Utilizatorii situațiilor financiare sunt interesați atât de volumul informațiilor publicate și dezvăluite, cât mai ales de calitatea acestora, care, fără îndoială, se îmbunătățește pe măsura armonizării contabilității și auditului cu normele internaționale. Luând în considerație multiplele grupe de utilizatori ai situațiilor financiare și cerințele informaționale diverse ale acestora, tot mai accentuată devine necesitatea unui referențial de calitate [7], cum este auditul, care ar reduce riscul de conflict informațional al utilizatorilor.

În prezentul paragraf sunt abordate probleme aferente abordărilor privind exercitarea auditului, corelării aserțiunilor managementului cu obiectivele de audit la nivel de ciclu de procurări-plăți și solduri ce se integrează în acesta delimitării conceptelor teoretice și metodologice ale auditului ciclului de procurări-plăți, sintetizării surselor informaționale ale acestuia și documentării procesului de audit, evaluării riscului de audit prin componentele sale și calculului pragului de semnificație.

În literatura de specialitate se conțin diverse abordări aferente divizării auditului în vederea optimizării procesului de auditare a situațiilor financiare, care pot fi clasificate convențional 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 de vânzări-creanțe-încasări, ciclul de stocuri-depozitare etc.);

3) *abordări pe solduri*, conform cărora fiecare sold din situațiile financiare se auditează în mod individual.

În practica autohtonă și cea internațională, abordarea cea mai frecvent folosită pentru fragmentarea unui audit constă în a încadra în același ciclu tipurile de operațiuni și solduri de conturi strâns corelate – metoda ciclurilor de operațiuni. Considerăm această abordare justificată, deoarece, fiind bazată pe operațiunile aferente rulajelor și soldurilor diferitor conturi între care există interconexiune economică, aceasta asigură un nivel sporit al calității serviciilor de audit cu

efort rezonabil, prin evitarea verificării repetate a unora și acelorași informații, ca, de exemplu, în cazul abordării auditului, bazată pe solduri.

Savanții Arens A. A. și Loebbecke J. K. [1] propun divizarea auditului pe următoarele cicluri de operațiuni: ciclul de vânzări-încasări; ciclul de procurări-plăți; ciclul de salarii-personal; ciclul de stocuri-depozitare; ciclul de atragere-rambursare de capital. Considerăm că lista ciclurilor de operațiuni, propusă de autorii menționați, poate fi completată cu ciclul de investiții financiare, deoarece operațiunile date, prin specificul lor, nu pot fi raportate în deplină măsură la ciclul de procurări-plăți și urmează a fi auditate în mod separat.

În procesul exercitării auditului, auditorul trebuie să definească obiectivele de audit la nivelul grupelor de operațiuni și solduri. Aceste obiective se bazează pe aserțiunile conducerii entității, care reprezintă afirmații legate direct de principiile contabile general acceptate. Autorii Arens A. A. și Loebbecke J. K. [1], făcând trimitere la Declarația privind Standardele de Audit SUA 31 (secțiunea 326), clasifică aserțiunile în 5 categorii generale:

1. *Existență sau apariție (producere)* care se referă la faptul că activele, datoriile și capitalurile proprii incluse în bilanț au existat cu adevărat la data întocmirii bilanțului, iar operațiunile incluse în situațiile financiare s-au produs cu adevărat pe parcursul exercițiului contabil auditat.

2. *Exhaustivitate* care prevede că toate operațiunile și conturile care ar trebui prezentate sunt incluse în situațiile financiare.

3. *Evaluare sau afectare (alocare)* prin care se susține că orice cont de active, datorii, capitaluri proprii, venituri și cheltuieli a fost inclus în situațiile financiare cu un sold veridic.

4. *Drepturi și obligații* ce confirmă faptul că activele reprezintă drepturile entității, iar datoriile – obligațiile acesteia la un moment dat.

5. *Prezentare și dezvăluire* potrivit căreia elementele incluse în situațiile financiare sunt corect combinate, divizate, descrise și dezvăluite.

După părerea acelorași autori, obiectivele de audit se subdivizează în *obiective de audit legate de operațiuni* și *obiective de audit legate de soldurile conturilor*. De asemenea, ei fac distincție între obiectivele generale de audit privind operațiunile și obiectivele de audit specifice pentru fiecare categorie de operațiuni [1], desemnând șase obiective generale de audit privind operațiunile:

1. *Existență* care se referă la faptul că operațiunile înregistrate s-au produs în realitate.

2. *Exhaustivitate* care prevede faptul că toate operațiunile care ar trebui să fie incluse în jurnale au fost înregistrate.

3. *Exactitate* care presupune că operațiunile înregistrate sunt exprimate în sume corecte.

4. *Clasificare*, potrivit căreia operațiunile incluse în jurnalele clientului sunt clasificate corect.
5. *Cronologie* care presupune că operațiunile sunt înregistrate la date corecte.
6. *Sistematizare și sintetizare* care se referă la caracterul adecvat al transferului informațiilor din operațiunile înregistrate în jurnale (evidență cronologică) către registrele auxiliare (evidența analitică / sistematică) și în cartea mare (evidența sintetică).

Colectivul experților IFAC [61], precum și unii savanți-economiști, cum ar fi Munteanu A. [91, p. 40], Erofeeva V., Piskunov V., Bitiukova T. [143, p. 315], sunt de părerea că, la nivelul soldurilor contabile la sfârșitul perioadei, principalele aserțiuni contabile sunt: *existența* tuturor obligațiilor față de furnizori; *drepturile și obligațiile* asupra conturilor de furnizori; *exhaustivitatea* înregistrării elementelor în bilanț; *exactitatea evaluării* obligațiilor comerciale; *clasificarea corectă* pe termenle de achitare, conținutul economic și valuta tranzacției; *cezura (decuparea temporală)* adecvată a operațiunilor de cumpărări la sfârșit de an; *concordanța* dintre totalul datoriilor comerciale din evidența analitică și sumele înregistrate în registrele sintetice; *prezentarea și dezvăluirea* adecvată a informațiilor privind conturile de furnizori în situațiile financiare și notele aferente. La rândul lor, obiectivele de audit referitoare la solduri se împart în două categorii: generale și specifice. Analiza abordărilor descrise și modul de corelare a aserțiunilor managementului cu obiectivele de audit la nivel de ciclu de procurări-plăți și solduri, care se integrează în acesta, sunt prezentate în anexa 1.

O abordare similară se conține și în lucrările savantului autohton Iachimovschi A. [58], care divizează obiectivele procedurilor de obținere a probelor de audit în *obiective principale* și *obiective secundare* (Figura 1.1).

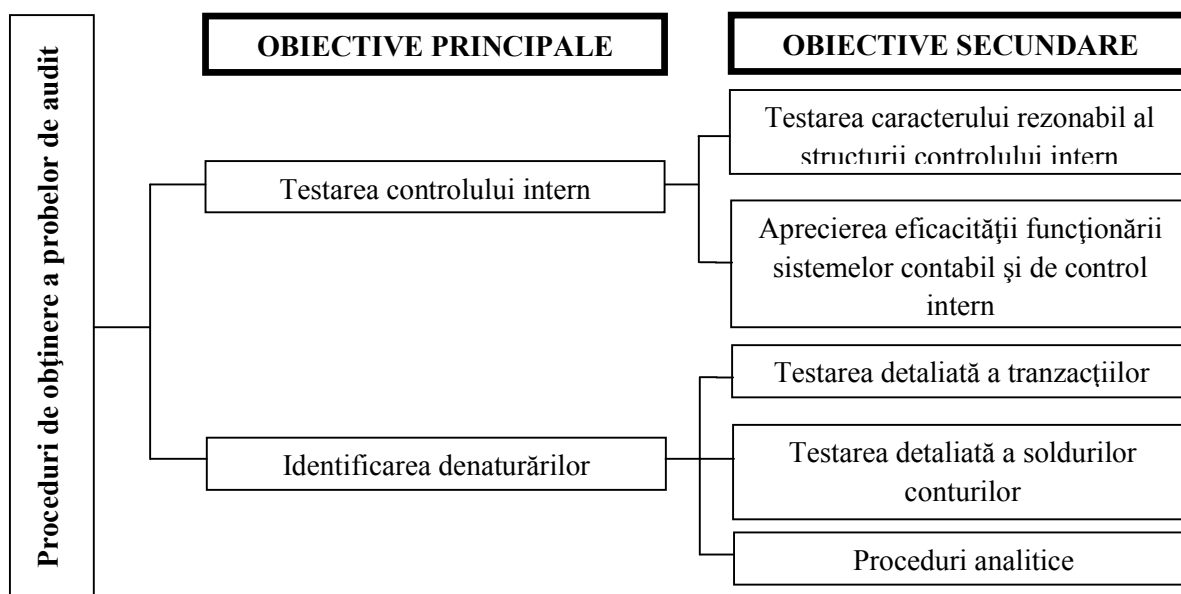


Fig.1.1. Clasificarea obiectivelor aplicării procedurilor de obținere a probelor de audit

Sursa: elaborat de autor după Iachimovschi A. [58, p. 36]

Pentru țara noastră, conceptul de audit financiar este un concept relativ nou, deoarece primele standarde de audit au fost aprobate și implementate abia în anul 2000, Legea privind activitatea de audit a intrat în vigoare începând cu 01.01.2008, iar conformarea deplină cu normele europene a avut loc în anul 2012, odată cu acceptarea spre aplicare pe teritoriul RM a ISA și a Codului etic al profesioniștilor contabili. Literatura de specialitate autohtonă conține un număr redus de abordări privind practica auditului financiar divizat pe cicluri de operațiuni, iar problemele aferente nu sunt încă suficient investigate și necesită o abordare integrată prin prisma racordării practicilor de audit autohtone la standardele internaționale.

Economistul Dima M., a efectuat în lucrarea sa o amplă analiză a problemelor auditului decontărilor cu bugetul și a corelației dintre acesta și auditul financiar [32]. Această lucrare este consacrată investigării problemelor auditului situației fiscale la întreprinderile din țara noastră. Deși autoarea și-a orientat atenția asupra unui alt segment de operațiuni decât cel de procurări-plăți, și anume asupra sistemului decontărilor cu bugetul, apreciem rezultatele obținute în urma investigațiilor și propunerile referitoare la unele tehnici și procedee privind testarea controlului intern, elaborate și implementate, testele pentru obținerea probelor în scopul detectării erorilor semnificative, precum și propuneri de specimenele documentelor operaționale care urmează să facă parte din dosarul unei misiuni de audit.

Cercetătoarea Vitiuc A. accentuează în lucrarea sa științifică [121], importanța estimării indicatorului de semnificație în cadrul unui audit, precum și descrie rezultatele analizei metodelor de calculare a pragului de semnificație și a erorii admisibile existente în practica internațională și a celor aplicabile în cadrul exercitării profesiei în țară. Este apreciabil faptul că autoarea a propus unele modele de documente de lucru pentru auditor, care permit calcularea și argumentarea unui prag de semnificație acceptabil pentru o misiune concretă.

Cercetătorul Iachimovschi A. abordează în lucrarea sa aspectele teoretice și aplicative ale utilizării procedurilor de obținere a probelor de audit prin prisma problemelor legate de caracterul, volumul și momentul de exercitare a acestora în cadrul auditului situațiilor financiare [58].

Savantul Dolghi C. abordează în mai multe lucrări aspectele metodice și aplicative [38], precum și problemele și direcțiile de dezvoltare a auditului intern [39] prin conturarea rolului acestuia în sistemul de management al riscului.

Una dintre cele mai recente publicații autohtone în care sunt abordate aspectele auditului ciclului de procurări-plăți este monografia cercetătorilor Sajin I. și Nedeșița A. [101]. Această lucrare tratează pe larg tehnica și modalitățile decontărilor comerciale, criteriile de constatare și evaluare a creanțelor și datoriilor comerciale, inclusiv prin prisma unor aspecte problematice, cum ar: fi diferențele de sume, schimbul de bunuri și operațiunile cu efecte comerciale, precum

și considerațiile privind auditul creanțelor și datoriilor comerciale. Pornind de la faptul că în lucrarea menționată sunt prezentate unele tehnici privind auditul decontărilor cu furnizorii, noțiunea de decontare fiind redusă, sub aspect tehnic, la plățile „prin conturi de la bancă, prin compensare și alte efecte comerciale” [101, p. 21], și abordări privind auditul datoriilor comerciale, considerăm binevenită o tratare mai aprofundată a tehnicilor și problemelor auditului ciclului de procurări-plăți, urmând întregul lanț de operațiuni ce îl constituie, începând cu inițierea relațiilor contractuale cu furnizorii de mărfuri și servicii și finalizând cu achitarea (decontarea) datoriei înregistrate anterior.

Autoarea Lapițcaia L. [149] oferă în lucrarea sa o prezentare comparativă a cadrului normativ al RM la acel moment și al celui internațional, unele aspecte ale controlului calității lucrărilor de audit și ale cerințelor de etică, prin prisma prevederilor standardelor de control al calității (în particular, ISQC 1 și ISA 200) și ale Codului etic al profesioniștilor contabili, precum și unele aspecte de planificare, exercitare și finalizare a lucrărilor de audit. De asemenea, lucrarea conține o abordare generală a auditului unor elemente ale situațiilor financiare, inclusiv al activelor și datoriilor entităților.

În ediția anterioară [148], autoarea a oferit o abordare bazată pe auditul ciclurilor de operațiuni. În partea ce ține de auditul ciclului de achiziții stocuri – datorii comerciale – plăți, lucrarea conține prevederi succinte privind scopurile și obiectivele auditului, baza normativă care reglementează operațiunile de achiziții de stocuri și plăți furnizorilor, etapele de exercitare a auditului limitate la conturile de evidență a stocurilor și datoriilor comerciale și la operațiunile de ieșire a numerarului.

Studierea cercetărilor și publicațiilor în domeniul auditului financiar, în general, și a auditului ciclului de procurări-plăți, în particular, a demonstrat că aceste surse nu conțin abordări suficiente și detaliate cu privire la particularitățile și tehnicile concrete de exercitare a auditului pe cicluri de operațiuni, inclusiv a auditului ciclului de procurări-plăți. De asemenea, niciuna dintre sursele bibliografice consultate nu abordează sub aspect practic procedurile analitice în audit, prin recomandarea unor teste analitice concrete în diverse situații de aplicare, fapt ce a determinat stabilirea unuia dintre obiectivele prezentei cercetări.

În opinia noastră, abordarea teoretico-metodologică a auditului ciclului de procurări-plăți este determinată de următoarele aspecte:

- 1) definirea conceptului de audit;
- 2) identificarea ariei de cuprindere a auditului ciclului de procurări-plăți prin dimensionarea auditului în limita ciclului de operațiuni cu furnizorii;
- 3) raportarea auditului ciclului de procurări-plăți la categoriile fundamentale ale auditului.

Pentru a soluționa aceste probleme, este necesar să se cerceteze și să se analizeze situația existentă a noțiunii și a parametrilor auditului financiar.

În literatura de specialitate autohtonă și internațională noțiunea de audit se caracterizează sub aspect general la nivel de concept și prevede definirea auditului ca proces.

Astfel, Legea privind activitatea de audit tratează auditul drept „examinare independentă a rapoartelor financiare anuale, a rapoartelor financiare anuale consolidate și a altor informații, aferente acestora, ale entității auditate pentru exprimarea unei opinii profesionale a auditorului asupra corespunderii lor, sub toate aspectele semnificative, cerințelor stabilite față de aceste rapoarte” [77, art. 2].

Conform ISA, scopul auditului constă în îmbunătățirea gradului de încredere al utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare. „Acest lucru este obținut prin exprimarea unei opinii de către auditor cu privire la faptul dacă situațiile financiare sunt pregătite sub toate aspectele semnificative în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil” (ISA 200) [109, p. 73].

Directivile Consiliului CEE nr. 2006/43/CE din 17 mai 2006 [33] și nr. 537/2014 din 16.04.2014 [35] nu contravin prevederilor ISA, ci chiar se referă la necesitatea aplicării prevederilor acestora în jurisdicțiile-membre ale UE. Însă, spre deosebire de ISA care reglementează cerințele generale de exercitare a auditului, acestea stabilesc măsurile concrete privind asigurarea respectării principiului independenței auditorului statutar/societății de audit, calității serviciilor prestate și competenței persoanelor care exercită misiunea de audit.

Normele Naționale de Audit, elaborate și adoptate de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) [29], conțin următoarea noțiune a auditului: „auditul reprezintă examinarea profesională a unei informații în vederea exprimării unei opinii responsabile și independente, prin raportarea la un criteriu (standard) de calitate”.

Cercetătorii din România Morariu A. și Țurlea E. consideră că auditul este o „examinare profesională efectuată de o persoană autorizată, independentă, în vederea exprimării unei opinii motivate asupra imaginii fidele a situațiilor financiare anuale” [87, p. 12]. La rândul lor, savanții Dobroțeanu L. și Dobroțeanu C. definesc auditul situațiilor financiare de sinteză ca fiind „stabilirea gradului în care situațiile financiare îndeplinesc obiectivul lor major de respectare a imaginii fidele a situației patrimoniale, a rezultatelor obținute etc.” [37, p. 27]. În mod analogic, colectivul de autori Menu M., Panaitescu I., Afanase C., Lilaia D. consideră că auditul financiar „reprezintă activitatea de examinare în vederea exprimării de către auditorii financiari a unei opinii asupra situațiilor financiare, în conformitate cu standardele de audit, armonizate cu standardele internaționale de audit și adoptate de Camera Auditorilor Financiari din România” [85, p. 15].

În opinia autorilor Preda B.F. și Hurloiu L.R., „auditul reprezintă o investigație de mare amploare a proceselor, sistemelor, informațiilor, produselor etc., existente în interiorul organizației sau diseminate de aceasta. Rezultatul activității se constituie, în mod firesc, într-o mixtură de puncte de vedere calificate, formulate de specialiști din domenii diferite de activitate, astfel încât să se poată stabili un calificativ general” [100, p.13].

Grupul de autori în frunte cu savantul Horomnea E. [47] interpretează semnificația auditului ca „o judecată de valoare, efectuată de un specialist, asupra validității și implicit a adevărului exprimat de cineva”.

Savanții din Federația Rusă Erofeeva V., Piskunov V. și Bitiukova T. tratează auditul ca „activitate de antreprenariat de verificare independentă a evidenței contabile și a situațiilor financiare ale organizației și întreprinzătorilor individuali” [143, p. 27]. După părerea noastră, această definiție se limitează la aspectul comercial al auditului ca activitate de business, detașându-se de astfel de forme ale controlului, cum ar fi: auditul intern, controlul de stat etc.

Colectivul de autori ai culegerii „Audit financiar et contrôle de gestion” [134] consideră că auditul este o „revizuire critică care permite aprecierea unui lucru determinat; el nu este o simplă notație; desfășurarea lui se referă întotdeauna la norme (ce constituie un cadru de referință „obiectiv”) și se dovedește a fi constructiv”.

Autorii Messier W.F.Jr., Glover S.M., Prawitt D.F. [128] definesc auditul ca „proces sistematic de (1) obținere și evaluare obiectivă a informațiilor cu privire la aserțiunile referitoare la faptele și evenimentele economice în vederea constatării gradului de corespundere a acestor aserțiuni criteriilor stabilite și (2) comunicare a rezultatelor utilizatorilor interesați”. Constatăm că aceasta este unica definiție dintre cele analizate în prezenta lucrare, care tratează comunicarea rezultatelor conducerii și altor utilizatori drept un obiectiv al auditului.

Menționăm că definițiile noțiunii de audit, expuse mai sus, sunt diferite, neomogene după conținut și aria de cuprindere. De asemenea, majoritatea abordărilor nu conțin referințe privind semnificația în audit ca un garant al exprimării unei opinii adecvate.

În acest context, considerăm necesară concretizarea definiției noțiunii nominalizate în baza următorilor piloni de referință:

- proces de examinare;
- independență;
- persoană care efectuează auditul;
- necesitatea raportării la criteriile stabilite;
- criteriul semnificației în prezentarea fidelă a informațiilor auditate.

Luând în considerație cele expuse, propunem următoarea definiție a noțiunii de audit: **auditul reprezintă un proces de examinare profesională și independentă de către o**

**persoană autorizată, prin raportarea la criteriile stabilite a informațiilor conținute în situațiile financiare, în vederea exprimării unei opinii motivate asupra prezentării fidele, sub toate aspectele semnificative, a situației patrimoniale și a rezultatelor obținute.**

O altă problemă a cercetării este delimitarea ariei de cuprindere a auditului ciclului de procurări-plăți în calitate de sferă de exercitare a misiunii.

În literatura de specialitate studiată nu a fost identificată o definiție a auditului ciclului de procurări-plăți care ar specifica expres și definitoriu la care solduri sau operațiuni se referă acest concept, precum și care criterii trebuie avute în vedere la auditarea compartimentului dat. În urma investigațiilor realizate s-a ajuns la concluzia că auditul ciclului de procurări-plăți este determinat de două dimensiuni: noțiunea de audit și conceptul de ciclu de procurări-plăți.

După cum s-a menționat anterior, termenul de audit și-a găsit precizarea într-o multitudine de lucrări de specialitate și acte normative. Dacă vom face abstracție de procesul definirii auditului și vom încerca să găsim o dimensionare a conceptului „ciclu de procurări-plăți” în literatura de specialitate, vom observa că în sursele bibliografice cercetate lipsește delimitarea conceptuală certă a noțiunii analizate.

Astfel, savantul român Toma M. definește noțiunea de circuit ca „înlănțuire a operațiilor care participă la realizarea aceluiași scop”, iar mai multe circuite formează un ciclu [117, p. 8]. Cercetătorul suprapune schemele de desfășurare a ciclului operațiilor contabile și a ciclului operațiilor de gestiune și constată că aceste două cicluri se integrează perfect, servind, în cele din urmă, aceluiași scop.

Savanții Arens A. A., Loebbecke J. K. consideră că „obiectivul general al auditului ciclului procurări-plăți constă în a evalua dacă toate conturile afectate de cumpărările de bunuri și servicii și de plățile în contul acestor procurări sunt corect prezentate în conformitate cu principiile contabile general acceptate. În acest ciclu sunt incluse trei categorii de operațiuni: cumpărări de bunuri și servicii; plăți; procurări restituite și rabaturi și reduceri directe obținute” [1, p. 664]. Ținând cont faptul că definiția respectivă se referă doar la una dintre cele trei cerințe legate de tratamentul contabil al unui element de bilanț sau al situației de profit și pierdere (recunoaștere, evaluare și prezentare), considerăm că realitatea economică actuală de decontare a datoriilor față de furnizori nu poate fi limitată doar la sistemul de plăți (numerar), existând o multitudine de forme de decontare atât monetare, cât și nemonetare.

O abordare asemănătoare este oferită de autorul Iachimovschi A., care susține că „auditul procurărilor vizează datoriile și plățile comerciale. Scopul auditului la acest compartiment este de a verifica autenticitatea raportării acestora prin intermediul situațiilor financiare” [57, p. 172]. Ca și în definiția precedentă, se încearcă de a limita sfera de cuprindere a auditului ciclului de procurări-plăți la apariția și plata datoriilor comerciale, fără luarea în considerare a altor forme de



decontare moderne, precum și a necesității de a ține cont, în procesul exercitării misiunii, de criteriile stabilite pentru efectuarea operațiunilor de achiziții și decontări cu furnizorii.

Cercetătorul rus Alborov R. [137] este de părerea că ciclul de procurări reprezintă „achiziționarea de bunuri și servicii în schimbul numerarului sau obligației de achitare ulterioară. Ciclul de achiziții este o parte dintr-un ciclu mai vast – ciclul de cheltuieli – care include toate tranzacțiile în cadrul cărora se procură sau se creează active, mijloace, se acumulează datoriile creditoare și se efectuează achitarea acestora”. Considerăm că definiția respectivă nu poate fi tratată ca fiind una exhaustivă, deoarece ciclul de procurări-plăți, deși se află în strânsă interacțiune cu ciclul de cheltuieli, nu reprezintă o parte a acestuia, căpătând conturări independente, dincolo de conturile de cheltuieli și de costuri. De asemenea, după cum s-a menționat anterior, decontarea datoriilor comerciale nu se rezumă doar la achitarea bănească a acestora.

Ținând cont de numărul insuficient al abordărilor privind noțiunea de audit al ciclului de procurări-plăți, considerăm că ciclul de procurări-plăți reprezintă totalitatea tranzacțiilor de achiziție a bunurilor, serviciilor și lucrărilor în schimbul numerarului sau al altei forme de compensare. Prin urmare, luând ca bază definiția proprie a auditului, prezentată mai sus, propunem definiția auditului ciclului de procurări-plăți 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, sub toate aspectele semnificative, a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Interconexiunea noțiunilor de audit și ciclul de operațiuni, prezentate mai sus, și influența acestora asupra definiției ariei de cuprindere a auditului ciclului de procurări-plăți sunt prezentate în anexa 2.

Un tratament aparte trebuie oferit raportării auditului ciclului de procurări-plăți la una dintre cele trei categorii fundamentale de audit: audit financiar, audit operațional și audit de conformitate. În acest context, considerăm necesară etalarea succintă a conținutului fiecăruia dintre cele trei tipuri de audit, păstrând, totuși, rezerva că disjuncția nu este o clasificare absolută și categorică.

Astfel, auditul financiar, după cum a fost menționat anterior, este realizat de către persoane abilitate în vederea exprimării opiniei calificate privind corespunderea informațiilor și/sau situațiilor financiare, în ansamblul lor, anumitor criterii prestabilite.

Auditul operațional reprezintă evaluarea performanțelor entității la un compartiment dat, prin examinarea oricărei porțiuni a obiceiurilor, procedurilor și metodelor operaționale ale

acesteia, inclusiv a resurselor antrenate și a rezultatelor obținute, în vederea evaluării eficacității și eficienței lor. Cu alte cuvinte, auditul operațional poate fi definit ca o examinare critică a funcționalității întreprinderii. În contextul acestui tip de audit, verificările și aprecierile nu se limitează la informațiile financiar-contabile. Ele pot cuprinde evaluarea structurii organizatorice, a operațiunilor informatizate, a metodelor de organizare a producției, precum și a oricăror alte arii de activitate în care auditorul dispune de suficiente cunoștințe.

Domeniile a căror eficacitate poate fi evaluată sunt extrem de diverse și numeroase, motiv din care este imposibil de definit un proces de audit operațional tipic. Mai mult decât atât, raportarea informațiilor analizate la anumite criterii de conformitate poartă un caracter puternic subiectiv. Din această perspectivă, susținem părerea savantului Preda B.F., potrivit căreia activitatea de audit operațional se apropie mai curând de consultanța managerială, decât de ceea ce se înțelege în mod normal prin audit [100, p. 17].

În ceea ce ține de specificul auditului conformității putem menționa că scopul acestuia se referă mai mult la determinarea faptului dacă entitatea examinată respectă anumite proceduri, reguli sau reglementări definite de o autoritate competentă. În contextul auditului ciclului de procurări-plăți pentru o companie, un audit al conformității ar putea include analiza acordurilor cu furnizorii, pentru a se asigura că entitatea respectă clauzele prevăzute în acordurile respective.

Întru susținerea afirmației că aceste clasificări nu sunt exhaustive și categorice, considerăm că o categorie de audit nu o exclude pe cealaltă. Mai mult decât atât, ele se află în relație de complementaritate. Astfel, auditul financiar poate fi interpretat și ca o examinare de conformitate a informațiilor financiare cu normele care reglementează modul de întocmire, aprobare și publicare a acestora, iar operaționalitatea, evaluarea sistemelor contabile și de control intern și a calității raționamentelor profesionale reprezintă o parte componentă esențială a auditului financiar la toate etapele de realizare a acestuia.

Cercetătorul Morozniuc I. [88] divizează auditul în două tipuri fundamentale de audit: auditul financiar și auditul performanței. Deși clasificarea se efectuează prin prisma controlului finanțelor publice, considerăm binevenită utilizarea metodelor propuse în cadrul misiunilor de audit al situațiilor financiare și/sau ciclurilor de operațiuni.

O abordare similară se conține și în lucrarea autorilor Burcea M.C. și Tănase I. [10, p. 8 – 10], care segmentează auditul financiar în audit al conformității sau legalității, audit de atestare financiară și audit al performanței, acesta din urmă fiind scindat în 3 categorii: auditul economicității privind gestionarea activităților administrative, auditul eficienței utilizării resurselor financiare și auditul eficacității îndeplinirii obiectivelor de către entitățile auditate.

Dacă vom raporta auditul performanței la una dintre grupele de audit prezentate în clasificarea precedentă, conchidem că acesta se înscrie cel mai bine în cadrul auditului

operațional, scopul căruia, după cum s-a menționat mai sus, constă în evaluarea performanțelor entității auditate la un compartiment dat.

În legătură cu cele expuse anterior, considerăm că auditul ciclului de procurări-plăți trebuie conceput, totuși, ca o parte componentă a auditului financiar, fiind în totală convergență cu scopurile acestuia din urmă. Din această formulă rezultă relația „de la parte la întreg”, ponderată cu importanța ciclului de operațiuni cu furnizorii în complexitatea evenimentelor economice ale unei entități, sintetizate în situațiile financiare. Totuși, cu certitudine, nu trebuie ignorată importanța auditului operațional (auditului performanței) și auditului conformității, rolul acestora fiind destul de semnificativ în contextul auditului situațiilor financiare per ansamblu și la nivelul segmentelor de activități sau ciclurilor de operațiuni.

Practica internațională și cea autohtonă identifică două categorii mari de audit: audit intern și audit extern (independent).

După părerea autorilor Ghiță M. [43] și Dolghi C. [38], auditul intern, după un șir de criterii, poate fi numit audit de gestiune și reprezintă, fără îndoială, o parte componentă importantă a controlului intern al companiei. Totodată, suntem de părerea că auditul intern are multe aspecte comune cu auditul extern (independent) în partea ce ține de esența și tehnicile exercitării și poate contribui la reducerea semnificativă a caracterului și volumului testelor de detaliu, aplicate de echipa de audit extern, în condițiile unei încrederi ridicate în eficiența controlului intern al entității auditate.

În acest context, menționăm că prezenta cercetare se bazează pe abordarea tehnicilor de planificare, de exercitare și de finisare a auditului ciclului de procurări-plăți, în contextul unui audit extern.

În opinia noastră, o altă problemă care devine foarte actuală în exercitarea auditului ciclului de procurări-plăți este problema minimizării riscului de audit, luând în considerație următoarele aspecte:

1) în contextul legislației naționale, tranzacțiile legate de achiziționarea de bunuri, servicii și/sau lucrări și decontările cu furnizorii sunt puternic fiscalizate;

2) operațiunile care constituie o parte componentă a ciclului de procurări-plăți, de cele mai dese ori, au o pondere ridicată în totalul operațiunilor unui subiect economic, fie din punct de vedere cantitativ, fie din punct de vedere valoric;

3) extinderea numărului și dimensiunii entităților este direct proporțională cu volumul tranzacțiilor comerciale ale acestora, ceea ce, în mod inevitabil, mărește probabilitatea includerii în evidențele contabile a unor date înregistrate greșit;

4) în ultimele decenii, tranzacțiile comerciale între entități au devenit tot mai complexe, și, prin urmare, tot mai greu de înregistrat în mod corespunzător;

5) presiunea fiscală ridicată și excesul controalelor fiscale, specifice ultimilor câțiva ani, determină de multe ori tendința agenților economici de a apela la elementele economiei subterane, inclusiv în cadrul ciclului de procurări-plăți;

6) luând în considerație semnificația ciclului de procurări-plăți în totalitatea activităților unei entități, acesta comportă un grad sporit al riscului de fraudă și/sau de eroare.

Deși scopul auditului nu este descoperirea fraudelor/erorilor, depistarea acestora reprezintă un obiectiv major al auditului.

După părerea colectivului de autori, în frunte cu Combes J.-E. [134, p. 55], auditul financiar este fondat pe analiza următoarelor riscuri:

- *riscurile financiare* aplicabile compartimentelor situațiilor financiare, posturilor bilanțului și situației de profit și pierdere (riscul subevaluării sau supraevaluării unui element al situațiilor financiare);

- *riscurile sistemice* aplicabile operațiunilor și legate de modalitățile de tratare a informației, cum ar fi: operațiunile reale necontabilizate (de exemplu, nerespectarea principiului separării exercițiilor); înregistrările contabile neargumentate (lipsa de justificare, documentarea falsă etc.); calculele (estimările) contabile nejustificate (de exemplu, utilizarea unei baze de calcul neadecvate); înregistrările contabile neconforme reglementărilor normative;

- *riscurile generale* susceptibile de a avea impact asupra întregului set de situații financiare (riscul necontinutății activității, riscul de fraudă fiscală, juridică, sub- sau supraevaluarea rezultatului financiar etc.).

Considerăm că această clasificare se limitează la riscurile legate de mediul de activitate și controlul intern al subiectului auditat și nu ia în considerare riscurile legate de procesul exercitării auditului, spre exemplu, riscul de detectare prin eșantionare.

Pe de altă parte, în opinia experților CECCAR [28, p. 12], auditorul se poate confrunta în cadrul unei entități auditate cu următoarele categorii de riscuri:

- *riscuri generale* caracteristice mediului și strategiei de dezvoltare a întreprinderii, care se referă la riscuri precum sunt: riscurile legate de situația economică a companiei (de exemplu, elementele susceptibile de a pune în discuție continuitatea activității); riscurile legate de organizarea generală (de exemplu, absența unor proceduri sau excesul de proceduri); riscurile legate de atitudinea conducerii;

- *riscuri legate de natura operațiunilor tratate*. Aceste riscuri iau în considerație tipul de date generatoare de situații financiare: repetitive, punctuale și excepționale. Astfel, datele repetitive comportă riscul cel mai scăzut, deoarece rezultă din activitatea obișnuită a entității. Datele punctuale sunt purtătoare de riscuri semnificative atunci când descoperirea lor nu este făcută la timp și, deci, este necesar ca auditorul să le cunoască anticipat pentru a planifica în

mod eficient controalele care se impun. În ceea ce privește datele excepționale menționăm că, odată ce entitatea nu dispune de criterii prealabile, de elemente comparative, de personal experimentat pentru astfel de operațiuni, riscurile de producere a erorilor și de redactare a acestora sunt foarte importante;

- *riscuri legate de concepția și funcționarea sistemelor.* Conceperea sistemelor de descoperire și de tratare a operațiunilor trebuie să permită prevenirea erorilor sau să le detecteze pe acelea care s-au produs pentru a le corecta;

- *riscul de nedescoperire cu ocazia auditului.*

O abordare asemănătoare privind riscul financiar-contabil se conține în publicațiile savantului Paraschivescu M.D. [97]. Această clasificare, fără îndoială, este mai aproape de componența riscului de audit, indicată de ISA. Primele două componente ale clasificăției CECCAR (riscurile generale și riscurile legate de natura operațiunilor tratate) pot fi echivalate cu riscul inerent, iar riscurile legate de concepția și funcționarea sistemelor reprezintă riscul de control în contextul ISA 315. Totuși, considerăm că niciuna dintre categoriile de riscuri propuse nu se referă în mod direct la riscul de fraudă ca unul dintre cele mai complexe și dificil identificabile riscuri care poate caracteriza activitatea entității.

O altă viziune privind clasificarea riscurilor, în funcție de probabilitatea acestora de a se produce, este descrisă de autorii Florea I., Florea R., Macovei I.-C. și Berheci M. [40, p. 208]. În opinia lor, se disting riscuri potențiale, comune tuturor entităților și susceptibile de a se produce dacă nu există niciun control pentru a le preveni, și riscuri posibile, adică riscuri potențiale împotriva cărora entitatea nu dispune de mijloace pentru a le limita, existând o mare probabilitate de producere a erorilor fără ca acestea să fie detectate sau corectate.

Sub aspect practic, această clasificare reduce componentele riscului la două dintre cele recomandate de ISA: riscul de control (în tratamentul autorilor menționați – risc potențial) și, parțial, riscul inerent, sub forma riscurilor posibile.

Considerăm că minimizarea riscului de audit are o importanță majoră pentru exercitarea misiunii și garantarea responsabilității auditorului pentru opinia exprimată. Această necesitate reprezintă produsul dintre cerințele standardelor de audit cu privire la calitatea serviciilor de audit și garanțiile profesiei de auditor, care nu admit exprimarea unei opinii neadecvate, și aspectul antreprenorial al procesului de confirmare a situațiilor financiare, care se bazează pe aserțiunea de obținere a unor efecte maxime cu eforturi rezonabile.

De altfel, auditorul nu are responsabilitate pentru a identifica și a evalua toate riscurile pentru entitate, deoarece nu toate din ele dau naștere unui risc de denaturări semnificative, însă înțelegerea riscurilor cu care se confruntă entitatea sporește posibilitatea identificării riscurilor de

denaturări semnificative, de vreme ce majoritatea riscurilor pentru întreprindere vor avea consecințe financiare și, respectiv, un efect asupra situațiilor financiare [123].

Întrucât reducerea riscului de audit la zero este imposibilă, fiind întotdeauna prezent riscul de fraudă și eroare, în viziunea savantului autohton Dima M., o orientare spre obiectivul final al auditului ciclului de procurări-plăți este abordarea auditului prin teoria riscului care presupune determinarea zonelor de risc, concentrarea demersurilor asupra acestor zone, determinarea caracterului semnificativ și definirea procedurilor de audit în conformitate cu acestea [32, p. 51]. Astfel, suntem de părerea că evaluarea riscului de audit acceptabil are în vedere stabilirea măsurii în care auditorul este dispus să-și asume un risc asupra faptului că situația financiară ar putea conține erori semnificative.

Analizând critic abordările riscului în audit, expuse mai sus și luând în considerare predispunerea accentuată a tranzacțiilor de procurări-plăți unor acțiuni de fraudă și eroare și influența procesului de eșantionare asupra riscului de a exprima o opinie neadecvată asupra informațiilor financiare prezentate, propunem următoarea componență a riscului de audit: riscul inherent neasociat fraudei; riscul de control neasociat fraudei; riscul general de fraudă; riscul de detectare nedatorat eșantionării și riscul de detectare datorat eșantionării.

O asemenea abordare rezultă din prevederile ISA, potrivit cărora riscul de audit este o funcție a riscurilor de denaturare semnificativă și a riscului de detectare. Sub aspect matematic, această relație poate fi reprezentată în felul următor:

$$RA = RDS \times RD, \quad (1.1)$$

unde: RA – risc de audit; RDS – risc de denaturare semnificativă; RD – risc de detectare.

Luând în considerație că ISA delimitează riscul de denaturare semnificativă în două componente: risc inherent și risc de control, formula 1.1 poate fi desfășurată după cum urmează:

$$RA = RI \times RC \times RD, \quad (1.2)$$

unde: RI – risc inherent, RC – risc de control.

Pentru utilizarea acestei formule, este nevoie de o dimensionare concretă a cel puțin trei elemente componente din relația 1.2 în vederea determinării celui de-al patrulea element. Luând în considerare practica de audit, autorul propune gruparea elementelor menționate în 3 categorii:

1) *elemente cu dimensiune prestabilită* (acceptată în mod aprioric): riscul de audit. Susținem părerea autorilor Arens A. A. și Loebbecke J. K. [1, 138], Weaver L. [122], Podolski V. [151] ș.a., potrivit căreia asigurarea în audit trebuie să depășească 95%. În această situație, riscul de audit se va estima sub 5% și poate fi reprezentat prin inegalitatea:

$$RA < 5\% \text{ sau } 0,05; \quad (1.3)$$

2) *elemente mărimea cărora depinde de raționamentul auditorului* și se stabilește inițial în cadrul fazei de planificare a auditului: riscul inherent și riscul de control. Riscul inherent este un

risc cu un grad de posibilitate de influență din partea auditorului redus, care poate fi supus modificării numai dacă pe parcursul exercitării lucrărilor auditorul a depistat careva fapte ce nu au fost luate în considerare la întocmirea planului de audit. La rândul său, riscul de control poate fi influențat de către auditor prin extinderea testelor controalelor;

3) *elemente calculate în baza relației 1.2* (elemente rezultative), celelalte elemente fiind date: riscul de detectare. Acest element se determină după formula:

$$RD = RA / (RI \times RC) . \quad (1.4)$$

Astfel, în cazul în care RI și RC se evaluează la nivel maxim (1 sau 100%), RA fiind acceptat în mod aprioric la nivelul de 5%, RD se va calcula după cum urmează:  $RD=0,05 / (1 \times 1)=0,05$  sau 5%.

Considerăm că nivelul acestui risc poate fi micșorat prin extinderea numărului și tipului procedurilor de audit aplicate, majorarea volumului eșantioanelor de audit, implicarea auditorilor cu o calificare mai înaltă sau experților, prelungirea duratei verificării.

Pentru o organizare mai rațională a auditului, nu este suficient doar de a evalua riscul de audit, ci și de a înțelege legătura reciprocă între componentele acestuia și nivelul caracterului semnificativ. Fiind în legătură cu riscul de audit, care este o măsură a incertitudinii, prin veriga tipului și procedurilor de audit, gradul de semnificație constituie o măsură a mărimii valorilor, a căror incertitudine se evaluează.

În conformitate cu tratările ISA 315, auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul situațiilor financiare și la nivelul afirmațiilor pentru clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări.

Luând în considerație complexitatea operațiunilor care fac parte din ciclul de procurări-plăți, precum și susceptibilitatea acestora multiplelor modalități de manipulare, considerăm că riscurile inerent și de control intern sunt afectate în mare măsură de *riscul de fraudă*, care reprezintă riscul săvârșirii de către una sau mai multe persoane din componența conducerii subiectului, persoane însărcinate cu governanța, angajați sau terțe persoane a unor acțiuni premeditate cu indici de fraudă sau înșelăciune, în scopul unor avantaje nejustificate sau ilicite. Recomandăm ca riscul de fraudă, fiind parte a riscului inerent și a riscului legat de control concomitent, să fie prezentat, în contextul formulei de calcul al riscului de audit (formula 1.2), în modul următor:

$$RA = RINF \times RIF \times RCF \times RCNF \times RD, \quad (1.5)$$

unde: RINF – risc inerent neasociat fraudei; RIF – risc inerent asociat fraudei; RCF – risc de control asociat fraudei; RCNF – risc de control neasociat fraudei.

Astfel, în cazul în care RINF se evaluează la 1 sau 100%, RIF se consideră a fi egal cu 0,6 sau 60%, RCF se cuantifică la nivel maxim (1 sau 100%) din cauza lipsei încrederii în

controlul intern sub aspectul fraudei, RCNF se evaluează la 0,7 sau 70%, iar RD – la 0,1 sau 10%, RA va fi egal cu 0,042 sau 4,2%.

În formula 1.5, riscul general de fraudă (RF) este determinat de produsul dintre riscul inerent asociat fraudei și riscul de control asociat fraudei:

$$RF = RIF \times RCF, \quad (1.6)$$

$$\text{unde } \begin{cases} 1 \text{ sau } 100\% \geq RIF \geq RI \\ 1 \text{ sau } 100\% \geq RCF \geq RC \end{cases}$$

iar produsul dintre riscul inerent neasociat fraudei și riscul de control neasociat fraudei, ca urmare a relației stabilite în formulele 1.1 și 1.2, formează riscul de denaturare semnificativă neasociat fraudei (RDSNF) (formula 1.7):

$$RDSNF = RINF \times RCNF. \quad (1.7)$$

Astfel, RF va fi egal cu 0,6 (0,6 x 1) sau 60%, iar RDNSF – cu 0,7 (1 x 0,7) sau 70%.

Înlocuind termenii în formula 1.5, obținem:

$$RA = RDSNF \times RF \times RD. \quad (1.8)$$

Dezvoltând relația 1.4 în baza relației 1.8, riscul de detectare poate fi prezentat după cum urmează:

$$RD = \frac{RA}{RDSNF \times RF}. \quad (1.9)$$

Luând ca bază admiterea că riscul de audit este acceptat în mod aprioric la nivelul de 0,05 sau 5%, pentru RDSNF egal cu 0,7 sau cu 70% și RF egal cu 0,6 sau 60% RD va constitui 0,119 sau 11,9%.

După cum s-a menționat mai sus, riscul de detectare este legat direct de mărimea eșantionului, care, la rândul său, este afectat de nivelul riscului de eșantionare.

În contextul ISA 530 „Eșantionarea în audit” [109, p. 460], considerăm că riscul de detectare poate fi divizat în risc de eșantionare (risc de detectare asociat eșantionării) și risc de neeșantionare (risc de detectare nedatorat eșantionării) (formula 1.10).

$$RD = RDNE \times RDE, \quad (1.10)$$

unde: RDNE – risc de detectare nedatorat eșantionării; RDE – risc de detectare asociat eșantionării.

Riscul asociat eșantionării și riscul nedatorat eșantionării pot influența componentele riscului de audit. De exemplu, există riscul că, la efectuarea testării controlului intern, auditorul nu va descoperi erori în eșantion și va concluziona că riscul legat de control este scăzut, însă în realitate rata erorii în cadrul colectivității generale este destul de înaltă (riscul asociat eșantionării). Se poate crea și o situație inversă, în care în eșantion pot exista erori, pe care auditorul poate să nu le recunoască (riscul nedatorat eșantionării).

În baza relației prezentate, formula 1.8 poate fi dezvoltată după cum urmează:



$$RA = RDSNF \times RF \times RDNE \times RDE. \quad (1.11)$$

Astfel, considerăm că riscul de audit este determinat de riscul de denaturare semnificativă neasociat fraudei, riscul general al fraudei, riscul de detectare nedatorat eşantionării și riscul de detectare asociat eşantionării.

Totalizând cele menționate mai sus, suntem de părerea că, dintre cele patru componente ale riscului de audit, riscul de detectare asociat eşantionării este singurul indicator care influențează nemijlocit volumul eşantionului, deoarece cu cât riscul pe care auditorul este dispus să îl accepte este mai scăzut, cu atât va trebui să fie mai mare dimensiunea eşantionului. Prin urmare, această componentă a riscului de audit se află în dependență inversă de riscul denaturărilor semnificative neasociate fraudei și de riscul fraudei. Cu alte cuvinte, cu cât mai mare va fi nivelul estimat al acestor riscuri, cu atât mai mic va fi nivelul calculat al riscului de detectare asociat eşantionării, în condițiile unui nivel acceptat al riscului de audit, și cu atât mai mare va fi eşantionul conturilor de furnizori, extrase pentru verificarea de detaliu.

Construirea unui model de evaluare a riscului prin sistemul desfășurat al componentelor acestuia este determinată de soluționarea unuia dintre obiectivele cercetării și reprezintă o noutate științifică prin implicarea în calcul a elementelor specifice, cum sunt: riscul general de fraudă și riscul de eşantionare. Un calcul detaliat al componentelor riscului de audit menționate și demonstrarea aplicabilității acestuia la determinarea dimensiunii eşantionului este prezentat în paragraful 2.1 al tezei.

În același timp, autorii Arens A. A. și Loebbecke J. K. [138, p. 381] identifică alți doi factori care influențează semnificativ asupra volumului eşantionului și, deci, al procedurilor de audit: diferența algebrică între eroarea tolerabilă (TDR) și eroarea așteptată la nivelul eşantionului (EPDR). La același nivel al riscului acceptat de încredere maximă față de controlul intern (ARO), pentru o diferență mai mică între TDR și EPDR, tabelele de determinare a volumului eşantionului pentru o cercetare selectivă calitativă [138, p. 377 – 379] recomandă un volum al eşantionului semnificativ mai mare decât în cazul unei diferențe mai mari. De exemplu, în condițiile ARO=10%, pentru TDR=6% și EPDR=1,5%, diferența (TDR-EPDR) va fi egală cu 4,5%, iar volumul inițial al eşantionului recomandat va constitui 64 de unități; în situația când TDR=5% și EPDR=2,5%, diferența va constitui 2,5%, iar volumul eşantionului – 158 de unități.

Sușinim că diferențele semnificative sunt determinate de riscul de eşantionare care se bazează pe ipoteza că, cu cât diferența dintre TDR și EPDR este mai mică, cu atât mai mare este riscul ca eroarea cumulată efectivă a unităților neacoperite de eşantion să depășească eroarea tolerabilă acceptată de auditor. Prin urmare, pentru diminuarea acestui risc, este necesară majorarea volumului eşantionului.

În prezentul paragraf au fost prezentate abordările conceptuale privind noțiunea de audit și definiția acestuia, precum și a fost concretizată aria de cuprindere a auditului ciclului de procurări-plăți. De asemenea, au fost analizate și corelate obiectivele legate de operațiuni și de soldurile conturilor, În urma analizei abordărilor diferitor autori cu privire la riscurile care afectează auditul situațiilor financiare, a fost propus un sistem desfășurat al componentelor riscului de audit, bazat pe concepția riscului de fraudă și a riscului de eșantionare.

## **1.2. Considerații privind planificarea și documentarea auditului ciclului de procurări-plăți**

Prima etapă în activitatea de audit este planificarea acesteia. Printr-o planificare eficientă auditorii se asigură că domeniilor relevante li se va acorda o atenție sporită, iar denaturările potențiale vor fi identificate pe parcursul următoarelor etape ale misiunii. În prezentul paragraf sunt abordate aspectele problematice legate de delimitarea bazei informaționale a auditului ciclului de procurări-plăți, importanța și componența documentelor de lucru ale auditorului, determinarea pragului de semnificație specific ciclului auditat.

Savanții Mihăilescu I. și Moldovanu U. [86] susțin că componentele de bază și, concomitent, rezultatele soldate ale planificării unui audit sunt strategia generală de audit, care definește domeniul de aplicare, plasarea în timp și direcția auditului, și planul de audit, prin care sunt abordate diferite aspecte identificate în strategia generală de audit, luând în considerare necesitatea de a atinge obiectivele auditului, prin utilizarea eficientă a resurselor. În opinia noastră, această părere este argumentată sub aspect științific, deoarece etapa de planificare, documentată în modul corespunzător, permite auditorului să obțină în continuare suficiente probe pentru exprimarea unei opinii adecvate, precum și contribuie la evitarea neînțelegerilor cu entitatea auditată, asigurând un coraport optim cost-calitate al serviciilor prestate. De asemenea, considerăm că la această etapă sunt create premisele evaluării riscului de audit acceptabil și a componentelor acestuia.

În cadrul planificării auditului ciclului de procurări-plăți, auditorul trebuie să utilizeze atât *proceduri generale*, caracteristice procesului de audit financiar în general, cât și *proceduri specifice*, limitate la complexul de operațiuni de achiziționare a activelor și/sau serviciilor și de decontări cu furnizorii.

În baza cerințelor ISA 300 [109, p. 264], propunem următoarele tipuri de proceduri generale utilizate la etapa de planificare a auditului:

- cunoașterea bazei normative care reglementează activitatea clientului;
- aplicarea procedurilor analitice, inclusiv în calitate de proceduri de evaluare a riscurilor;

- obținerea unei înțelegeri generale a cadrului legislativ și de reglementare aplicabil entității și a modului în care aceasta din urmă se conformează cadrului respectiv;
- identificarea și evaluarea riscurilor-componente ale riscului general de audit;
- determinarea pragului de semnificație;
- necesitatea apelării la lucrul experților;
- efectuarea altor proceduri de evaluare a riscurilor.

La planificarea auditului ciclului de procurări-plăți, în calitate de tehnici de obținere a informațiilor propunem:

- studierea cadrului normativ care reglementează activitatea entității auditate;
- revizuirea experienței de lucru cu clientul;
- inspectarea documentației oferite de entitatea auditată (procese verbale ale adunării fondatorilor, materiale pregătite pentru acționari sau prezentate organelor de resort, situații financiare pentru perioadele de gestiune precedente, bugete, plan de conturi de lucru etc.);
- studierea literaturii de specialitate care conține o descriere a particularităților structurii și funcționării domeniului concret de activitate a entității;
- vizitarea subdiviziunilor structurale ale entității, atât a departamentelor responsabile de operațiunile de procurări-plăți, cât și a altor obiective (depozite, secții de producție etc.);
- comunicarea cu personalul entității (spre exemplu, cu conducerea executivă, auditorii interni, colaboratorii serviciului tehnologiilor informaționale etc.) și persoanele însărcinate cu guvernanta;
- comunicarea cu alți auditori, consultanți juridici, experții independenți și alte persoane care au avut sau au ocazia să presteze servicii profesionale entității auditate sau să ia parte la activitatea comercială a subiectului;
- studierea publicațiilor privind activitatea economico-financiară a subiectului (spre exemplu, informațiile statistice, articolele în presă, revistele profesionale, dările de seamă ale specialiștilor bursieri, ziarele de profil financiar).

În procesul unui audit financiar, este incontestabil rolul bazei informaționale disponibile care constituie sursa obținerii probelor de audit necesare.

În literatura de specialitate nu sunt suficient investigate criteriile de clasificare a surselor informaționale ale auditului. În acest context, propunem divizarea bazei informaționale a auditului ciclului de procurări-plăți în două grupe principale: baza informațională internă a entității auditate și baza informațională externă.

Clasificarea bazei informaționale a auditului ciclului de procurări-plăți după sursa de obținere și forma de manifestare este prezentată în Figura 1.2.



Fig. 1.2. Clasificarea bazei informaționale a auditului ciclului de procurări-plăți

Sursa: elaborat de autor

Baza informațională internă a auditului constă din documentele și/sau informațiile atât interne, cât și externe ale entității, care circulă în cadrul întreprinderii-parte a raporturilor economice. Acest lucru este determinat de faptul că situațiile financiare reflectă operațiunile tratate de entitate pe parcursul perioadei de gestiune.

Potrivit experților CECCAR, datele furnizate de contabilitate pot fi împărțite în trei categorii după cum urmează [28, p. 13]:

- 1) *date repetitive*, care rezultă din activitatea obișnuită „de rutină” a entității și se tratează în mod uniform în funcție de sistemul ales;
- 2) *date punctuale*, care sunt complementare celor repetitive, dar sunt reflectate în evidență la un interval de timp mai mult sau mai puțin regulat, cum sunt: inventarierea periodică, evaluări la sfârșit de exercițiu etc.;
- 3) *date excepționale*, care rezultă din operațiuni sau decizii ce derivă din activități curente: reevaluări, fuziuni, restructurări etc.

Considerăm că, cu cât valoarea individuală sau cumulată unei categorii de operațiuni (repetitivă, punctuală sau excepțională) este mai importantă, cu atât erorile sunt susceptibile de a avea o influență anume asupra datelor din situațiile financiare.

După cum rezultă din Figura 1.2, sursele de obținere a probelor de audit atât în cadrul auditului ciclului de procurări-plăți, cât și în contextul auditului situațiilor financiare nu se reduc numai la informațiile scrise, sub forma de documente primare, centralizatoare și situații financiare, ci includ și informații neînregistrate pe suport de hârtie sau electronic, relevante pentru scopurile auditului.

O altă abordare a autorului cu privire la clasificarea surselor informaționale, care se bazează pe criteriile conjugate ale sursei de obținere și gradul de siguranță, este prezentată în Figura 1.3.

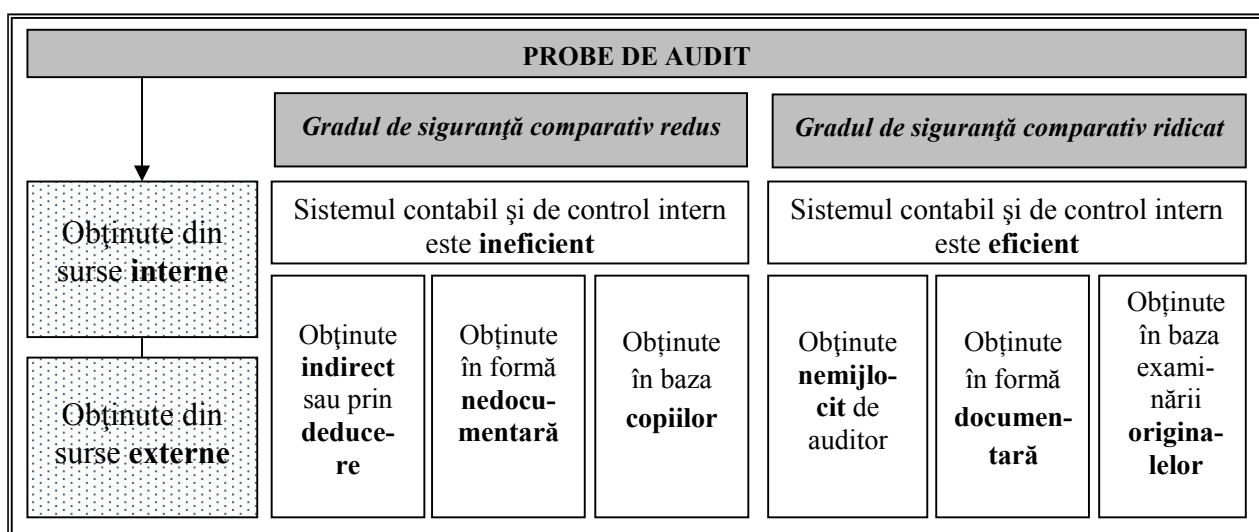


Fig.1.3. Ierarhizarea surselor informaționale după gradul de siguranță în obținerea probelor de audit

Sursa: elaborat de autor

Totuși, ținând cont de ierarhizarea surselor informaționale după gradul de siguranță (Figura 1.3), precum și de volumul extrem de mare al documentelor în activitatea oricărui agent economic, considerăm că cele mai multe probe de audit se vor obține anume din documentația subiectului auditat, care reprezintă procedeul metodei contabilității de culegere și de consemnare în documente a datelor privind operațiunile economice dintr-o entitate, la momentul și la locul efectuării lor, într-o perioadă de gestiune.

Pentru formularea opiniei sale, auditorul trebuie să obțină probe de maximă siguranță conform amplasării ierarhice prezentate în Figura 1.3. În acest context, susținem opinia cercetătorului Florea I. [40, p. 233], potrivit căreia dificultatea obținerii unei probe și costul ridicat al acestei operațiuni nu trebuie să constituie motive de renunțare la obținerea ei, dacă proba este considerată importantă pentru fundamentarea opiniei auditorului.

Baza informațională internă sub formă de informații scrise poate fi diferită în funcție de forma contabilității, aplicată în cadrul entității auditate. În literatura de specialitate (Bajerean E. [2], Grigoroș L., Lazari L. [45], Frecăușanu A., Chișlaru A., Bulgaru V. [41] ș.a.) se disting trei forme de contabilitate: forma memorial-order, forma jurnal-order și forma automatizată (tabelul 1.1).

Tabelul 1.1. Baza informațională internă a auditului ciclului de procurări-plăți după forme ale contabilității

<b>Forma contabilității</b>	<b>Documente primare</b>	<b>Registre analitice</b>	<b>Registre sintetice</b>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>Memorial-order</b>	Facturi fiscale, facturi, acte de predare-primire a lucrărilor, facturi-invoice, declarații de vămire a mărfurilor, acte de achiziție a mărfurilor, acte de achiziție a serviciilor de locațiune, ordine de plată etc.	Cărți și fișe de contabilitate analitică, balanțe de verificare a conturilor analitice, registru de casă	Note de contabilitate, jurnal de înregistrare, registrul principal (jurnalul-șah sau cartea mare)
<b>Jurnal-order</b>		Borderouri și fișe ale contabilității analitice, balanțe de verificare ale conturilor analitice, registru de casă	Borderouri cumulative și de grupare pe conturile contabilității sintetice, jurnale-order, cartea mare
<b>Forma automatizată</b>		Borderouri, fișe, balanțe de verificare, registru de casă	Borderouri cumulative și de grupare pe conturile contabilității sintetice, jurnale-order, cartea mare

Sursa: elaborat de autor

După cum se observă din tabel, indiferent de forma contabilității practică, pilonul de bază în documentarea faptelor economice îl constituie documentele primare care, de cele mai multe ori, servesc drept probe pentru formularea ulterioară a concluziilor de audit cu privire la realitatea tranzacțiilor economice.

În sistemul de documentare și de control în cadrul agentului economic un rol aparte îi revine circuitului documentelor. În vederea exercitării corespunzătoare a auditului ciclului de procurări-plăți, auditorul trebuie să studieze graficul de circulație a documentelor și să evalueze gradul de adecvare al acestuia.

Baza informațională externă cuprinde acte legislative și normative atât cele cu caracter general, cât și cu caracter special, care reglementează domeniul în care activează entitatea auditată, precum și alte informații obținute din afara acesteia.

Recomandări privind obligația auditorului de a verifica respectarea de către entitatea auditată a actelor legislative și normative se conțin în ISA 250 „Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare” [109, p. 210 – 223].

La planificarea auditului și exercitarea procedurilor de audit, auditorul trebuie să țină cont de faptul că nerespectarea de către subiect a actelor legislative și normative poate avea o influență semnificativă asupra indicatorilor din situațiile financiare. În procesul auditării există probabilitatea ca nu toate cazurile de nerespectare a actelor reglementatorii să fie identificate (riscul de detectare). Cu toate acestea, identificarea oricăror cazuri, chiar și a celor

ne semnificative, de nerespectare a legislației poate să compromită sinceritatea și competența conducerii și personalului subiectului, adică să pună la îndoială eficiența controlului intern.

Este de menționat că legile și reglementările influențează în mod diferit asupra operațiunilor din ciclul de procurări-plăți și, drept consecință, asupra situațiilor financiare. În acest sens, autorul distinge două grupe mari de acte normative:

1) *acte normative cu caracter general*. Acestea sunt aplicabile tuturor entităților care activează pe teritoriul RM și stabilesc reguli generale de executare a tranzacțiilor de procurări-plăți sau determină forma, conținutul și modul de formare a indicatorilor din situațiile financiare.

2) *acte normative care reglementează domenii specifice*. Aceste norme reglementează tranzacțiile specifice domeniului în care activează entitatea auditată.

O abordare detaliată a autorului privind clasificarea actelor normative este prezentată de autor în anexa 3.

În oricare situație, faptele de încălcare a prevederilor actelor legislative și normative sunt pasibile aplicării de sancțiuni, inițierii de procese judiciare, răspunderii subiectului economic și a conducerii acestuia.

Potrivit prevederilor ISA 250, conducerea entității este responsabilă de asigurarea că operațiunile entității se desfășoară în conformitate cu prevederile legilor și reglementărilor, inclusiv în conformitate cu prevederile legilor și reglementărilor care determină valorile și prezentările din situațiile financiare ale unei entități [109, p. 211].

Astfel, auditorul nu este responsabil de prevenirea neconformității și nu se poate aștepta ca el să detecteze neconformitatea cu legile și reglementările. Responsabilitatea auditorului se reduce la obținerea unei asigurări rezonabile că situațiile financiare, luate ca un tot întreg, nu conțin o denaturare semnificativă, cauzată de fraudă sau eroare.

Amintim că auditului îi este inerent riscul că unele denaturări semnificative aferente informațiilor financiare nu vor fi descoperite. Considerăm că riscul sporește esențial în cazul în care denaturarea semnificativă este rezultatul încălcării legislației ca urmare a:

- existenței unui set de acte normative care reglementează primordial activitatea entității. Ele nu influențează direct asupra situațiilor financiare și nu sunt luate în considerare de către sistemul contabil și de control intern;
- tăinuirii cazurilor de neconformare legislației. Spre exemplu, conducerea entității poate participa la o înțelegere frauduloasă, la falsificarea de documente, nereflectarea în contabilitate a unor fapte economice, denaturare premeditată a informației;
- limitelor inerente sistemului contabil și de control intern.

De asemenea, auditorul nu trebuie să ignore astfel de surse externe de informații precum sunt: comunicatele de presă, informațiile internet, istoria afacerii, publicațiile unor organe de

resort cum ar fi, de exemplu, hotărârile Comisiei Naționale a Pieței Financiare, deciziile ale autorităților publice locale, statisticile de ramură.

O semnificație deosebită, în calitate de bază informațională pentru formularea opiniei de audit, îl are documentația de lucru a auditorului, care servește drept suport în exercitarea misiunii și reprezintă proba cea mai concludentă a lucrului efectuat. În contextul ISA 230 [109, p. 150], documentația de audit furnizează dovada modului în care s-a fundamentat concluzia auditorului cu privire la atingerea obiectivelor generale ale auditorului și dovada faptului că auditul a fost planificat și efectuat în conformitate cu ISA și dispozițiile legale și de reglementare aplicabile.

Documentația de audit poate fi înregistrată pe hârtie sau pe suport electronic și poate include următoarele documente de lucru: strategia generală și planul de audit, analizele, descrierea problematicii, procedurilor de audit și a rezultatelor acestora, rezumatele aspectelor semnificative, descrierea sistemului contabil și de control intern, scrisorilor de confirmare și de reprezentare, explicațiile, notele și declarațiile subiectului, listele de verificare, corespondența (inclusiv corespondența electronică) privind aspectele semnificative, rezumatele sau copiile înregistrărilor sau documentelor entității, alte documente.

Considerăm că, la nivelul auditului ciclului de procurări-plăți, auditorul trebuie să completeze dosarul misiunii cu cel puțin următoarele documente:

- a) materiale privind planificarea auditului, inclusiv strategia generală și planul de audit al operațiunilor de procurări-plăți ;
- b) informații privind studiul și evaluarea sistemului contabil și de control intern în toate aspectele ce țin nemijlocit de ciclul de achiziții și decontări cu furnizorii ;
- c) extrase sau copii ale documentelor (facturi, facturi fiscale, acte de achiziție a mărfurilor, acte de primire-predare a lucrărilor, contracte etc.) de achiziție a bunurilor și/sau serviciilor ;
- d) analiza operațiunilor economice și a soldurilor conturilor de furnizori ;
- e) copii ale corespondenței cu alte companii de audit (auditori), experți și alte persoane, după caz;
- f) analiza indicatorilor semnificativi și a tendințelor înregistrate în activitatea subiectului în ceea ce privește achizițiile și operațiunile de decontări cu furnizorii ;
- g) informații privind procedurile aplicate și rezultatele obținute ;
- h) copii ale corespondenței privind neclaritățile apărute în procesul exercitării misiunii, inclusiv condițiile desfășurării auditului;
- i) confirmări privind contractele încheiate pentru procurarea bunurilor, serviciilor și lucrărilor, obținute de compania de audit, precum și date privind etapa de executare a acestor contracte;



j) concluzii ale echipei de audit privind rezultatele auditului ciclului de procurări-plăți.

Caracteristica detaliată și modul de întocmire a documentelor de lucru ale auditorului sunt analizate în lucrările autorului la tema tezei [106].

Compania de audit este în drept să stabilească componența, volumul și conținutul documentelor de lucru, în funcție de următoarele aspecte : natura procedurilor de audit care urmează a fi efectuate; complexitatea activității și dimensiunile entității; gradul de eficiență a sistemului de control intern; riscurile identificate de denaturări semnificative; semnificația probelor de audit obținute; natura și amploarea excepțiilor identificate; necesitatea de a documenta o concluzie sau o bază pentru concluzii care nu poate fi determinată imediat din documentația activității efectuate sau din probele de audit obținute. Suntem de părerea că o asemenea abordare reprezintă o problemă a auditului ciclului de procurări-plăți și necesită concretizare.

Astfel, considerăm că, la nivelul auditului ciclului de procurări-plăți, componentele setului de documente de lucru ale auditorului trebuie clasificate în patru grupe principale:

1. *Documente întocmite de subiectul auditat sau în adresa acestuia.* În acest context, se recomandă ca auditorul să anexeze copiile documentelor interne ale entității, care conțin erori sau fraudă ori pot genera denaturări ale informațiilor financiare, în vederea confirmării concluziilor privind acestea.

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

3. *Documente, conținutul cărora este negociat între auditor (compania de audit) și subiectul auditat.* Ca exemple de asemenea documente pot servi: contractul privind prestarea serviciilor de audit și/sau scrisoarea de misiune, corespondența cu conducerea sau persoanele însărcinate cu guvernanta, procesul-verbal de primire-predare a lucrărilor de audit ș.a.

4. *Documente întocmite de către terțe persoane și remise nemijlocit auditorului.* Confirmările externe sunt considerate una dintre cele mai eficiente proceduri de esență la verificarea decontărilor cu furnizorii.

În continuare, sunt propuse diverse modele de documente, specifice exercitării auditului la nivel de ciclu de procurări-plăți, cum ar fi: 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.

După cum s-a menționat anterior, procesul cunoașterii business-ului clientului implică consultarea informațiilor conținute în documentele interne (statut, regulament intern, organigrama generală, contractul colectiv de muncă, contracte cu furnizorii, fișe ale posturilor, ordine interne etc.) și externe (date statistice total pe economie și pe ramură, presa periodică etc.).

Având la dispoziție informații și cunoștințe generale despre client și activitatea sa, auditorul va purcede la înțelegerea sistemelor contabil și de control intern în vederea planificării optime a auditului și elaborării unei abordări eficiente privind exercitarea acestuia.

În contextul ISA 315 „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său” [109, p. 274], controlul intern reprezintă procesul conceput, implementat și menținut de către persoanele însărcinate cu governanța, conducere și alte categorii de personal, cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile.

ISA delimitează cinci elemente componente ale sistemului de control intern și anume: mediul de control; procesul de evaluare a riscului entității de către conducerea entității; sistemul informațional, inclusiv procesele de activitate aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare; activitățile de control relevante pentru audit; monitorizarea controalelor. Descrierea componentelor sistemului de control intern, prin prisma ISA 315, și a obiectivelor auditorului privind aceste componente, este prezentată în anexa 4.

Aspectele concrete privind testarea controlului intern prin prisma auditului ciclului de procurări-plăți sunt analizate detaliat în paragraful 2.1 al prezentei lucrări.

Faza de cunoaștere a business-ului clientului este strâns legată de identificarea primară a aspectelor generale care pot avea influență asupra desfășurării normale a activității subiectului. În scopurile unei ilustrări reprezentative și sintetizării influenței acestor aspecte recomandăm tehnica analizei SWOT. Aceasta este, în esență, o revizuire a principalelor puncte tari și slabe interne ale entității împreună cu evaluarea oportunităților și amenințărilor prezente în mediul extern, care ar putea avea impact asupra fenomenului analizat [21, p. 135]. În contextul auditului ciclului de procurări-plăți, factorii care vor influența veridicitatea tranzacțiilor de achiziții de bunuri și servicii și de decontări cu furnizorii pot fi divizați în două grupe: *factori actuali*, care pot fi echivalați cu elemente ale controlului intern, și *factori potențiali*, necontrolabili de către entitate. Identificarea factorilor poate fi realizată prin diverse tehnici de exercitare a auditului, precum: observarea, discuții cu personalul clientului, anchetarea etc.

În Figura 1.4 sunt ilustrate grafic rezultatele analizei SWOT a ciclului de procurări-plăți la entitatea „Yase-Trans” SRL.

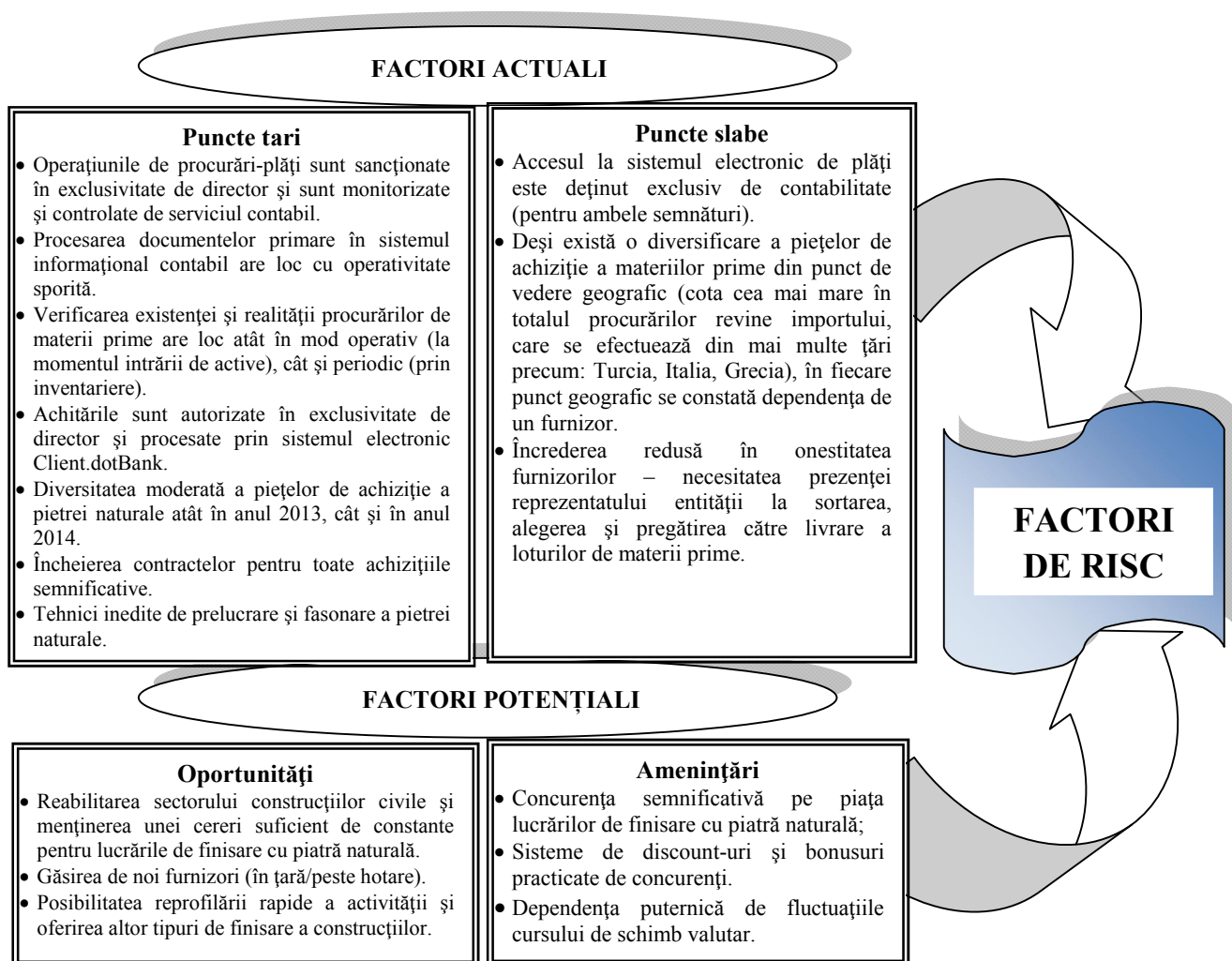


Fig. 1.4. Analiza SWOT a mediului de activitate a entității „Yase-Trans” SRL

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor entității „Yase-Trans” SRL

Importanța evaluării riscului de audit și a stabilirii pragului de semnificație la etapa planificării auditului ciclului de procurări-plăți rezultă din obligațiunea auditorului de a obține o asigurare rezonabilă în legătură cu faptul că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative datorate fraudei sau erorii. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel de asigurare ridicat, dar nu absolut. Acest grad de asigurare este rezultatul existenței și acceptării de către auditor a unui nivel al riscului de audit, care reprezintă riscul ca auditorul să exprime o opinie neadekvată privind veridicitatea informațiilor conținute în situațiile financiare auditate.

Sub aspect practic, evaluarea riscului de audit și stabilirea gradului de semnificație pot fi efectuate atât pentru situațiile financiare per ansamblu, cât și la nivelul afirmațiilor pentru grupele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentări.

Această abordare cere auditorului să identifice riscurile specifice ale business-ului clientului, să evalueze impactul pe care aceste riscuri îl pot avea asupra situațiilor financiare și, în cele din urmă, să planifice testele de audit în mod corespunzător. Cercetătorul Pisleag A definește această abordare ca „abordare bazată pe riscul de afaceri” [131].

Considerăm că calculul riscului de audit cu ajutorul sistemului desfășurat al componentelor acestuia, propus de autor în paragraful 1.1 al lucrării, inclusiv prin componenta riscului de fraudă, care reprezintă un element inovativ al cercetării și nu se regăsește într-un context asemănător în cercetările altor autori, precum și a riscului de eșantionare, după cum recomandă ISA, reprezintă o tehnică eficientă și argumentată la calcularea eșantionului necesar pentru aplicarea testelor de detaliu planificate. Aplicabilitatea acestei metode este demonstrată în paragraful 2.1 al tezei.

În opinia autorului Bobby C. [9], semnificația și riscul reprezintă două concepte fundamentale, care au o importanță deosebită în planificarea misiunilor profesioniștilor contabili. În susținerea acestei afirmații, considerăm că între semnificație și risc există o legătură invers proporțională, care se caracterizează prin următoarea legitate: cu cât riscul de denaturare semnificativă este mai ridicat, cu atât pragul de semnificație va fi mai scăzut; și invers – cu cât riscul de denaturare semnificativă va fi mai redus, cu atât pragul de semnificație va fi mai ridicat. Raționamentul profesional joacă un rol important în procesul de stabilire a pragului de semnificație.

Astfel, fiind odată evaluate riscul de audit și componentele sale, la stabilirea strategiei generale de audit, auditorul trebuie să determine pragul de semnificație care reprezintă nivelul în expresie valorică până la care pot fi influențați utilizatorii informațiilor financiare, iar denaturările depistate, luate individual sau în ansamblu, vor fi considerate nesemnificative. Pe de altă parte, profesorul american Robertson J. susține că „caracterul semnificativ reprezintă mărimea erorii maximal acceptate care poate fi conținută în rapoartele financiare și examinată ca fiind nesemnificativă” [153]. În completarea opiniei enunțate, suntem de părerea că, în procesul estimării indicatorului dat, auditorul urmează să examineze nu numai partea cantitativă a caracterului semnificativ, ci și cea calitativă, combinând rolul de previziune cu cel de confirmare a informației.

În contextul celor expuse, caracterul limitat al asigurărilor furnizate de auditul financiar rezultă din prevederile ISA 320 „Pragul de semnificație în audit”, potrivit cărora obiectivul unui audit constă în a oferi auditorului posibilitatea de a exprima o opinie cu privire la faptul dacă situațiile financiare sunt pregătite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil [109, p. 329].

Considerăm că acest indicator poate fi determinat pentru trei nivele de detaliere a informațiilor financiare:

- ✓ pentru situațiile financiare ca un tot întreg;
- ✓ la nivel de clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări. O asemenea abordare este recomandabilă în cazul în care, în circumstanțele specifice entității, există una sau mai multe

clase de tranzacții specifice, solduri de conturi sau prezentări pentru care se așteaptă să existe denaturări având o valoare mai mică decât pragul de semnificație stabilit la nivelul situațiilor financiare, care să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor luate în baza situațiilor financiare;

✓ stabilirea pragului de semnificație funcțional. În acest caz, se optează pentru stabilirea sumelor la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca un tot întreg, în vederea reducerii la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca denaturările necorectate sau nedetectate agregate să depășească acest prag. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se va referi și la suma sau sumele stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul sau pragurile de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări.

Conceptul de prag de semnificație este aplicat de auditor atât în planificarea și efectuarea auditului, cât și în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și a denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare, precum și în formarea opiniei din raportul auditorului.

În viziunea autorului Szabo I.A. [115], exprimarea pragului de semnificație din punct de vedere valoric se poate efectua în două modalități:

- varianta directă, care constă în determinarea unei anumite valori absolute;
- varianta indirectă, care presupune utilizarea unui procent dintr-un anumit indicator.

Considerăm că a doua variantă este mai argumentată, deoarece ea asigură păstrarea proporției de semnificație pentru diferite nivele ale bazei de calcul. În calitate de indicatori de bază pot servi soldurile conturilor contabile, posturile bilanțului sau indicatorii situației de profit și pierdere.

Practica de audit propune următorii indicatori ai situațiilor financiare, în baza cărora se calculează pragul de semnificație: *valuta bilanțului; cifra de afaceri netă; profitul până la impozitare; capitalul propriu; total cheltuieli.*

Spre exemplu, recomandările cuprinse în Normele minimale de audit, emise de CAFR, fac referire la trei baze de calcul cu următoarele intervale procentuale (tabelul 1.2):

Tabelul 1.2. Baze de calcul și intervale procentuale pentru determinarea pragului de semnificație

Nr. crt.	Baza de calcul	Intervalul de apreciere ( $N_{\min} - N_{\max}$ )
1.	Active totale	1 – 2 %
2.	Cifra de afaceri	0,5 – 1 %
3.	Profit până la impozitare	5 – 10 %

Sursa: elaborat de autor după Normele minimale de audit ale CAFR [14].

Considerăm că acești indicatori, prin conținutul lor, nu acoperă specificul operațiunilor de înregistrare și de modificare a datoriilor comerciale (conturilor de furnizori), motiv din care nu permit determinarea veridică a pragului de semnificație la nivelul ciclului de procurări-plăți.

Sistemul de indicatori pentru calculul pragului de semnificație, propus de CAFR, în opinia noastră, are următoarele limite:

- profitul până la impozitare nu poate fi luat în considerare în cazul în care subiectul auditat înregistrează pierderi sau dacă rezultatul financiar respectiv nu este corect prezentat, oricare ar fi motivul distorsionării;
- erorile nesemnificative trebuie sintetizate pentru a se decide dacă per total depășesc pragul global de semnificație.

Considerăm că, de multe ori, pragul de semnificație pe segmente poate fi calculat pentru conturile de bilanț și mai puțin pentru conturile de rezultate financiare. Argumentarea acestei judecăți este determinată de legătura dintre conturile bilanțiere și conturile de rezultate grație tehnicii de dublă înregistrare contabilă.

Pornind de la cele expuse, considerăm că, în scopurile unui calcul argumentat al pragului de semnificație, în componența indicatorilor menționați ar trebui să fie inclus indicatorul „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 în conturile de cheltuieli și costuri (curente și/sau anticipate). Intervalul recomandat de apreciere 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 (tabelul 1.2) pentru cifra de afaceri (0,5 %– 1 %).

De asemenea, urmând obiectivul cercetării privind soluționarea problemelor și eficientizarea auditului ciclului de procurări-plăți, considerăm că este necesar să se calculeze pragul de semnificație pentru conturile de bilanț de la valoarea medie a acestora, și nu de la valoarea soldului la sfârșitul perioadei de raportare. Această recomandare își găsește justificarea în faptul că valoarea medie cuprinde modificările survenite în conturile analizate în decursul perioadei auditate, fiind concordantă după conținut cu caracterul cumulativ al indicatorilor situației de profit și pierdere, utilizați în calculul pragului de semnificație.

Modul de calculare al pragului de semnificație global după metoda recomandată este prezentat în tabelul 1.3.

Tabelul 1.3. 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 (conturile 611, 612)	17 029 197	0,75	127 719
3.	Valoarea achizițiilor	17 176 340	0,75	128 823
<b>Pragul de semnificație total</b>			<b>X</b>	<b>453 282</b>
<b>Pragul de semnificație total după rotunjire</b>			<b>X</b>	<b>453 000</b>

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 „Laox Prim” SRL, întocmite la data de 31 decembrie 2013, constituie 453 000 lei. Astfel, în cazul în care valoarea cumulată a tuturor erorilor identificate, pentru toate conturile și clasele de tranzacții, va depăși valoarea indicată, se va considera că situațiile financiare auditate conțin denaturări semnificative și nu prezintă fidel poziția financiară a companiei la data de 31 decembrie 2013, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale acesteia aferente exercițiului încheiat la acea dată, în conformitate cu SNC.

Repartizarea pragului de semnificație global pe conturile de bilanț aferente ciclului de procurări-plăți și modul de determinare a pragului de semnificație specific sunt prezentate în tabelul 1.4.

Tabelul 1.4. 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 specific (lei)
1	2	3	4	5	6	7
1.	Provizioane pe termen lung și curente (conturile 426, 538)	174	174	174	0,001	Nesemnificativ
2.	Datorii comerciale (conturile 421, 422, 521, 522, 544)	171 834	397 678	284 756	2,17	9 830*
6.	<i>Active imobilizate și circulante</i>	<i>11 525 836</i>	<i>14 706 194</i>	<i>13 116 015</i>	<i>100</i>	<i>453 000</i>
4.	<b>Total pragul de semnificație specific (rd. 1+rd. 2+rd. 3)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>9 830</b>

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

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

Din informația prezentată în tabelul 1.4 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, modificarea opiniei auditorului.

De menționat că niciun procent nu va constitui o referință absolută. Procentele, prezentate în tabelul 1.2 sunt date cu titlu indicativ. Bazele de aplicare a intervalelor procentuale trebuie analizate bine de către auditor și eliminate sau ajustate atunci când:

- ✓ nu sunt reprezentative pentru activitatea normală a entității;
- ✓ cuprind elementele extraordinare;
- ✓ variația de la un exercițiu la altul este mai mare, caz în care se recomandă o medie a ultimelor exerciții;
- ✓ există bănuieli că informațiile sunt distorsionate etc.

De asemenea, trebuie de ținut cont de faptul că deși valoarea pragului de semnificație este exprimată în unitate bănească, acesta constituie un indicator relativ, și nu absolut. Compania de audit nu poate stabili un prag de semnificație unic pentru toți clienții serviciilor de audit. Mărimea acestuia trebuie să fie determinată în funcție de aspectele cantitative și calitative ale situațiilor financiare ale fiecărui subiect auditat în parte.

Suntem de părerea că pragul de semnificație poate fi influențat atât de cerințele legale și de reglementare, cât și de datele individuale ale soldurilor conturilor și relațiile care există între ele. De asemenea, aprecierile auditorului se bazează atât pe elementele cantitative, cât și pe elementele calitative, și se formează în funcție de experiența și raționamentul profesional al auditorului, precum și de particularitățile entității al cărei prag de semnificație este determinat.

La planificarea procedurilor la nivel de grupe de tranzacții, este important de ținut cont de faptul că denaturările ne semnificative depistate în anumite conturi sau operațiuni se pot dovedi a fi considerabile la cumulare a acestora. După părerea cercetătoarei Vitiuc A., pragul de semnificație determinat la nivel de situații financiare se aplică față de soldurile conturilor și operațiuni în calitate de eroare admisibilă, care reprezintă suma maximă așteptată a denaturărilor în soldul unui cont sau într-o operațiune care, fiind cumulate cu denaturările în alte solduri ale conturilor sau operațiuni, pot exista fără a denatura semnificativ situațiile financiare [121]. Luând în considerare cele menționate, suntem de părerea că valoarea erorii admisibile, stabilită de auditor, trebuie să fie mai joasă decât cea a pragului de semnificație planificat.

Este incontestabil că principalul scop urmărit la determinarea pragului de semnificație la etapa planificării auditului este stabilirea caracterului, momentului de exercitare și volumului procedurilor de audit care urmează a fi aplicate.

În tratamentul experților Institutului Canadian al Contabililor Autorizați (CICA), orice decizie referitoare la semnificație trebuie, în mod obligatoriu, să se bazeze pe următoarele aspecte: perceperea de către auditor a nivelului general de semnificație și aprecierea de către auditor a oricăror condiții speciale ce creează corectări neordinare ale caracterului semnificativ [125, p. 5].

Dezvoltând opinia menționată, considerăm că, la repartizarea semnificației pe segmente de operațiuni, pot apărea următoarele dificultăți:



- auditorul consideră că este posibil ca anumite conturi să conțină mai multe abateri decât altele;
- bazându-se pe raționamentul profesional în repartizarea semnificației, auditorul trebuie să țină seama deopotrivă de riscul supraevaluării și al subevaluării conturilor;
- costurile relative ale auditului, care afectează acest proces de repartizare trebuie să fie argumentate.

În cele din urmă, în baza informațiilor obținute la etapa de preplanificare și de planificare, auditorul are obligația de a elabora strategia generală și planul de audit.

Strategia generală de audit reprezintă totalitatea informațiilor semnificative, care trebuie luate în considerare la determinarea aspectelor specifice de exercitare a misiunii. Acest document trebuie să conțină informații privind termenele de exercitare a auditului, componența grupului de audit, volumul de timp repartizat între membrii grupului de audit, nivelul caracterului semnificativ, evaluarea riscului de audit etc.

Aspectele generale, care trebuie avute în vedere de către auditor la elaborarea strategiei generale de audit, sunt specificate în anexa la ISA 300 „Planificarea unui audit al situațiilor financiare”. Printre acestea menționăm: identificarea caracteristicilor misiunii care definesc sfera de cuprindere a ciclului de procurări-plăți; stabilirea cadrului general și a obiectivelor de raportare și a naturii comunicărilor; planificarea plasării în timp a lucrărilor misiunii; evaluarea factorilor semnificativi pentru direcționarea eforturilor echipei misiunii și aprecierea relevanței cunoștințelor din misiunile precedente; stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii resurselor. În anexa 5 este propus un model de strategie de audit al ciclului de procurări-plăți.

Menționăm că în auditurile entităților mici ISA admit ca întregul audit să fie efectuat de o echipă de audit foarte mică. Multe audituri ale entităților mici presupun implicarea partenerului de misiune (care poate fi un practician individual), care lucrează cu un singur membru al echipei misiunii (sau fără niciun membru al echipei misiunii), fapt care facilitează, fără îndoială, coordonarea și comunicarea între membrii echipei. Stabilirea strategiei generale de audit pentru auditul unei entități mici nu trebuie să fie un exercițiu complex sau consumator de timp.

În baza strategiei generale de audit se elaborează planul de audit. Planul de audit este reprezentat de o listă de proceduri concrete, cu rol de instrucțiune pentru asistenții auditorului și de mijloc de control al calității lucrărilor pentru conducătorii echipei de audit sau revizuirii ulterioare a dosarului. Acest document se perfectează documentar, iar fiecărei proceduri de audit, cuprinse în acesta, i se atribuie un număr de identificare, fapt ce oferă posibilitatea de a face trimiteri la ele în documentele de lucru.

Planul de audit trebuie să fie compus din următoarele compartimente:

✓ Planul testelor de control, care reprezintă totalitatea acțiunilor auditorului, orientate spre acumularea informației privind sistemul contabil și de control intern al subiectului. Aceste acțiuni permit identificarea limitelor semnificative ale controlului intern al entității auditate.

✓ Planul testelor de detaliu, care include lista detaliată a acțiunilor auditorului în cadrul acestor tipuri de control. În acest scop, este necesar să se concretizeze compartimentele evidenței contabile, care urmează a fi supuse controlului, și să se elaboreze planul de audit pentru fiecare compartiment identificat. Luând în considerație că obiectul cercetării descrise în prezenta lucrare îl reprezintă operațiunile-parte ale ciclului de procurări-plăți, propunem modelul planului de audit al ciclului de procurări-plăți, prezentat în anexa 6.

În prezentul paragraf au fost soluționate unele probleme privind planificarea auditului ciclului de procurări-plăți prin: cunoașterea business-ului și mediului de afaceri al clientului cu ajutorul analizei SWOT, fundamentarea criteriilor noi de clasificare a bazei informaționale a auditului după sursa de obținere, forma de manifestare și gradul de siguranță, recomandarea componentei dosarului de audit. De asemenea, au fost formulate propuneri privind perfecționarea calculului pragului de semnificație, elaborarea strategiei generale de audit și a planului de audit al operațiunilor de achiziții și decontări cu furnizorii.

### **1.3. Concluzii la capitolul 1**

În prezentul capitol sunt analizate conceptele teoretice și metodologice ale auditului ciclului de procurări-plăți, precum și principalele abordări naționale și internaționale privind auditul situațiilor financiare.

Ținând cont de cele menționate mai sus, vom formula următoarele concluzii:

1. Literatura științifică de specialitate delimitează trei grupe principale de abordări privind exercitarea unui audit: pe segmente de activități, cicluri de operațiuni și solduri. Considerăm că abordările din grupa a doua sunt mai argumentate, deoarece, fiind bazate pe operațiunile aferente rulajelor și soldurilor diferitor conturi între care există interconexiune economică, acestea asigură un nivel sporit al calității serviciilor de audit cu efort rezonabil, prin evitarea verificării repetate a unora și acelorași informații, spre deosebire de abordarea fiecărui sold de cont din situațiile financiare ca un element distinct, care ar duce la auditarea independentă a unor conturi strâns corelate, precum sunt, spre exemplu, creanțele și veniturile din vânzări.

2. Analiza opiniilor expuse în literatura de specialitate autohtonă și cea străină a demonstrat că definițiile noțiunii de audit propuse de diverși autori sunt diferite și neomogene după conținut și aria de cuprindere. Considerăm necesară concretizarea definiției noțiunii nominalizate în baza următorilor piloni de referință: procesul de examinare, independența,

persoana care efectuează auditul, necesitatea raportării la criteriile stabilite, criteriul semnificației în prezentarea fidelă a informațiilor auditate.

3. Examinarea critică a diverselor opinii ale savanților autohtoni și străini a permis aprofundarea noțiunii de audit prin următoarea definiție: auditul reprezintă un proces de examinare profesională și independentă de către o persoană autorizată, prin raportarea la criteriile stabilite a informațiilor conținute în situațiile financiare, în vederea exprimării unei opinii motivate asupra prezentării fidele, sub toate aspectele semnificative, a situației patrimoniale și a rezultatelor obținute. De asemenea, autorul a delimitat aria de cuprindere a auditului ciclului de procurări-plăți în calitate de sferă de exercitare a misiunii și a definit acest tip de audit 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, sub toate aspectele semnificative, a informațiilor aferente în situațiile financiare.

4. În literatura de specialitate studiată nu sunt investigate suficient criteriile de clasificare a surselor informaționale ale auditului. În acest context, autorul recomandă o clasificare proprie a acestora după următoarele criterii principale: sursa de obținere (interne și externe), forma de manifestare (informații scrise, informații nescrise, acte legislative și normative și alte surse informaționale) și gradul de siguranță.

5. O semnificație deosebită, în calitate de bază informațională pentru formularea opiniei de audit, o are documentația de lucru a auditorului, care servește drept suport în exercitarea misiunii și reprezintă proba cea mai concludentă a lucrului efectuat. Autorul descrie componența de bază a dosarului curent al misiunii de audit al ciclului de procurări-plăți, precum și propune o clasificare proprie a documentelor de lucru ale auditorului în funcție de sursa de obținere a acestora.

6. Faza de cunoaștere a business-ului clientului este strâns legată de identificarea primară a aspectelor generale care pot avea influență asupra desfășurării normale a activității subiectului. Autorul recomandă aplicarea analizei SWOT la etapa cunoașterii business-ului clientului în vederea identificării factorilor actuali, 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. Considerăm că acest tip de analiză este util la etapa de preplanificare și servește drept bază pentru evaluarea ulterioară a riscului general de audit și planificarea detaliată a misiunii.

7. Urmând abordarea bazată pe riscul de audit și componentele acestuia, propusă de ISA, precum și de publicațiile multiplilor cercetători în domeniu, autorul recomandă un sistem

desfășurat al componentelor riscului de audit, punând accentul pe componenta riscului de fraudă și a riscului de eșantionare.

8. 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. Luând ca bază de analiză sistemul de indicatori cu intervale procentuale atribuite pentru calculul recomandat de experții CAFR, autorul tezei evidențiază neajunsurile acestuia, propunând ca, pentru un audit al ciclului de procurări-plăți, acest sistem de indicatori să fie completat cu indicatorul „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 în conturile de cheltuieli și costuri (curente și/sau anticipate), fapt ce reprezintă un element inovativ al cercetării. De asemenea, autorul propune o metodă de calculare 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.

9. Totalitatea informațiilor obținute la etapa de preplanificare și planificare, acumulată de către auditor, își găsește finalitatea în strategia generală de audit și în planul de audit. Luând în considerație rolul și avantajele divizării misiunii de audit pe cicluri de operațiuni, autorul a elaborat și a propus modele de strategie specifică și planul de audit al ciclului de procurări-plăți.

Analiza conceptelor teoretico-metodologice ale auditului ciclului de procurări-plăți generează necesitatea cercetării problemelor de ordin principal aferente:

- aprofundării aspectelor metodologico-aplicative ale auditului ciclului de procurări-plăți;
- definirii și clasificării auditului în general și a auditului ciclului de procurări-plăți în particular;
- concretizării obiectivelor care trebuie urmărite de auditor în procesul verificării conturilor de furnizori;
- dezvoltării și fundamentării sistemului factorial al riscului de audit;
- raționalizării calculului pragului de semnificație la nivel de ciclu de procurări-plăți;
- perfecționării procesului de documentare a lucrărilor de audit
- relevării posibilităților de aplicare a procedurilor analitice la efectuarea auditului ciclului de procurări-plăți;
- argumentării 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;

- evidențierii modalităților de valorificare a rezultatelor verificării tranzacțiilor cu furnizorii, în funcție de tipul misiunii exercitate.

## **2. ABORDĂRI METODICE ȘI APLICATIVE PRIVIND TESTELE DE CONTROL ȘI DE DETALIU LA NIVELUL CICLULUI DE PROCURĂRI-PLĂȚI**

### **2.1. Aspecte problematice ale testării controlului intern și evaluării componentelor riscului de audit**

În contextul tranziției RM la normele și uzanțele internaționale în domeniul contabilității și auditului, testarea controlului intern are o importanță actuală. Această importanță derivă și din prevederile Legii privind activitatea de audit [76], ISA [109], Codului etic al profesioniștilor contabili [18] și Planului național de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014 [51], precum și din Acordul de Asociere RM – UE.

Cercetarea expusă în prezentul paragraf este determinată de necesitatea soluționării problemelor legate de testarea controlului intern la nivelul ciclului de procurări-plăți, cum ar fi: clasificarea componentelor controlului intern, fundamentarea etapelor de testare a controlului, aprecierea influenței sistemului informațional asupra mecanismelor de control intern, evaluarea componentelor riscului de audit, în special a riscului de fraudă.

Complexitatea și numărul mare de tranzacții aferente ciclului de procurări-plăți au un potențial înalt al cazurilor de fraudă sau eroare. Acest fapt impune necesitatea elaborării unui sistem de control intern eficient pentru asigurarea veridicității informațiilor din situațiile financiare. În acest context, testarea controlului intern la nivelul acestui ciclu de operațiuni capătă o conotație deosebită la etapa planificării și exercitării auditului.

În reglementările internaționale de audit și în literatura de specialitate controlul intern este interpretat în mod diferit.

Astfel, în conformitate cu ISA, controlul intern este procesul conceput și efectuat de cei însărcinați cu guvernanta, conducere și alți angajați în vederea furnizării unei asigurări rezonabile despre realizarea obiectivelor cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența activității și conformitate cu legislația aplicabilă [109].

Cercetătorul Ghiță M. abordează controlul intern sub aspectele descentralizării activității și elaborării unui sistem de reglementări interne [44]. În susținerea opiniei expuse, considerăm că implementarea unui sistem eficient de control intern în cadrul organizației este determinată de necesitatea administrării riscurilor ce apar în procesul activității de antreprenoriat, precum și de îndeplinirea obiectivelor programate.

Auditul financiar, privit ca un complex de activități, poate fi divizat în trei etape de bază: planificarea auditului, exercitarea și finalizarea acestuia. Procedurile de testare a controlului intern se recomandă a fi utilizate, în mod prioritar, la primele două etape, după cum urmează:

- La etapa de *planificare*, ISA solicită auditorului obținerea unei înțelegeri adecvate a controlului intern al subiectului (existența controlului), suficiente pentru planificarea auditului.

O listă a informațiilor necesare auditorilor pentru planificarea auditului este furnizată de Compania Națională a Comisarilor de Conturi din Franța [135]. Această listă cuprinde următoarele elemente: identificarea principalelor circuite de control, volumul aproximativ al tranzacțiilor prelucrate, numărul conturilor de furnizori, lista principalilor furnizori, politica de control al calității, numărul și adresa centrelor de recepție, modul de decontare utilizat. Considerăm că, în vederea sporirii calității lucrărilor de planificare a controlului intern în contextul auditului ciclului de procurări-plăți, lista propusă trebuie să fie completată cu informații privind tipurile principale de achiziții și persoanele responsabile de realizarea și contabilizarea diferitor operațiuni de procurări și decontări cu furnizorii și antreprenorii.

- În procesul aplicării testelor substanțiale la *etapa exercitării* auditului (în cazul în care riscul de control a fost evaluat la nivel maxim), auditorul trebuie să înțeleagă mediul de control și sistemul de control al procesului de colectare, înregistrare și prelucrare a datelor (permanența controlului).

- La aplicarea metodei combinate, auditorul trebuie, de asemenea, să înțeleagă tehnicile de control intern care sporesc siguranța datelor și informației. Totodată, auditorul trebuie să testeze mijloacele de control pe care se bazează opinia auditorului în vederea determinării dacă acestea funcționează în modul prestabilit.

O viziune originală privind aplicabilitatea testelor controlului intern la diferite etape ale auditului este oferită de cercetătorul Iachimovschi A. [58], fiind analizată de autorul tezei în tabelul 2.1.

Considerăm că atribuirea tehnicilor de apreciere a evenimentelor ulterioare la etapa ulterioară, după raportarea rezultatelor, nu corespunde recomandărilor ISA 560, care tratează procedurile de urmărire a evenimentelor ulterioare ca etapă de finalizare a auditului. Totuși, în susținerea poziției sus-menționate, considerăm că în realitate acest proces durează și după raportarea rezultatelor misiunii și exprimarea opiniei de audit.

Obiectivele de audit, aplicabile ciclului de procurări-plăți, se referă la obținerea unor probe suficiente și adecvate cu privire la fiecare afirmație semnificativă cuprinsă în situațiile financiare. Pentru a atinge aceste obiective, auditorii trebuie să aplice o combinație de teste de control și proceduri de fond în funcție de strategia aleasă. Particularitățile verificării procedurilor de control intern al entității auditate în vederea obținerii siguranței că acestea sunt elaborate și acționează eficient, precum și reducerii semnificative a volumului procedurilor de fond, au fost descrise de autor în diferite publicații proprii [107].

Tabelul 2.1. Etapele și tehnicile de testare a controlului intern

Nr.	Etape de testare a controlului intern	Tehnici de testare a controlului intern	Comentarii
A	1	2	3
1.	Etapa premergătoare a controlului de audit (preplanificare)	Examinarea dosarului misiunilor precedente, studierea altei informații relevante	Se studiază documentele auditorului care fac parte din dosarul misiunii precedente al subiectului auditat. Auditorul pregătește chestionare, teste, organigrame, care urmează a fi completate, actualizate în urma discuțiilor cu personalul clientului. Se evaluează mediul de control sub următoarele aspecte: etică, competență, independența consiliului de administrație, stilul de lucru al conducerii, politicile practicate în raport cu personalul entității.
2.	Planificarea auditului	Evaluarea riscului de control intern	Riscul de control intern este estimat la nivelul ciclului de operațiuni și/sau la nivelul tranzacțiilor semnificative în dependență de specificul ramurii de activitate. Evaluarea nivelului riscului legat de control are loc concomitent cu/imediat după estimarea riscului inerent.
3.	Testarea pe teren	Testarea sistemelor contabil și de control intern	Scopul procedurii este stabilirea gradului de încredere acordat controlului intern la exprimarea opiniei privind autenticitatea situațiilor financiare prin aprecierea rezonabilității structurii organizatorice a controlului intern și a eficacității procedurilor de control intern aferente ciclului de procurări-plăți. Se confirmă nivelul riscului evaluat preliminar la faza de planificare a auditului.
4.	Raportarea rezultatelor	Proceduri suplimentare de formulare a recomandărilor	Se apreciază caracterul rezonabil al structurii controlului intern.
5.	Etapa ulterioară	Aprecierea evenimentelor ulterioare	În unele cazuri, la aprecierea evenimentelor ulterioare datei bilanțului se pot obține confirmări suplimentare privind calitatea estimată a controlului intern.

Sursa: elaborat de autor după Iachimovschi A. [58]

În atingerea obiectivului de analiză a aspectelor problematice privind testarea controlului intern la nivelul ciclului de procurări-plăți și perfecționarea acestui proces, propunem următoarele etape principale ale controlului intern:

1. Identificarea și accentuarea factorilor care pot influența opinia auditorului cu privire la evaluarea riscului de control intern.
2. Evidențierea mecanismelor de control intern din cadrul ciclului de procurări-plăți care ar determina minimizarea riscului de control.
3. Evaluarea sistemului de control intern și a riscului de control.

Astfel, în procesul evaluării riscului de control intern la nivelul conturilor contabile și operațiunilor ce fac parte din ciclul de procurări-plăți, trebuie de luat în considerare următorii *factori* care pot influența opinia auditorului:

- elementele bilanțului și ale situației de profit și pierdere, care pot fi supuse denaturărilor (spre exemplu, conturile care au necesitat corectări în perioadele precedente sau în care au fost înregistrate un volum important de operațiuni);



- 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 finele exercițiului financiar;
- operațiuni, ce nu sunt supuse procedurii obișnuite de prelucrare.

De menționat că, spre deosebire de riscul inerent, nivelul căruia nu depinde de dorințele și posibilitățile auditorului, aprecierea riscului de control intern se poate schimba în procesul exercitării misiunii. Această „reevaluare a riscului” este determinată de obținerea de către auditor a unor informații suplimentare, inclusiv a datelor anterior necunoscute, pe care el trebuie să le includă în documentele de lucru.

Considerăm că mecanismele agregate de control intern în cadrul ciclului de procurări-plăți, cărora auditorul va acorda atenție sporită în vederea minimizării riscului de control, sunt următoarele:

✓ *Înregistrarea obligațiilor comerciale.* Mecanismul dat se bazează pe măsuri de control precum: elaborarea unui buget de achiziții integrat cu alte bugete; existența procedurilor de control aferente stabilirii exacte a momentului de transfer al drepturilor și obligațiilor asupra bunurilor, serviciilor și lucrărilor achiziționate; aprobarea achizițiilor semnificative de către persoane autorizate; verificarea respectării aserțiunii privind decuparea temporală.

✓ *Contabilizarea obligațiilor comerciale.* Acest mecanism de control se caracterizează prin următoarele măsuri de control: separarea corespunzătoare a responsabilităților; analiza permanentă a documentelor de achiziție primite de la furnizori; existența unui sistem de depistare a obligațiilor comerciale neînregistrate; corespunderea cumpărărilor înregistrate cu bunurile și serviciile efectiv primite, precum și cu interesele clientului; înregistrarea la timp și verificarea independentă a operațiunilor etc.

✓ *Decontările datoriilor comerciale.* Mecanismul nominalizat se realizează preponderent prin: separarea responsabilităților; recalcularea sumelor implicate la decontarea datoriilor comerciale; autorizarea corespunzătoare a documentelor de plată; existența interdicțiilor de semnare a documentelor de plată în alb.

Mecanismele și măsurile de control intern recomandate pentru minimizarea riscului de control sunt sintetizate și prezentate în anexa 7.

Evaluarea sistemului de control intern se bazează pe aplicarea testelor de control care au ca scop obținerea probelor de audit cu privire la caracterul rezonabil al structurii și eficienței funcționării sistemelor contabil și de control intern. Acest fapt reprezintă o cerință a normelor de audit internaționale acceptate la care RM este parte.

Procedurile convenite de verificare a controlului intern sunt orientate, îndeosebi, spre politica și procedurile ce fac parte din sistemul contabil și de control. Din acest motiv, ele se referă la mai multe obiective ale auditului și cuprind mai multe conturi. Pentru a evalua riscul de control ca fiind scăzut pentru scopuri concrete ale auditului, pentru unele sau toate conturile ciclului de procurări-plăți, propunem ca auditorul să aplice proceduri suplimentare de verificare a controlului intern, printre care menționăm:

- cunoașterea și evaluarea eficienței sistemului funcțional de achiziționare a activelor imobilizate și stocurilor, precum și a sistemului de autorizare a operațiunilor ciclului de procurări-plăți;
- stabilirea cercului și componenței nominale a persoanelor gestionare și studierea obligațiunilor de funcție a acestora, inclusiv din punctul de vedere al riscului eventualelor fraude;
- observarea aplicării controalelor specifice, cum ar fi sistemul de evidență la depozit;
- testarea proceselor legate de funcționarea comisiilor pentru primirea și punerea în funcțiune a imobilizărilor;
- inspectarea documentelor și rapoartelor, inclusiv raportul privind descrierea controlului, în cazul în care un asemenea raport a fost elaborat de client, și urmărirea tranzacțiilor prin sistemul de informații relevant pentru raportarea financiară;
- verificarea corespunderii prevederilor actelor normative și eficienței sistemului de circulație a documentelor, legat de înregistrarea și documentarea operațiunilor ciclului de procurări-plăți;
- testarea măsurilor de control intern existente în cadrul entității.

La studierea structurii controlului, auditorul poate aplica proceduri curente de verificare a tehnicilor de control atât inopinate, cât și planificate, și, în așa mod, poate obține probe privind faptul că structurile controlului sunt bine planificate și funcționează în mod corespunzător.

Considerăm că în procesul testării elementelor de control intern auditorii se pot confrunta cu multiple dificultăți, cum ar fi:

- ✓ existența unor proceduri de control intern aprobate, dar total sau parțial ineficiente;
- ✓ nivelul scăzut al onestității conducerii, manifestat prin încercarea de a camufla neajunsurile controlului intern și/sau de a asigura auditorul în existența unui control intern eficient în condițiile lipsei totale sau parțiale a acestuia;
- ✓ asocierea a două sau mai multe persoane în scopul eludării controlului intern sau ignorarea acestuia de către conducere în mod inadecvat;
- ✓ presiuni pentru subevaluarea cheltuielilor generate de dorința de a raporta, în mod eronat, realizarea unor performanțe și randamente ridicate;

✓ presiuni pentru subevaluarea datoriilor comerciale generate de dorința de a reflecta niveluri mai ridicate de necesar de fond de rulment, capabile să facă față unor probleme de lichiditate sau să contribuie la depășirea problemelor legate de continuitatea activității. În acest context, baza de remunerare a conducerii poate fi un factor de stres pentru aceasta, provenind din cererile conflictuale de raportare fidelă și beneficiile percepute ale rezultatelor îmbunătățite;

- ✓ lipsa auditului intern în cadrul entității;
- ✓ schimbări esențiale în sistemul de control intern în decursul anului;
- ✓ absența evidenței analitice privind: furnizorii, valutele, contractele pe tipuri de achiziții/prestări de servicii, compensarea reciprocă a creanțelor și datoriilor;
- ✓ volumul mare al operațiunilor și documentelor ce țin de responsabilitatea unui singur colaborator contabil și lipsa posibilității de delegare a responsabilităților;
- ✓ accesul unui număr mare sau nedeterminat de persoane la documentele contabile și/sau softul contabil.

Suntem de părerea că depășirea acestor dificultăți în procesul testării controlului intern poate fi parțial realizată prin: aplicarea raționamentului auditorului manifestat prin scepticism profesional și cunoașterea entității și mediului său, cunoașterea soft-ului și sistemului de clasare a documentelor, aplicarea eficientă și oportună a procedurilor de testare a controlului menționate mai sus și prin utilizarea unor documente de lucru relevante. Un model de document de lucru, care poate fi utilizat la evaluarea sistemului de control intern aferent ciclului de procurări-plăți, elaborat de autor și implementat în practica companiei de audit „Optim-Audit” SRL, este prezentat în anexa 8.

Existența unor limite ale controlului intern de natura celor expuse mai sus reprezintă, în cele mai multe cazuri, motiv pertinent pentru majorarea nivelului riscului legat de control și, respectiv, mărirea volumului procedurilor de fond în vederea asigurării unui nivel acceptabil al riscului de audit.

În opinia autorului Manolescu M. [83], „deficiența semnificativă în controlul intern reprezintă o deficiență sau o combinație între deficiențele controlului intern suficient de importante potrivit raționamentului profesional pentru a atrage atenția persoanelor însărcinate cu guvernanta”. În acest context, considerăm că auditorul trebuie să-i facă pe cei însărcinați cu guvernanta sau conducerea conștienți, cât mai curând posibil și la un nivel adecvat de responsabilitate, de deficiențele semnificative din concepția sau implementarea controlului intern care au ajuns în atenția auditorului.

De remarcat că ISA acordă atenție deosebită documentării procesului de comunicare cu conducerea subiectului sau persoanele însărcinate cu guvernanta acestuia. Un asemenea tip de comunicare reprezintă un raport emis sub forma unei scrisori, care poate include: informațiile

privind neajunsurile depistate în cadrul sistemului contabil și de control intern, specificarea circumstanțelor, în cadrul cărora aceste neajunsuri au fost depistate, recomandările privind înlăturarea deficiențelor respective. Acest document, în nici un caz, nu trebuie tratat drept un raport de audit privind toate deficiențele existente, ci se va avea în vedere că el tratează doar acele denaturări care au fost depistate în procesul controlului. Luând în considerare că obiectul prezentei cercetări este auditul ciclului de procurări-plăți, comunicarea către conducere privind starea decontărilor cu furnizorii, soldurile conturilor de avansuri acordate și datoriile comerciale poate conține informații privind denaturările depistate în aceste conturi, existența datoriilor în contul cărora au fost făcute plăți, care nu au fost înregistrate, și alte deficiențe depistate în rezultatul aplicării testelor de audit.

În procesul exercitării controlului de audit, companiile de audit pot elabora și transmite în formă verbală sau scrisă informații intermediare. În situația când ISA 260 și circumstanțele concrete permit comunicarea verbală a anumitor aspecte, auditorul trebuie să le includă în documentația de audit, indicând momentul și persoana căreia aceste aspecte i-au fost comunicate. Atunci când informațiile au fost comunicate în scris, auditorul urmează să păstreze copii ale comunicărilor ca parte a documentației de audit.

Responsabilitatea auditorului de a comunica în mod corespunzător către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducerea entităților deficiențele controlului intern depistate, reprezintă, în contextul cadrului normativ din țara noastră, o problemă importantă a auditului ciclului de procurări-plăți, precum și a auditului situațiilor financiare totale. În realizarea acestor răspunderi, considerăm că trebuie puse în evidență minusurile cadrului juridic în vigoare în materie de control intern. Astfel, cerințele Legii cu privire la societățile pe acțiuni [81] sau Legii privind societățile cu răspundere limitată [82] nu sunt tratate în mod explicit aspectele organizării și exercitării controlului intern. O încercare de a stabili principiile managementului financiar și controlului în sectorul public, bazate pe cinci componente ale acestuia (mediul de control, managementul performanțelor și al riscurilor, activitățile de control, informația și comunicarea, monitorizarea și evaluarea), a fost făcută prin aprobarea Programului de dezvoltare a controlului financiar public intern pentru anii 2014-2017 [52] și a Standardelor Naționale de Control Intern în sectorul public [95]. Totuși, suntem de părerea că aceste acte normative nu abordează sub aspect complex cerințele generale și specifice de control intern în modul expus, de exemplu, în Ordonanța Guvernului României privind controlul intern și controlul financiar preventiv [96, art.4] sau Codul controlului intern/managerial al României [17]. Considerăm că exemplul țării vecine trebuie preluat din sectorul public în cel privat în RM prin completarea legilor naționale cu prevederi referitoare la responsabilitățile concrete ale conducerii și persoanelor însărcinate cu guvernanta cu privire la controlul intern.

La etapa actuală, în era dezvoltării accelerate a tehnologiilor informaționale, sistemele contabile automatizate capătă o importanță majoră, contribuind la ridicarea productivității muncii, sporirea siguranței operațiilor executate, majorarea posibilităților de control și operativității furnizării datelor necesare luării deciziilor manageriale.

În opinia autorului Munteanu A., auditorii caută să identifice care sunt pierderile materiale sau erorile din cadrul raportărilor financiare, ca urmare a neregulilor descoperite în cadrul sistemului auditat [91]. Totuși, considerăm că utilizarea la entitatea auditată a softului contabil specializat influențează semnificativ procesul de planificare și exercitare a unei misiuni de audit, sporind operativitatea, diversitatea și eficacitatea procedurilor de audit aplicate.

Suntem de părerea că auditorul este în drept să beneficieze de accesul la softul contabil al entității auditate pentru o organizare mai eficientă a lucrărilor, sporirea calității și cantității probelor colectate în vederea fundamentării opiniei de audit. Refuzul nejustificat al conducerii de a oferi acces membrilor echipei misiunii la softul contabil poate fi calificat ca limitare a sferei de exercitare a auditului. În acest context, considerăm oportună specificarea disponibilității clientului auditat de a oferi acces echipei de audit la sistemul său informațional în scrisoarea de misiune și/sau contractul de exercitare a auditului.

La aprecierea nivelului de control intern în contextul ciclului de procurări-plăți, asigurat de sistemul informațional contabil, auditorul trebuie să atragă atenție mai multor aspecte, cum ar fi: specificul soft-ului contabil, acuratețea licențiară a asigurării de program, corespunderea algoritmilor de calcul prevederilor actelor normative, regularitatea actualizării softului contabil etc. Caracteristicile sistemului informațional contabil, care trebuie avute în vedere de către auditor, sunt sistematizate și prezentate în anexa 9.

Menționăm că ținerea contabilității cu ajutorul sistemului informațional computerizat nu scutește contabilul de obligațiunea de a documenta operațiunile economice în modul stabilit de legislația în vigoare. De altfel, practica a arătat că, în cele mai multe cazuri, denaturarea informației este cauzată de erorile soft-ului și de eroarea operatorului sau necunoașterea de către acesta a reglementărilor contabile corespunzătoare [46].

Ultima etapă, recomandată în scopul perfecționării procesului de testare a controlului intern la nivelul ciclului de procurări-plăți, este evaluarea riscului legat de control.

În acest context, luând ca bază sistemul desfășurat al componentelor riscului de audit, fundamentat de autor în paragraful 1.1 al tezei, recomandăm evaluarea riscului legat de control în strânsă legătură cu riscul inerent, prin descompunerea acestuia în riscuri neasociate fraudei în corelație cu riscul general de fraudă. De asemenea, aprecierea de către auditor a nivelului componentelor riscului de audit, în modul recomandat de autor, își găsește finalitatea în

soluționarea problemei legate de determinare a volumului eșantionului necesar. În acest sens, propunem structurarea algoritmului de determinare a eșantionului pe următoarele etape:

1. *Determinarea riscului de audit*. Luând ca bază raționamentul profesional și practicile internaționale în domeniu [138, 1, 137, 153, 100], recomandăm stabilirea riscului de audit la un nivel sub 5%.

2. *Calculul riscului de denaturare semnificativă neasociat fraudei*, luând în considerare următorii indicatori:

- riscul inerent neasociat fraudei (RINF) care poate fi cuantificat cu ajutorul tabelelor A10.1 și A10.2 din anexa 10. Modelul documentului de lucru propus în anexa menționată a fost testat în cadrul auditului ciclului de procurări-plăți la entitatea „Magistrala” SA.

Rezultatele obținute la completarea documentului de lucru pentru evaluarea riscului inerent neasociat fraudei la nivelul ciclului de procurări-plăți demonstrează un RINF în mărime de 0,6214. Nivelul acestui risc a fost calculat după formula A10.1 din anexa 10 după cum urmează:  $8,7$  (punctajul total acumulat) /  $14$  factori analizați =  $0,6214$ . Utilizând scara de apreciere a RINF propusă în tabelul A10.2 din anexa 10, putem conchide că, pentru entitatea analizată, RINF poate fi apreciat ca ridicat.

- riscul de control neasociat fraudei (RCNF), pentru evaluarea căruia auditorul poate utiliza documentele de lucru speciale după modelul prezentat în tabelul A11.1 din anexa 11. Modelul documentului de lucru propus în anexa menționată a fost utilizat în contextul exercitării misiunii de audit al ciclului de procurări-plăți la entitatea „Magistrala” SA.

Rezultatele obținute la completarea documentului de lucru pentru evaluarea riscului de control neasociat fraudei la nivelul ciclului de procurări-plăți demonstrează un RCNF în mărime de 0,6133, calculat după formula A11.1 din anexa 11 după cum urmează:  $9,2$  (punctajul total acumulat) /  $15$  factori analizați =  $0,6133$ . Utilizând scara de apreciere a RCNF, propusă în tabelul A11.2 din anexa 11, putem conchide că, pentru entitatea analizată, acest risc poate fi apreciat ca fiind ridicat.

3. *Determinarea riscului general de fraudă (RF)* care poate fi cuantificat cu ajutorul metodei matriceale de evaluare a riscului de fraudă, propusă de autor și demonstrată în continuare.

4. *Calculul riscului de detectare nedatorat eșantionării (RDNE)* care reprezintă riscul că procedurile analitice nu vor conduce la depistarea de erori sau vor fi neconcordante în situațiile financiare. Acesta intră în ecuație în momentul când auditorul se bazează pe procedurile analitice în faza de planificare și în munca de fond. În funcție de decizia auditorului de a se baza sau nu pe procedurile analitice, se folosesc procentele din tabelul 2.2.

Tabelul 2.2. Evaluarea riscului de detectare nedatorat eşantionării

Factor	Caracteristica factorului	Nivelul RDNE (%)
Siguranța în examinarea analitică	Inexistentă	100
	Moderată	56
	Ridicată	31

Sursa: elaborat de autor după Normele minimale de audit ale CAFR [13, p. 199]

Modalitățile de aplicare a procedurilor analitice la nivelul auditului ciclului de procurări-plăți sunt prezentate în paragraful 3.1 al tezei. Astfel, în cazul în care rezultatele procedurilor analitice aplicate la etapa de planificare a auditului, precum și la etapa de exercitare a acestuia nu au demonstrat careva fluctuații sau tendințe neobișnuite în conturile de furnizori, în funcție de raționamentul profesional, auditorul poate evalua siguranța în examinarea analitică ca moderată și, respectiv, a stabili RDNE la nivel de 56 %.

Ultimul risc, care rezultă din ecuația riscului din moment ce toate celelalte riscuri au fost identificate, este riscul de detectare prin eşantionare (RDE). Acest indicator este invers proporțional cu mărimea eşantionului și este funcție a benzii de risc determinate de produsul  $RINF \times RCNF \times RF \times RDNE$ . Ecuația riscului a fost transcrisă prin formula 1.11 din paragraful 1.1.

În cele din urmă, dimensiunea eşantionului se calculează ținând cont de mărimea populației după următorul algoritm:

a) calculul benzii de risc. În acest scop, poate fi întocmită un document de lucru cu calculul benzii de risc după modelul propus în tabelul 2.3;

b) determinarea mărimii eşantionului corespunzător benzii de risc calculate. Această mărime rezultă din ecuația riscului și se regăsește în tabelele de risc elaborate pe bază de modele statistice acceptate și publicate de către CAFR [13] și diferă în funcție de mărimea populației.

Astfel, pentru auditul conturilor de furnizori ale întreprinderii „Magistrala” SA, considerând riscul general de fraudă calculat după modelul matriceal fundamentat în teză egal cu 0,6 și riscul de detectare nedatorat eşantionării determinat în baza tabelului 2.2 – la nivelul de 56 %, pentru un număr de conturi de furnizori mai mic de 400 unități, calculul benzii de risc și a dimensiunii eşantionului este prezentat în tabelul 2.3.

Tabelul 2.3. Calculul benzii de risc și a dimensiunii eşantionului pentru conturile de furnizori

Elemente ale situațiilor financiare (grupe de operațiuni, solduri)	RINF	RCNF	RF	RDNE	Banda de risc $RINF \times RCNF \times RF \times RDNE$	Dimensiunea eşantionului
Conturi de furnizori	0,62	0,61	0,6	0,56	0,13	18

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

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

Originalitatea tehnicii descrise se manifestă prin implicarea în calculul dimensiunii eșantionului a unui sistem semnificativ mai desfășurat al componentelor riscului de audit, în special riscul general de fraudă și riscul de denaturare semnificativă neasociat fraudei prin ale sale două componente – riscul inerent și riscul de control neasociate fraudei.

Revenind la algoritmul de determinare a mărimii eșantionului propus de autor, atragem atenția asupra importanței evaluării riscului de fraudă ca parte componentă a riscului de denaturare semnificativă. În tratarea ISA 240 „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare”, fraudă reprezintă un act intenționat comis de unul sau mai mulți indivizi din cadrul conducerii, persoanelor însărcinate cu governanța, angajaților, sau unor terțe părți, ce implică utilizarea înșelăciunii pentru a obține un avantaj injust sau ilegal [109, p. 166].

Deși fraudă este un concept juridic larg, în contextul ISA, auditorul este interesat de informații privind fraudă ce produce denaturări semnificative ale situațiilor financiare.

Amintim că responsabilitatea primară pentru prevenirea și detectarea fraudei revine atât persoanelor însărcinate cu governanța entității, cât și conducerii.

În contextul ciclului de procurări-plăți, considerăm că, din punctul de vedere al probabilității producerii fraudei, acest grup de tranzacții admite o posibilitate ridicată de realizare a unor scheme frauduloase, fiind expus într-o măsură accentuată riscului de afiliere, tentațiilor conducerii de manipulare cu active, cheltuieli și/sau costuri și sume spre decontare, sau riscului de „cosmetizare” a situațiilor financiare.

După părerea autorilor Ducu C. și Chilarez D. [126], riscul asumat privind fraudă determină un trend invers proporțional raportului cost/profit, înregistrat de entitate. Urmând ipoteza că fraudă este îndreptată spre majorarea indicatorilor de rezultat financiar în situația de profit și pierdere, considerăm că fraudă poate fi îndreptată atât spre majorarea rezultatului financiar prin diminuarea cheltuielilor și/sau înregistrare de venituri supraevaluate, cât și spre micșorarea profitului sau majorarea pierderilor.

Astfel, în scopul realizării obiectivului cercetării de fundamentare a recomandărilor privind calculul riscului de audit și a componentelor acestuia și, în cele din urmă, de eficientizare a lucrărilor de audit, propunem planificarea auditului ciclului de procurări-plăți în baza *criteriilor de risc al fraudei*, descrise în diverse lucrări științifice proprii [132].

Esența metodologică a analizei în baza criteriilor de risc rezidă în distribuirea după cele mai importante criterii (factori) de risc relevante ciclului auditat de operațiuni, și acordarea punctajului corespunzător după o scară acceptată, acest punctaj fiind înmulțit cu ponderea



fiecărui criteriu în funcție de relevanța lui pentru nivelul general de risc al fraudei. Esența modelului este construită pe cele două componente ale riscului, analizate de cercetătorii Tudoran T.G. și Tudoran T.T.: probabilitatea de apariție și nivelul impactului [119].

Criteriul de risc însumează un set de circumstanțe sau de însușiri ale subiectului auditat, existența și intensitatea cărora pot indica probabilitatea cauzării unor denaturări ale situațiilor financiare.

Aplicarea metodei presupune corespunderea criteriilor de risc următoarelor condiții:

- a) să fie relevante condițiilor de activitate ale subiectului auditat;
- b) să acopere toate sectoarele de activitate ale entității supuse controlului. În mod special, criteriile alese trebuie să fie relevante activității, însușirilor persoanelor controlate și/sau bunurilor utilizate ori produse de acestea;
- c) să fie bazate pe informație certă, veridică și accesibilă;
- d) să poată fi ponderate între ele;
- e) să fie posibilă gradarea fiecăruia dintre ele după intensitatea riscului pe care îl reflectă;
- f) să fie raportate la caracterul multidimensional al surselor de risc.

De asemenea, este esențial ca aceste criterii să nu se suprapună și să fie alese cele ce țin de entitatea auditată, obiectul misiunii și de raporturile anterioare cu compania de audit.

Menționăm că o metodă asemănătoare este utilizată de către organele cu funcții de control de stat ale RM în vederea planificării controlului asupra activității de antreprenariat în conformitate cu Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător [78]. În scopurile cercetării dezvăluite în prezenta teză au fost utilizate unele criterii de risc impuse de Metodologia generală de planificare a controlului de stat asupra activității de întreprinzător în baza analizei criteriilor de risc [50], fiind adaptate la necesitățile și obiectivele auditului financiar.

În scopurile analizei riscului de fraudă la nivelul auditului ciclului de procurări-plăți, fiecare criteriu de risc se evaluează în funcție de gradul/nivelul de intensitate, punctat conform valorii gradului de risc. Scara valorică este cuprinsă între 1 și 5, unde 1 reprezintă gradul minim și 5 – gradul maxim de risc. Menționăm că intervalul de evaluare poate fi extins sau redus, în funcție de raționamentul profesional al auditorului și circumstanțele concrete ale misiunii de audit. Unica condiție de stabilire a intervalului este ca nivelul maxim să fie egal cu un număr impar.

La atribuirea valorilor se 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.

Astfel, în cadrul analizei probabilității producerii riscului de fraudă la nivelul ciclului de procurări-plăți, propunem următoarele criterii de risc:

1) perioada în care subiectul auditat desfășoară activitatea supusă controlului.

În contextul criteriului dat, cu cât mai mult timp o entitate activează pe piață, cu cât are o istorie de activitate mai îndelungată, cu atât mai probabil este că managementul acesteia cunoaște bine regulile pieței, mediul social, economic și legislativ, și cu atât mai atent este față de reputația entității, implementând, de cele mai dese ori, sisteme interne de control al calității.

2) regularitatea auditării situațiilor financiare și/sau a ciclului de procurări-plăți.

În condițiile în care situațiile financiare ale entității sunt regulat (anual) supuse auditului extern, este mai mare probabilitatea că tranzacțiile care stau la baza informației reflectate în situațiile financiare sunt conforme cu realitatea economică și prevederile actelor legislative și normative în vigoare.

3) tipul raportului auditorului precedent.

Suntem de părerea că opinia nemodificată emisă în baza situațiilor financiare auditate în trecut, poate semnifica o probabilitate semnificativ mai redusă a existenței elementelor de fraudă decât în cazul unei opinii cu rezerve sau contrare.

Acest criteriu este valabil doar în cazul în care situațiile financiare au fost auditate anterior. În cazul în care situațiile financiare nu au fost auditate, criteriul respectiv se exclude, iar ponderile celorlalte criterii vor fi majorate proporțional sau în alt mod la decizia auditorului, în funcție de nivelul de importanță evaluat al acestora. Ultima variantă de corectare a ponderii presupune, de fapt, construirea unui nou model matriceal de ponderare a criteriilor de risc.

4) data efectuării ultimului control fiscal sau control din partea altor organe de stat abilitate, care a avut ca obiectiv verificarea autenticității și legalității tranzacțiilor de procurări-plăți.

Aplicarea criteriului nominalizat are la bază raționamentul potrivit căruia cu cât mai lungă este perioada în care agentul economic pasibil controlului nu este inspectat, cu atât mai mare este incertitudinea legată de conformarea acestuia cu prevederile normative. În această situație, riscul minim va fi stabilit pentru entitățile controlate recent, iar riscul maxim – pentru entitățile care nu au fost supuse recent controlului de stat.

5) caracterul încălcărilor anterioare depistate în cadrul ultimului control fiscal sau altor organe de stat, menționate în p. 4.

Considerăm că lipsa încălcărilor la ultima dată de efectuare a controlului indică predispunerea antreprenorului la respectarea legii și, respectiv, riscul scăzut de neconformare acesteia. Existența încălcărilor la ultima dată de efectuare a controlului atribuie entității un grad înalt de risc. În scopurile analizei propuse, considerăm că pot fi acceptate gradele criteriilor de

risc stabilite de Metodologia generală de planificare a controlului de stat asupra activității de întreprinzător și punctajele aferente.

6) riscul de pseudo-procurări.

La analiza criteriului dat, cifra de afaceri semnificativă în lipsa sau prezența ne semnificativă a obligațiilor de achitare a TVA la bugetul de stat, conform datelor Declarațiilor TVA pentru ultimele 24 luni (perioada poate fi majorată în dependență de raționamentul profesional al auditorului), poate genera suspiciuni privind tendința conducerii de a înregistra procurări fictive în vederea diminuării obligațiilor fiscale privind TVA. Indicatorul este valabil doar pentru auditul entităților înregistrate ca plătitori de TVA și se calculează după următoarea relație:

$$\%TVA = TVA_{\text{buget}} / TVA_{\text{livr}} \times 100 \%, \quad (2.1)$$

unde: %TVA – ponderea TVA spre plată la buget în suma totală a TVA aferentă livrărilor din perioada fiscală (lună);

$TVA_{\text{buget}}$  – TVA spre plată la buget (suma algebrică a indicatorilor din boxa 19 a Declarațiilor privind TVA) pentru perioada fiscală analizată;

$TVA_{\text{livr}}$  – TVA aferentă livrărilor (suma algebrică a indicatorilor din boxele 2 și 4 ale Declarațiilor privind TVA) pentru perioada fiscală analizată.

În continuare, fiecărui criteriu urmează să i se stabilească ponderea în raport cu toate criteriile selectate, ținând cont de importanța acestuia în dependență de specificul activității subiectului auditat și circumstanțele concrete ale auditului. Procesul de ponderare a factorilor de risc este complicat și necesită responsabilitate ridicată, fiind bazat în exclusivitate pe raționamentul profesional al auditorului. Ținând cont de multitudinea circumstanțelor ce pot influența relevanța fiecărui criteriu, recomandăm reevaluarea periodică a ponderii (importanței) factorului în cauză și a modalității de atribuire a gradului de risc. Astfel, aceleași criterii pot avea relevanță și pondere diferită în funcție de specificul misiunii de audit.

Tehnica de ponderare a criteriilor de risc poate fi descrisă în modul următor: se determină ponderea pentru fiecare criteriu de risc, în subunități, astfel încât ponderea sumată a tuturor criteriilor să constituie o unitate. Acordarea unei ponderi mai mari unui criteriu impune diminuarea ponderii pentru alte criterii. Spre exemplu, dacă sunt alese cinci criterii, toate ar putea avea ponderea a câte 0,2 fiind egale sau, dacă importanța a cel puțin unui criteriu este mai mare, ponderea acestuia va fi mai mare, iar ponderea celorlalte criterii va descrește corespunzător.

Un model de atribuire a punctajului și a ponderii criteriilor de risc este propus în anexa 12, fiind bazat de factorii de risc recomandați și analizați mai sus.

Menționăm că la determinarea ponderii pentru fiecare criteriu este necesar de ținut cont de:

- ✓ influența criteriului ales asupra denaturărilor potențiale ale situațiilor financiare;
- ✓ multitudinea și complexitatea surselor de risc, iar criteriile ce țin de diferite aspecte (entitate, obiect, raporturi anterioare) fiind ponderate corespunzător.

Procedura de evaluare a riscului de fraudă este prezentată în tabelul 2.4.

Tabelul 2.4. Evaluarea criteriilor de risc al fraudei

Nr. crt.	Denumirea criteriului	Conținutul criteriului pentru clientul auditat	Cuantificarea criteriului		
			Punctajul	Pondere	Punctajul ponderat
A	1	2	3	4	5=col. 3*col. 4
1.	Perioada de activitate a entității	3,5 ani	5	0,1	0,5
2.	Regularitatea auditării situațiilor financiare	Situațiile financiare nu au fost auditate vreodată	5	0,4	1,5
4.	Perioada de la data efectuării ultimului control fiscal/control din partea altor organe de stat abilitate, care a avut ca obiectiv verificarea autenticității și legalității tranzacțiilor de achiziții	17 luni	3	0,3	0,6
5.	Caracterul încălcărilor anterioare, depistate în cadrul ultimului control fiscal/altor organe de stat	Au fost depistate încălcări minore care constituie componentă de contravenție, fără cauzarea de daune persoanelor terțe (a fost aplicată sancțiune)	2	0,1	0,2
6.	Riscul de pseudo-procurări	%TVA = 15,6 %	2	0,1	0,2

Sursa: elaborat de autor în baza datelor entității ÎCS „Genesis International” SRL

Luând în considerație faptul că situațiile financiare ale ÎCS „Genesis International” SRL nu au fost auditate, criteriul 3 din matricea de evaluare a riscului de fraudă a fost exclus, iar ponderea atribuibilă acestuia a fost repartizată proporțional asupra celorlalte criterii după cum urmează: ponderea criteriului 2 (regularitatea auditării situațiilor financiare) a fost majorată până la 0,4, a criteriului 4 (durata de la data efectuării ultimului control fiscal) – până la 0,3, ponderea criteriilor 1, 5 și 6 nu se modifică, deoarece, la repartizarea proporțională a ponderii criteriului 3, cota parte a acesteia ce revine fiecăruia din cele 3 criterii nu modifică esențial nivelul inițial al ponderii acestora.

În continuare, punctajul ponderat se plasează în matricea riscului de fraudă și eroare, prezentată în tabelul 2.5.

Tabelul 2.5. Matricea riscului de fraudă și eroare

Criteriul	Ponderea atribuită	Cuantumul criteriului					
1	0,1		0,3	0,5			
2	0,4			1,2	1,5		
4	0,3			0,6	0,9		
5	0,1				0,2	0,3	
6	0,1					0,2	0,3

Sursa: elaborat de autor în baza datelor entității ÎCS „Genesis International” SRL

Prezentarea grafică a cuantumului criteriilor riscului de fraudă în formă de matrice permite identificarea criteriilor, punctajul ponderat al cărora se află sub media posibilă și, respectiv, a criteriilor cu punctajul ponderat peste media posibilă.

Astfel, conform informațiilor din tabelul 2.5, poate fi constatat că trei din cinci criterii au fost evaluate sub punctajul ponderat mediu posibil.

La completarea matricei riscului de fraudă și eroare trebuie să se respecte următoarea regulă:

– pe diagonală se indică punctajul ponderat mediu posibil pentru criteriul respectiv (de exemplu, pentru criteriul 1 ponderea este stabilită la nivelul 0,1, iar punctajul se atribuie pe o scară de la 1 la 5; respectiv, mijlocul intervalului constituie 3; în acest caz, punctajul ponderat mediu posibil se va calcula prin produsul ponderii la mijlocul intervalului de punctaj și va constitui 0,3);

– punctajul ponderat, determinat pentru fiecare criteriu, se plasează în matrice, respectând următoarea regulă: punctajul ce depășește punctajul mediu, se plasează în celula imediat următoare deasupra diagonalei matricei în drept cu criteriul analizat; punctajul inferior nivelului mediu se va indica în celula imediat sub diagonala matricei.

În continuare, după ce au fost determinate criteriile concrete care vor fi utilizate și ponderea acestora, se calculează media ponderată a gradelor specifice de risc cu ajutorul formulelor 2.2 sau 2.3:

$$RF = (w_1R_1 + w_2R_2 + \dots + w_nR_n) / n \quad (2.2)$$

sau

$$RF = (P_1 + P_2 + \dots + P_n) / n, \quad (2.3)$$

unde: RF – riscul general de fraudă,

w – ponderea fiecărui criteriu de risc;

R – gradul de risc (punctajul) pentru fiecare criteriu;

P – punctajul ponderat atribuit fiecărui criteriu.

Utilizând datele din tabelul 2.4, riscul general de fraudă la nivelul auditului ciclului de procurări-plăți se determină prin calculul matematic prezentat de formula 2.4:

$$RF = (0,5 + 1,5 + 0,6 + 0,2 + 0,2) / 5 = 0,6. \quad (2.4)$$

Luând în considerație că nivelul riscului general de fraudă, în modelul propus, poate obține valori în limita intervalului 0,2 – 1, unde 0,2 indică riscul de fraudă minim, calculat pentru misiunea concretă a auditului ciclului de procurări-plăți, iar 1 – nivelul maxim de risc al fraudei, propunem grila de evaluare a riscului de fraudă în dependență de media ponderată a gradelor specifice de risc prezentată în tabelul 2.6.

Tabelul 2.6. Aprecierea riscului general de fraudă la nivelul auditului ciclului de procurări-plăți

Nivel de evaluare	Scăzut	Mediu	Ridicat
Riscul general de fraudă	$0,2 \leq RF < 0,4$	$0,4 \leq RF < 0,7$	$0,7 \leq RF \leq 1$

Sursa: elaborat de autor

În funcție de clasamentul nivelului de risc general al fraudei, auditorul va planifica exercitarea misiunii prin recurgerea la proceduri de audit suplimentare a căror natură, volum și moment de exercitare răspund evaluărilor riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul afirmațiilor.

Astfel, riscul general de fraudă calculat în contextul auditului ciclului de procurări-plăți al entității ÎCS „Genesis International” SRL (formula 2.4) poate fi apreciat ca fiind mediu, deoarece se înscrie în intervalul 0,4 – 0,7 din tabelul 2.6.

Determinarea reacțiilor generale pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei include, în majoritatea cazurilor, analiza modului în care desfășurarea generală a auditului poate reflecta un scepticism profesional accentuat. Asemenea reacții pot fi manifestate prin creșterea sensibilității în selectarea naturii și ariei de cuprindere a documentației ce urmează a fi examinată în vederea justificării tranzacțiilor semnificative sau recunoașterea necesității de a corobora explicațiile sau declarațiile conducerii cu privire la aspectele semnificative.

Suntem de părerea că rezultatele evaluării riscului general de fraudă influențează natura, volumul și momentul de exercitare a testelor de audit după cum urmează:

a) auditorul va ajusta natura procedurilor de audit stabilind un nivel al riscului general de fraudă superior celui scăzut și se va orienta, în primul rând, spre aplicarea procedurilor ce permit obținerea dovezilor cu un grad cât mai ridicat de siguranță, printre care menționăm: confirmările externe expediate și recepționate nemijlocit de auditor; inspecția documentelor cu schimbarea tipurilor de verificare pentru diferite grupe de populație și a momentelor de exercitare a controlului; utilizarea, după caz, a lucrărilor unui expert; recalcularea;

b) procedurile menționate vor fi aplicate pentru unitățile eșantionului, dimensiunea căruia este influențată în mod direct de nivelul apreciat al riscului general de fraudă prin calcul benzii de risc. Astfel, cu cât riscul general de fraudă va fi mai ridicat, cu atât va fi mai mare mărimea eșantionului necesar;

c) auditorul va analiza posibilitatea aplicării anumitor teste de control și de detaliu în diferite momente de timp în perioada de exercitare a misiunii (fragmentarea controlului), optând, în special, pentru teste aplicate aproape de data raportării financiare și după aceasta.

Fiind o tehnică originală de cuantificare a riscului de fraudă în calitate de componentă a riscului de audit, considerăm că avantajul metodei propuse de evaluare a riscului general de

fraudă constă în mobilitatea perfectă a acesteia și posibilitatea adaptării tehnicii de aplicare prin suplینirea sau 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. Considerăm că metoda descrisă poate fi recomandată spre aplicare atât în contextul auditului unui ciclu de operațiuni sau unei grupe de solduri, cât și în contextul auditului al situațiilor financiare. Totodată, în calitate de rezervă a metodei, menționăm dependența accentuată a tehnicilor acesteia de raționamentul profesional al auditorului. Totuși, este incontestabil că, cu cât este mai bogată experiența profesională a auditorului, responsabil de evaluarea riscului general de fraudă la nivelul misiunii, cu atât este mai mică probabilitatea unei aprecieri neadecvate a nivelului acestuia.

În acest paragraf au fost analizate aspectele testării controlului intern la efectuarea auditului ciclului de procurări-plăți prin evidențierea etapelor de realizare a acestuia. Totodată, au fost abordate unele probleme ale exercitării auditului în contextul mediului tehnologiilor informaționale. De asemenea, au fost propuse modalități de identificare și evaluare a riscului de audit și a componentelor acestuia, inclusiv prin metoda matriceală de evaluare a riscului general de fraudă dezvoltată și fundamentată de autor în vederea calculului dimensiunii eșantionului.

## **2.2. Particularități de aplicare a testelor de detaliu privind intrările de bunuri și servicii**

Tranzacțiile ciclului de procurări-plăți influențează semnificativ veridicitatea mai multor posturi de bilanț și ale situației de profit și pierdere.

Cercetarea expusă în prezentul paragraf se axează pe următoarele probleme de ordin principal: aplicarea testelor de detaliu operațiunilor de achiziții prin prisma aspectelor calitative ale situațiilor financiare; fundamentarea etapelor cercetării selective; analiza și interpretarea abaterilor de la prevederile contractuale care pot cauza o influență negativă asupra veridicității informațiilor financiare. Importanța soluționării problemelor menționate este determinată de faptul că calitatea muncii auditorului și rezultatele acesteia depind în mare măsură de metodele și tehnicile utilizate în cercetarea fenomenelor caracteristice ciclului de procurări-plăți.

Testele de detaliu recomandate pentru auditul ciclului de procurări-plăți se aplică totalității operațiunilor de achiziție a bunurilor, serviciilor și lucrărilor, care generează apariția datoriilor comerciale cu ieșirea imediată sau amânată de numerar sau o altă formă de decontare.

ISA 500 „Probele de audit” stabilește următoarele tehnici în calitate de proceduri de bază de obținere a probelor de audit: inspecția, observarea, confirmarea externă, recalcularea, reefectuarea, procedurile analitice, interogarea. Analizând prevederile ISA, precum și a practicilor profesionale, propunem clasificarea procedurilor generale de obținere a probelor de

audit cu descrierea acestora ținând cont de specificul ciclului de procurări-plăți, prezentată în anexa 13.

Suntem de părerea că, în procesul verificării conformității operațiunilor de procurare a bunurilor și serviciilor actelor normative în vigoare, auditorul trebuie să ia în considerare eventualele riscuri, printre care menționăm:

- o plată eronată a fost făcută unui furnizor fără a avea aprobarea conducerii pentru efectuarea plății. Obiectivele afectate în asemenea situații sunt exhaustivitatea, exactitatea datoriei;

- contul de evidență analitică a furnizorului nu coincide cu jurnalul cumpărărilor, fiind incluse facturi fictive pentru plată. În aceste situații sunt afectate exactitatea, existența, precum și obligațiile entității auditate;

- existența furnizorilor fictivi, incluși în jurnalul de cumpărări, care a condus la plăți făcute unor creditori ai entității auditate, fiind afectate obiectivele auditului de exactitate și existență a operațiunilor cu terți (creditori);

- entitatea auditată a subevaluat datoriile sale în încercarea de a prezenta o situație financiară mai bună decât în realitate:

- facturile unei perioade de gestiune au fost înregistrate în altă perioadă, existând riscul ca acestea să nu fie evidențiate ca cheltuieli.

Dat fiind faptul că aserțiunile conducerii entității reprezintă afirmații direct legate de principiile contabile general acceptate, după cum a fost menționat în paragraful 1.1 al tezei, acestea sunt utilizate de auditor pentru a lua în considerare diferitele tipuri de denaturări potențiale care pot apărea și se pot încadra în categoriile respective (aserțiuni ale managementului, afirmații cu privire la soldurile conturilor, afirmații cu privire la operațiuni). În susținerea celor expuse, considerăm necesar de a aborda posibilitatea aplicării procedurilor de audit al operațiunilor de procurări de bunuri, servicii și lucrări prin prisma obiectivelor de audit corelate cu componentele riscului de denaturare semnificativă. Astfel, la nivelul ciclului de procurări-plăți pot fi evidențiate următoarele diligențe legate de aserțiunile conducerii și obiectivele de audit privind operațiunile și soldurile:

- ✓ Existența operațiunilor și soldurilor conturilor de datorii comerciale poate fi testată cu ajutorul procedurilor de confirmare externă, inspecției sub forma verificării documentare și/sau verificare a activelor, utilizării lucrărilor unui expert pentru confirmarea, de exemplu, a volumului stocurilor perisabile existente în cantități mari (materiale inerte de tipul nisipului, pietrișului, deșeurilor obținute de pe urma executării lucrărilor etc.) în vederea contrapunerii datelor fizice cu datele facturate de furnizorii serviciilor de transportare a acestora, procedurilor



analitice (de exemplu, compararea înregistrărilor din fiecare cont de cheltuieli și investigarea variațiilor neobișnuite).

✓ Exhaustivitatea operațiunilor de achiziții poate fi confirmată cu ajutorul următoarelor metode: confirmările externe, verificarea (verificarea existenței unui registru de evidență al cumpărărilor; pentru bunurile materiale intrate, pentru care nu au fost primite documente justificative de la furnizori – verificarea faptului dacă aceste active nu sunt înregistrate în calitate de bunuri preplătite, aflate în expediție, sau dacă valoarea activelor primite nu este calificată în calitate de creanțe (avansuri acordate); verificarea unui eșantion al bunurilor pe baza notelor de recepții), sinteza (sintetizarea cumpărărilor aferente exercițiului financiar auditat), procedurile analitice (reconcilierea totalului intrărilor cu TVA cu rulajele la contul de evidență a decontărilor cu bugetul privind TVA, examinarea analitică privind compararea achiziției / cheltuielilor aferente exercițiului financiar auditat cu cel din perioada precedentă și cu cele prognozate în buget).

✓ Exactitatea, în calitate de obiectiv privind tranzacțiile și soldurile conturilor, poate fi confirmată prin: verificarea unui eșantion de facturi, începând cu înregistrarea lor în registrul cumpărărilor zilnice, apoi în cartea mare și în contul adecvat din registrul de evidență a cumpărărilor; verificarea unui eșantion al înregistrărilor în conturile de cumpărări și cheltuieli din cartea mare și din registrul de evidență a cumpărărilor înapoi până la facturile respective; verificarea corectitudinii calculului obligațiilor fiscale, concretizarea cazurilor de neplată în termen a acestora în perioada raportată (dacă există); compararea datelor cu indicatorii perioadelor precedente etc.

✓ Afectarea cronologică a operațiunilor de achiziții și, concomitent, decuparea temporală a datoriilor comerciale, poate fi testată prin următoarele proceduri: verificarea documentelor de achiziții, procedurile analitice de tipul comparării totalului cheltuielilor din exercițiul în curs cu cel din exercițiile precedente.

✓ Concluziile auditorului privind drepturile și obligațiile aferente conturilor de furnizori sunt rezultatul testării celorlalte afirmații ale conducerii și a obiectivelor de audit.

✓ Posibilitatea confirmării obiectivelor aferente clasificării, prezentării și dezvăluirii informațiilor privind operațiunile de achiziții și soldurile conturilor se bazează, în primul rând, pe obținerea încrederii că operațiunile, care fac parte din ciclul analizat, sunt reflectate în evidența contabilă în conformitate cu cerințele standardelor de contabilitate și cu Planul general de conturi contabile.

În procesul exercitării unui audit un accent deosebit la nivel calitativ se pune pe modalitățile testării selective în vederea obținerii probelor de audit. În acest context, trebuie de luat în considerare aspectul legat de imposibilitatea verificării întregului set de operațiuni

desfășurate la entitate sau a tuturor documentelor care certifică aceste operațiuni pe motive obiective. Astfel, foarte rar există posibilitatea de a obține încredere absolută că populația generală auditată nu conține erori sau cercetarea a 100% elemente ce constituie un element de bilanț este inefficientă din punct de vedere economic.

Tehnicile de eșantionare sunt utilizate pe larg pentru colectarea probelor de audit. Auditorul trebuie să apeleze la raționamentul profesional pentru a decide câtă informație este necesar de obținut și dacă informația respectivă oferă o bază fermă pentru concluziile adoptate.

În conformitate cu ISA, eșantionarea în audit (eșantionare) reprezintă „aplicarea procedurilor de audit pentru mai puțin de 100% din elementele din cadrul unei populații cu relevanță pentru audit, astfel încât toate unitățile de eșantionare să aibă posibilitatea de a fi selectate, cu scopul de a furniza auditorului o bază rezonabilă în funcție de care să formuleze concluzii cu privire la întreaga populație” [109, p. 460].

Suntem de părerea că aplicarea procedurilor de eșantionare este argumentată atât de necesitatea eficientizării costurilor de exercitare a auditului, cât și de realitatea populațiilor de dimensiuni mari, care fac aproape imposibilă examinarea exhaustivă a acestora. În acest context, suntem de părerea că eșantionarea reprezintă un rezultat al îmbinării metodelor și procedurilor statistice și matematice, care, de rând cu aplicarea procedurilor de audit, contribuie la obținerea unor probe suficiente și adecvate pentru formularea opiniei de audit.

Considerăm că în procesul testării selective auditorul se poate confrunta cu unele probleme legate de acest proces, cum ar fi:

- alegerea metodei de testare selectivă;
- iminența riscului de eșantionare care reprezintă riscul ca în baza unui eșantion concluzia auditorului să fie diferită de concluzia la care s-ar fi ajuns dacă întreaga populație ar fi fost supusă aceleiași proceduri de audit;
- verificarea elementelor selectate pentru eșantion prin prisma afirmațiilor conducerii și obiectivelor de audit;
- necesitatea fixării erorii tolerabile pentru a aborda riscul ca denaturările nesemnificative individuale cumulate să poată determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare și să ofere o marjă de eroare pentru denaturările nedetectate posibile;
- persistența riscului că populația selectată nu va fi reprezentativă în raport cu caracteristicile întregii colectivități (riscul reprezentativității);
- prezenta riscului fictivității rezultatelor controlului, legat de natura procedurilor convenite și caracterul sectorului auditat în situația în care auditul se exercită conform procedurilor convenite cu clientul);
- alegerea metodei de eșantionare.

Literatura de specialitate distinge două grupe mari de metode de selectare a elementelor eșantionului:

➤ *metode statistice* care abordează eșantionarea în funcție de următoarele caracteristici: selectarea aleatorie a elementelor eșantionului și utilizarea teoriei probabilității pentru a evalua rezultatele eșantionului, inclusiv evaluarea riscului de eșantionare;

➤ *metode nestatistice (sondaj „gândit” [64])* care au în vedere eșantionarea lipsită de caracteristicile metodei statistice.

Metodele statistice includ următoarele tehnici clasice de testare selectivă:

➤ *testarea integrală* (100% elemente ale colectivității) care se aplică în cazul în care colectivitatea auditată conține un număr redus de elemente, nivelul riscului inerent și a celui legat de control este apreciat ca fiind ridicat, iar mediul informațional permite verificarea deplină a operațiilor/soldurilor. O asemenea tehnică poate fi recomandată, spre exemplu, pentru auditul procurărilor de imobilizări corporale și necorporale;

➤ *selectarea unor elemente* care este binevenită în cazul în care colectivitatea conține elemente cu caracteristici neordinare și/sau valori neobișnuite (de exemplu, tranzacții semnificative cu unul sau câțiva furnizori, achitări cu furnizorii nerezidenți pentru serviciile importate, apariția unor tipuri de operațiuni noi care necesită cunoștințe speciale legate de recunoaștere, evaluare și prezentare a acestora în perioada auditată);

➤ *eșantionarea* care este utilă în cazul în care colectivitatea este compusă dintr-un număr semnificativ de elemente, întrucât metodele de testare integrală sau selectare a unor elemente nu pot fi aplicate, iar caracteristicile și valorile elementelor posedă un grad acceptabil de omogenitate și nu pot fi calificate ca neobișnuite sau deosebite.

ISA 530 propune cinci tehnici de bază de extragere a eșantionului: selectarea aleatorie, selectarea sistematică, eșantionarea unității monetare, selectarea la întâmplare, selectarea în bloc.

Experții Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare [22, p. 473, 23] recomandă, în vederea optimizării volumului de lucru al testării colectivității generale, aplicarea procesului de stratificare care constă în selectarea elementelor cu caracteristici deosebite. În susținerea acestei afirmații, considerăm că stratificarea poate fi aplicată unor elemente în funcție de valoarea lor (elementele care se deosebesc prin valori mult mai mari decât media colegială sunt selectate pentru testare fără aplicarea procedurilor de eșantionare), pentru operațiunile economice neordinare sau înfăptuite pentru prima dată de entitate sau pentru operațiunile procesate de un angajat nou/fără experiență în domeniu.

Astfel, o populație de volum  $N$ , în funcție de o caracteristică  $X$  (variabilă categorială), poate fi stratificată în  $k$  grupe după cum urmează:  $N = N_1 + N_2 + \dots + N_i + \dots + N_k$ , cu  $i = 1, \dots, k$  și  $k > 1$ . În opinia cercetătoarei Jaba E. [62, p. 283], eșantionul stratificat poate fi obținut prin

extragerea aleatoare a unităților, la nivelul fiecărei grupe din populația studiată, cu ajutorul următoarelor tehnici:

✓ sondaj simplu care presupune extragerea aceleiași număr de unități din fiecare grupă omogenă a colectivității totale;

✓ sondaj proporțional, potrivit căruia se consideră proporția grupelor în colectivitatea totală. Pentru fiecare grupă se extrage un număr de unități  $n_i$ , direct proporțional cu ponderea grupei în colectivitate, calculat pe baza proporției de selecție  $n/N$ , de unde:

$$\frac{n}{N} = \frac{n_i}{N_i}, \quad (2.5)$$

$$\text{iar } n_i = \frac{n}{N} * N_i. \quad (2.6)$$

Astfel, în cazul unei colectivități de volum  $N=10\ 000$  elemente, reieșind din necesitatea unui eșantion  $n=53$  unități, dintr-o grupă (substrat) de dimensiunea  $N_i=1\ 450$  elemente se vor extrage  $n_i=8$  unități pentru testare ( $53 / 10\ 000 \times 1\ 450$ ).

✓ sondaj optim care se bazează pe stabilirea volumului fiecărui eșantion în dependență atât de ponderea grupelor în colectivitate, cât și de gradul de dispersie din fiecare grupă a colectivității. Dispersia, calculată pe baza caracteristicii studiate, se măsoară cu ajutorul abaterii medii pătratice din cadrul fiecărei grupe.

Colectivul de autori condus de Jaba E. [63] accentuează că principalul avantaj al utilizării sondajului stratificat constă în faptul că, în comparație cu sondajul aleatoriu simplu, se pot produce erori de reprezentativitate mai mici. În susținerea opiniei date, considerăm că tipul de sondaj stratificat practicat conduce la obținerea unor subeșantioane de volume diferite, pentru fiecare caz în parte.

O tehnică originală din punct de vedere al variațiilor modalităților de stratificare a unei populații este tehnica sondajului de clustere. Această metodă a fost propusă și descrisă de mai mulți cercetători, cum ar fi: Soltani B. [133], Jaba E. [62], Robu I.-B., Robu M.-A. [65], Lindeman R.H. [127], Cadima E.L. [124], și este recomandată spre aplicare în cazul în care subiectul auditat realizează un număr foarte mare de tranzacții, iar populația propusă pentru testare înregistrează o dispersie a indivizilor pe o suprafață geografică considerabilă sau în cazul în care nu se poate aplica stratificarea în funcție de valoare sau de alte criterii cunoscute, dar există o organizare naturală a indivizilor pe grupe. Considerăm că tehnica descrisă poate fi extinsă și adaptată spre aplicare în cazul în care activitatea entității poate fi împărțită pe direcții de activitate, centre de cost, locuri de stocare, subdiviziuni structurale și alte criterii.

Așadar, în procesul testării selective, la determinarea dimensiunii eșantionului, auditorul trebuie să concretizeze următoarele aspecte:

1) nivelul riscului acceptat că rezultatele aplicării testelor de esență elementelor eșantionului vor genera concluzii eronate (riscul eșantionării);

2) dimensiunea erorii acceptate (erorii tolerabile);

3) dimensiunea erorii totale a colectivității (erorii așteptate).

În continuare, auditorul determină dimensiunea corespunzătoare a eșantionului, folosind fie metodele statistice de cercetare selectivă, fie metodele nestatistice și utilizând raționamentul profesional la analiza influenței fiecărui factor asupra dimensiunii eșantionului.

Practica testării selective cunoaște un șir de reguli care sunt impuse, în primul rând, de ISA 530 „Eșantionarea în audit”. Fiind analizate și sintetizate de către autor, regulile de eșantionare sunt prezentate în anexa 14.

Savantul Jinga G. distinge trei etape principale de parcurgere a eșantionării [66]. Considerăm că tehnica descrisă de autorul menționat nu abordează sub aspect complex particularitățile selectării eșantionului în contextul ciclului de procurări-plăți. Luând în considerare cele expuse, propunem următoarea succesiune de operații pentru procesul de eșantionare la nivelul ciclului de procurări-plăți:

1. *Planificarea sondajului (eșantionării)* care cuprinde:

✓ Stabilirea obiectivelor testului de audit. După cum a fost menționat în paragrafele precedente ale tezei, obiectivele generale ale auditului sunt verificarea modului de aplicare a procedurilor de control (pentru testele controalelor) și a faptului dacă operațiunile înregistrate nu conțin erori monetare semnificative. În particular, la nivelul ciclului de procurări-plăți, obiectivele generale constau în verificarea eficacității mecanismelor de control intern aplicate achizițiilor și decontărilor cu furnizorii, precum și în determinarea faptului dacă aceste operațiuni nu conțin erori monetare semnificative.

✓ Analiza aplicabilității sondajului de audit. Eșantionarea este aplicabilă atunci când auditorul planifică să obțină concluzii despre o populație, bazându-se pe eșantion. Menționăm că nu toate procedurile de audit acceptă eșantionarea ca tehnică de testare (de exemplu, procedurile analitice sau observarea).

✓ Definirea caracteristicilor și a criteriilor de abatere. Caracteristica (atributul) de abatere (eroare) este un criteriu de conformitate cu normele acceptate, nerespectarea căruia este calificată ca abatere (eroare). Exemple de atribute și condiții de abatere pentru unele proceduri de audit al ciclului de procurări-plăți sunt prezentate în tabelul 2.7.

✓ Definirea populației. Populația reprezintă întregul set de date din rândul cărora este selectat un eșantion. Extrapolarea rezultatelor obținute la nivel de eșantion poate fi efectuată numai asupra populației analizate. Considerăm că, în contextul ciclului de procurări-plăți, în calitate de populații pot fi considerate: elementele unui sold (soldurile conturilor de furnizori-

rezidenți, soldurile conturilor de furnizori-nerezidenți, conturile de furnizori-persoane fizice etc.), elementele unui grup de tranzacții (rulajele creditoare și/sau debitoare ale conturilor de datorii comerciale, procurări de materii prime, procurări de mărfuri, achiziții de imobilizări, decontări nemonetare etc.), activitățile de control intern (controlul gestionării achizițiilor, inventarierea stocurilor, confirmarea creanțelor și datoriilor, autorizarea plăților etc.).

Tabelul 2.7. Exemple de atribute și condiții de abatere pentru procedurile de audit al ciclului de procurări-plăți

<b>Atribute</b>	<b>Condiții de abatere</b>
Documentele primare de achiziție a bunurilor și/sau a serviciilor sunt acceptate prin semnătura persoanei împuternicite în acest sens	Absența semnăturii persoanei împuternicite să semneze facturile/facturile fiscale de procurări și/sau a ștampilei unității
Numărul și seria documentului de achiziție coincide cu numărul și seria documentului procesat în evidența contabilă	Divergențe în numărul și seria documentului real și a documentului din evidența contabilă a subiectului auditat
Cantitatea înscrisă în factura fiscală coincide cu cantitățile din documentele de livrare (facturi) (pentru achiziții multiple și regulate în decurs de o perioadă fiscală)	Cantitățile din documentele de livrare diferă de cantitatea indicată în factura fiscală
Prețurile unitare, indicate în documentele de livrare, corespund prețurilor stipulate în contractele de achiziții	Prețurile din documentele de livrare diferă de prețurile prevăzute în contracte

Sursa: elaborat de autor

✓ Identificarea unității de eșantionare. În contextul ISA 530, unitatea de eșantionare reprezintă elementele individuale care constituie o populație. Unitățile de eșantionare pot fi elemente fizice sau unități monetare. Pentru un audit al ciclului de procurări-plăți, în diferite condiții, drept unități de eșantionare pot servi: documentele primare de achiziție (facturi fiscale, facturi, acte de achiziție a mărfurilor etc.), rulajele/soldurile conturilor de furnizori etc.

✓ Evaluarea ponderii tolerabile (acceptate) a abaterilor (TDR). Această eroare reprezintă o valoare monetară stabilită de auditor, pentru care acesta încearcă să obțină un nivel adecvat al asigurării că această valoare monetară nu este depășită de denaturarea reală din cadrul populației. TDR poate avea aceeași valoare sau o valoare mai mică decât pragul de semnificație funcțional și se evaluează în baza raționamentului profesional al auditorului.

✓ Evaluarea riscului acceptat de încredere maximă față de controlul intern (ARO). ARO indică măsura în care auditorul își asumă riscul de a considera că un mecanism de control este eficient după terminarea testărilor, chiar dacă acest mecanism în realitate este ineficient. O asemenea situație poate surveni atunci când auditorul a acordat o încredere prea mare sistemului de control intern.

✓ Estimarea erorii așteptate la nivelul populației (EPDR). Pentru planificarea unei dimensiuni adecvate a eșantionului trebuie realizată din timp o estimare a erorii la nivelul populației. De obicei, estimarea se realizează cu folosirea datelor perioadei precedente. Dacă acest lucru nu este posibil, auditorul poate extrage un mic eșantion preliminar din populația perioadei curente. Ulterior, acest eșantion va fi inclus în eșantionul final. Prin urmare, la testarea

ulterioară, auditorul va extrage doar cantitatea necesară de unități de eșantionare pentru completarea dimensiunii inițiale a eșantionului.

✓ Cuantificarea dimensiunii inițiale a eșantionului. Considerăm că realizarea acestui procedeu depinde de câțiva factori: nivelul estimat al riscului de denaturare semnificativă prin componentele sale; stratificarea; EPDR, determinată de două caracteristici: dimensiunea erorilor și frecvența apariției acestora și numărul total al erorilor; TDR; încrederea obținută în rezultatul aplicării altor tipuri de teste de esență; numărul elementelor colectivității.

Detalierea factorilor de care depinde dimensiunea eșantionului și caracterul influenței acestora sunt prezentate în tabelul 2.8.

Tabelul 2.8. Factorii care determină dimensiunea eșantionului și caracterul influenței acestora

Factori	Starea factorului care determină modificarea dimensiunii eșantionului	
	diminuare	majorare
1	2	3
1. Nivelul estimat al riscului de denaturare semnificativă, inclusiv: <ul style="list-style-type: none"> <li>• risc inerent, neasociat fraudei;</li> <li>• risc de control, neasociat fraudei;</li> <li>• risc de fraudă</li> </ul>	Diminuare Diminuare Diminuare	Majorare Majorare Majorare
2. Nivelul estimat al riscului de detectare, asociat eșantionării	Diminuare	Majorare
3. Stratificarea	Majorare	Diminuare
4. Eroarea așteptată: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Dimensiunea</li> <li>– Frecvența apariției și numărul total al erorilor</li> </ul>	Diminuare Diminuare	Majorare Majorare
5. Eroarea acceptată (tolerabilă) (TDR)	Majorare	Diminuare
6. Eroarea estimată la nivelul populației (EPDR)	Majorare	Majorare
7. Încrederea, obținută în rezultatul aplicării altor tipuri de teste de esență (spre exemplu, proceduri analitice)	Majorare	Diminuare sau lipsă
8. Numărul elementelor colectivității	Nu influențează semnificativ dimensiunea eșantionului	

Sursa: elaborat de autor

## 2. Selectarea eșantionului și efectuarea procedurilor de audit, care presupune:

✓ Selectarea eșantionului. După stabilirea dimensiunii inițiale a eșantionului, auditorul trebuie să aleagă unitățile pe care le va include în acesta. Pentru selectarea eșantionului, auditorul va folosi una dintre metodele de selectare (selectarea întâmplătoare, sistematică, aleatorie, selectarea în bloc). O metodă ce capătă, în ultimul timp, popularitate accentuată comparativ cu alte tehnici de eșantionare este „eșantionarea prin valoare”, analizată sub aspect complex în prezentul paragraf, precum și în diverse publicații științifice proprii [102]. Menționăm că, în oricare situație, este foarte important ca auditorul să controleze eșantionul după furnizarea documentelor respective de către client (clientul poate fi interesat să înlocuiască anumite elemente din eșantion cu altele). Această problemă poate fi evitată în situația în care auditorul extrage personal elementele pentru testare.

✓ Efectuarea procedurilor de audit. Această etapă presupune examinarea fiecărui element al eșantionului prin aplicarea testelor de audit în vederea constatării dacă elementul testat corespunde definiției atributului și documentarea abaterilor constatate pentru fiecare atribut.

### 3. *Evaluarea rezultatelor*, care cuprinde:

✓ Analiza abaterilor. Auditorul trebuie să analizeze abaterile individuale pentru a determina ce defecțiune a mecanismelor de control intern le-a cauzat (de exemplu, neglijența angajaților, nerespectarea intenționată a procedurilor, fraudă etc.). În același timp, deficiențele identificate au un impact semnificativ asupra evaluării calitative a sistemului de control intern. De exemplu, dacă toate abaterile constatate în urma verificării interne a documentelor primare de procurare s-au produs în perioada în care persoana responsabilă a fost absentă de la locul de muncă (pe motiv de concediu de odihnă, concediu medical, alte motive), acest lucru va afecta evaluarea de către auditor a mecanismelor de control intern.

✓ Excluderea denaturărilor care reprezintă anomalii. Menționăm că efectul oricărei astfel de denaturări, dacă nu este corectată, trebuie luat în considerare separat de extrapolarea denaturărilor care nu reprezintă anomalii.

✓ Extrapolarea (generalizarea) erorilor de la eșantion la populație. Tehnica de extrapolare a erorilor este compusă din următoarele operațiuni:

- Calculul ponderii abaterilor din eșantion după următoarea formulă:

$$PAE = \frac{Na}{dE} \times 100\% , \quad (2.7)$$

unde: PAE – ponderea abaterilor în eșantion,

Na – numărul (valoarea) abaterilor în eșantion,

dE – dimensiunea eșantionului.

Menționăm că PAE nu indică și ponderea abaterilor în populație.

- Calculul erorii de eșantionare după cum urmează:

$$EE = TDR - PAE, \quad (2.8)$$

unde: EE – eroarea de eșantionare.

La această etapă se apreciază dacă EE este suficient de mare pentru a confirma că ponderea reală a abaterilor din populație este acceptabilă.

• Extrapolarea erorilor estimate la nivelul întregii populații după formula propusă de autorii Arens A. A. și Loebbecke J. K. [1, p. 296]:

$$ET = PAE \times dP, \quad (2.9)$$

unde: ET – eroare estimată prin extrapolare directă,

dP – dimensiunea populației.



În cazul utilizării sondajului stratificat, formula 2.9 poate fi dezvoltată după cum urmează:

$$ET = \sum_{i=1}^n (PAE_i \times dSi), \quad (2.10)$$

unde: PAE<sub>i</sub> – ponderea abaterilor în eşantionul stratului *i*,

dSi – dimensiunea stratului *i*.

Efectul matematic al formulelor descrise este prezentat în exemplul 2.2.

✓ Determinarea caracterului acceptabil al eşantionului. Specificul exercitării acestei operațiuni depinde de nivelul estimat al erorii de eşantionare (EE):

- Dacă auditorul ajunge la concluzia că EE este suficient de mare, iar în urma analizei cauzelor abaterilor nu a descoperit probleme semnificative legate de controlul intern, atunci mecanismul de control testat poate fi folosit pentru reducerea riscului de control estimat în cursul planificării.

- Dacă auditorul conchide că EE este prea mică pentru a putea considera că populația este acceptabilă, el trebuie să întreprindă următoarele acțiuni:

- revizuirea nivelului TDR sau ARO;

- majorarea dimensiunii eşantionului, fapt ce poate conduce la diminuarea erorii de eşantionare cu condiția ca ponderea efectivă a abaterilor din eşantion să nu crească;

- revizuirea riscului de control estimat în sensul majorării acestuia în cazul în care rezultatele testelor controalelor și ale testelor de detaliu nu justifică nivelul riscului de control estimat în cursul planificării. Această acțiune va avea drept consecință majorarea volumului testelor controalelor și al testelor de detaliu;

- comunicarea cu conducerea entității. Auditorul va informa conducerea entității atunci când constată că mecanismele de control intern nu funcționează eficient.

Fiecare din acțiunile menționate poate fi aplicată independent sau cumulată cu alte acțiuni. Decizia se bazează pe raționamentul profesional al auditorului, ținând cont de circumstanțele concrete.

Atunci când se efectuează teste de detaliu, considerăm că poate fi eficientă identificarea unității de eşantionare reprezentate de unitățile monetare individuale care alcătuiesc populația. Această tehnică este binevenită la auditarea ciclurilor de operațiuni și a soldurilor, fiind numită eşantionare prin valoare.

În cadrul ciclului de procurări-plăți, după ce au fost selectate unitățile monetare specifice din cadrul populației (de exemplu, rulajele sau soldurile conturilor de datorii comerciale), auditorul poate examina elementele specifice (de exemplu, rulajele pe conturile individuale ale furnizorilor, care conțin acele unități monetare).

Eşantionarea prin valoare comportă un şir de caracteristici, și anume:

✓ în tratamentul ISA, un beneficiu al acestei abordări constă în faptul că efortul auditorului este direcționat către elementele cu valoare mai mare, deoarece ele prezintă o probabilitate sporită de a fi selectate, și aceasta poate avea drept rezultat dimensiuni mai reduse ale eșantioanelor [109, p. 469];

✓ după părerea autorului Balan I., această tehnică poate fi utilizată în paralel cu metoda sistematică de selectare, în special selectarea aleatorie/probabilistică [139];

✓ în cadrul metodei descrise, dimensionarea eșantionului, selectarea și evaluarea au drept consecință logică exprimarea unei concluzii în termeni de valori monetare.

După părerea cercetătorului Barbăcioru I.C. [5], punctul de plecare în aplicarea eșantionării unității monetare rezidă în teoria probabilităților. Putem descrie această teorie în felul următor: să presupunem că ne interesează apariția unui anumit eveniment  $A$ . Pentru aceasta se efectuează  $n$  experimente independente. În fiecare din aceste experimente probabilitatea să aibă loc  $A$  se notează cu  $p$ . Problema care apare este legată de posibilitatea previziunii frecvenței relative cu care are loc evenimentul  $A$  în aceste experimente. Soluționarea acestei probleme este legată de aplicarea teoremei lui Bernoulli, care a primit numele de legea numerelor mari și a pus bazele teoriei probabilităților ca știință.

După părerea aceluiași autor [6], în acest context obiectivul care se impune este de a determina probabilitatea de apariție a evenimentelor de tipul  $(n;k)$  și anume ca din cele  $n$  elemente selectate pentru eșantion,  $k$  să posede caracteristica (pentru auditor – abaterea) presupusă.

Teorema lui Bernoulli: Dacă se fac  $n$  experimente independente, în fiecare experiment probabilitatea evenimentului  $A$  fiind  $p$ , cu  $k$  se notează numărul de apariții ale evenimentului  $A$  în cele  $n$  experimente, iar  $\varepsilon > 0$  este un număr arbitrar de mic, atunci:

$$\lim_{n \rightarrow \infty} P \left( \left| \frac{k}{n} - p \right| < \varepsilon \right) = 1. \quad (2.11)$$

Adică, dacă un experiment se repetă de un număr suficient de mare de ori, în condiții identice, atunci frecvența relativă este stabilă, adică variază în jurul probabilității.

Vom demonstra utilizarea acestui experiment probabilistic în cadrul auditului ciclului de procurări-plăți, pentru cazul unei populații de  $N=100$  elemente, care conține  $E=25$  erori, din care este extras un eșantion de  $n=10$  elemente care conține  $k \leq 4$  erori.

$$P(k \leq 4; 100; 10; 25) = p(k=0; 100; 10; 25) + p(k=1; 100; 10; 25) + p(k=2; 100; 10; 25) + p(k=3; 100; 10; 25) + p(k=4; 100; 10; 25) = 0,04789 + 0,18139 + 0,29239 + 0,26372 + 0,14715 = 0,93254. \quad (2.12)$$

Astfel, probabilitatea ca printr-o extragere aleatorie să fie obținute cel mult 4 erori constituie 0,93254.

Dimensiunea cantitativă a eșantionului ( $n$ ) este o funcție de patru factori – dimensiunea populației ( $N$ ), eroarea tolerabilă ( $TDR$ ), riscul acceptat de încredere maximă față de controlul intern ( $ARO$ ) și eroarea așteptată la nivelul eșantionului ( $EPDR$ ) – care poate scrisă în felul următor:

$$n = f(N; TDR; ARO; EPDR) \leq N. \quad (2.13)$$

Menționăm că primul factor – dimensiunea populației – are o influență cea mai nesemnificativă asupra stabilirii dimensiunii eșantionului, de aceea, în cele mai multe cazuri, el poate fi ignorat.

Dimensiunea inițială a eșantionului pentru o cercetare selectivă calitativă poate fi determinată cu ajutorul unor tabele speciale care reprezintă matrice-funcție de  $TDR$  și eroarea așteptată la nivelul eșantionului  $EPDR$  pentru un nivel dat al  $ARO$  (de obicei, 5%, 10% sau 20% [138, p. 375]).

Vom ilustra aspectul practic al metodei eșantionării unității monetare în baza unui exemplu:

*Exemplul 2.1. Conform datelor prezentate de entitatea ÎCS „Genesis International” SRL la data de 31 decembrie 2013, lista de datorii comerciale conține 221 conturi cu rulaj creditor în valoare totală de 46 724 684 lei (u.m.). TDR la nivelul acestei populații este de 10 %, ceea ce corespunde unui număr de 22 conturi ( $22 = 221 \times 10\%$ ); EPDR estimată pe baza experienței din misiunile de audit precedente, este de 1 %, iar nivelul de încredere acceptat este de 95 %, respectiv  $ARO=5\%$ .*

Dimensiunea eșantionului, determinată cu ajutorul tabelului pentru  $ARO=5\%$  [138, p. 377], constituie 46 unități de populație. La acest nivel al dimensiunii eșantionului avem o probabilitate cumulată (pentru  $0 \leq k \leq 1$ ) de 0,033152 (sau 3,32 %), care este mai mică decât nivelul de 5 % ce reprezintă limita de eroare suportabilă. La efectuarea calculelor a fost utilizată funcția hipergeometrică Excel HYPERGEOMDIST (sample\_s; number\_sample; population\_s; number\_population).

Intervalul de eșantionare se determină prin calcul direct și constituie 1 015 754 u.m. = 46 724 684 u.m./ 46. Acest interval a fost utilizat la aplicarea cercetării selective sistematice în documentul de lucru specializat, elaborat de autor și prezentat în anexa 15. În scopul unei selectări sistematice cu caracter aleatoriu a fost ales, prin folosirea funcției Excel RAND ( ), punctul inițial al eșantionării în interiorul intervalului (0 – 1 015 754), care constituie 40 835 u.m. și începând cu care se va aplica pasul de eșantionare de 1 015 754 u.m. prin compararea cu valorile cumulate succesiv din col. 4 a tabelului din anexa 15.

Metoda selecției sistematice se poate dovedi uneori neobiectivă, însă considerăm că probabilitatea unei erori în acest caz este mică, deoarece sunt selectate unități monetare aleatoare, și nu unități observate. Este puțin probabil ca entitatea auditată să plaseze intenționat sau neintenționat elementele colectivității într-un mod care ar influența aria de repartizare a erorilor pentru diferite unități monetare.

Următoarea etapă în procesul de audit este aplicarea pentru conturile selectate a procedurilor de audit de natura celor prezentate în anexa 13, în conformitate cu cerințele ISA 500 „Probe de audit”. Procedurile de audit permit determinarea faptului dacă unul sau altul element al eșantionului conține sau nu erori.

Amintim că un moment ce necesită atenție deosebită și raționament profesional din partea auditorului este extrapolarea rezultatelor obținute în procesul aplicării procedurilor de testare. La evaluarea rezultatelor metodei eșantionării în funcție de valoare trebuie de avut în vedere modul de manifestare a erorii și modalitățile de interpretare a acestora (tabelul 2.9).

Tabelul 2.9. Tipuri de erori care pot fi obținute în rezultatul eșantionării în funcție de valoare și modalități de interpretare a acestora

<b>Modul de manifestare a erorii</b>	<b>Concluzia</b>
Nici o eroare nu a fost depistată	Pentru un nivel de încredere de 95 % poate fi afirmat că populația nu conține erori mai mari decât TDR (în exemplul 2.1. – 4 672 468 lei)
Eroarea este mai mică decât mărimea intervalului de eșantionare (1 015 754 lei)	Este necesară folosirea raționamentului profesional de tip statistic și extrapolarea erorii depistate la nivelul valorii intervalului, pornind de la ipoteza că elementele nesupuse testării nu conțin erori semnificative
Eroarea este mai mare decât mărimea intervalului de eșantionare (1 015 754 lei)	Existența riscului ca elementele nesupuse testării să conțină erori semnificative
Erorile de supraevaluare și subevaluare sunt cercetate separat	
Extrapolarea erorii determinate cu ajutorul metodei eșantionării prin valoare la nivelul întregii populații după formulele 2.9 sau 2.10	

Sursa: elaborat de autor după Arens A. A., Loebbecke J. K. [1] și Coracioni A. [25].

Considerăm că metoda eșantionării prin unități monetare, abordată sub aspectul auditului financiar, demonstrează următoarele avantaje: îmbinarea simplității unei cercetări calitative cu cuantificarea valorică (în unități monetare) a rezultatului statistic; majorarea probabilității selecției din totalul colectivității auditate a elementelor monetare cu valoare mare, ceea ce conduce, în final, la reducerea costurilor de auditare.

*Exemplul 2.2. Utilizând datele exemplului 2.1, să presupunem că auditorul a identificat într-un eșantion în mărime de 36 715 629 lei (total col.6 din tabelul din anexa 15) câteva erori cu valoare cumulată în mărime de 475 234 lei.*

În acest caz, ponderea abaterilor în eșantion (PAE) va fi egală cu 1,29 % (475 234 lei / 36 715 629 lei), iar eroarea de eșantionare (EE) se calculează ca diferență dintre TDR (10 %) și PAE (1,29 %) și va constitui 8,71 puncte procentuale. Aplicând raționamentul profesional,

putem considera că EE este suficient de mare pentru a confirma că ponderea reală a abaterilor din populație este acceptabilă și nu va depăși pragul de semnificație. Astfel, cuantumul estimat al erorii totale pentru o populație de 46 724 684 lei va constitui 604 788 lei (475 234 lei / 36 715 629 lei x 46 724 684 lei).

Menționăm că metoda analizată comportă și unele dezavantaje, care se conturează sub două aspecte majore:

1. Valorile finale ale erorii obținute la extrapolare se pot dovedi a fi mult prea mari. În acest caz, auditorul este nevoit să majoreze volumul eșantionului.

2. Posibilitatea apariției dificultăților la obținerea eșantionului în cazul unor colectivități foarte mari din moment ce nu există posibilitate de aplicare a tehnicii de calcul.

De asemenea, considerăm că metoda dată poate fi cu ușurință utilizată nu numai la confirmarea soldurilor conturilor de furnizori, dar și la confirmarea rulajelor acestora, dat fiind faptul că unele solduri cu valori mici pot fi generate de rulaje semnificative.

Oricare ar fi metoda de eșantionare selectată, în scopul evaluării rezultatelor testelor și al argumentării justeței și calității auditului, auditorul trebuie să țină o evidență a procedurilor efectuate, a metodelor utilizate pentru selectarea eșantionului și pentru efectuarea testărilor, a rezultatelor obținute prin testare și a concluziilor formulate.

Considerăm că, la auditarea operațiunilor de achiziție a bunurilor și serviciilor, alături de celelalte proceduri generale recomandate de ISA și literatura de specialitate, auditorul trebuie să acorde un grad sporit de atenție legalității acestor tranzacții din punctul de vedere al corespunderii indicatorilor calitativi, cantitativi și valorici efectivi, înregistrați în documentele de procurare, celor prevăzuți în contractele încheiate.

De relevat că, în conformitate cu legislația în vigoare, perfectarea în scris a contractelor nu este obligatorie, deoarece „actul juridic poate fi încheiat verbal, în scris sau în formă autentică” (art. 208 al Codului civil al RM [15]). Totodată, legea menționată prevede obligațiunea de a întocmi în scris actele juridice dintre persoanele juridice, dintre persoanele juridice și persoanele fizice și dintre persoanele fizice dacă valoarea obiectului actului juridic depășește 1 000 (una mie) lei, iar în cazurile prevăzute de lege, indiferent de valoarea obiectului [15, art. 210]. Cu toate acestea, recomandăm încheierea în scris a contractelor cu furnizorii de bunuri și servicii în vederea eficientizării monitorizării procesului de achiziții.

Suntem de părerea că în practică pot apărea diverse situații de abatere de la prevederile contractuale. Aceste abateri, în cazul în care nu sunt justificate și, ca rezultat, generează evidente dubii în ceea ce privește veridicitatea tranzacției, pot cauza o influență negativă asupra elementelor de bilanț și ale situației de profit și pierdere.

În procesul cercetării, propunem gruparea abaterilor posibile de la prevederile contractuale în următoarele trei categorii:

1) *indicatori cantitativi* care se referă la caracteristicile de volum ale obiectului contractului cu un furnizor concret. Printre tipurile de abateri de la prevederile contractuale, la această categorie, menționăm: cantitatea bunurilor/serviciilor livrate efectiv este semnificativ mai mică decât volumul indicat în contract; cantitatea bunurilor/serviciilor livrate efectiv depășește semnificativ volumul contractat.

2) *indicatori calitativi* care au în vedere calitatea și componența obiectului contractului. Drept exemple de abateri de tip calitativ de la prevederile contractuale menționăm: calitatea bunurilor procurate este inferioară celei desemnate în contract cu păstrarea prețurilor inițiale; înlocuirea obiectului contractului cu un altul la un preț net superior.

3) *indicatori valorici (de preț)*, printre care menționăm: prețurile bunurilor și/sau serviciilor înregistrate în documentele primare depășesc semnificativ prețurile contractuale; ratarea discount-ului prevăzut de contract în lipsa unor circumstanțe justificative; nerespectarea neargumentată a clauzelor contractuale în contextul în care acestea prevăd sancțiuni comerciale semnificative comparativ cu practica acceptată; existența unor contracte de achiziție de bunuri/servicii combinate, de exemplu, cu contracte de intermediere financiară în contextul în care acestea din urmă prevăd o remunerație excesivă comparativ cu practica acceptată.

Tipurile de abateri de la prevederile contractuale, enunțate mai sus, și efectele acestora asupra situațiilor financiare în cazul lipsei justificării lor sunt prezentate în anexa 16.

Menționăm că identificarea unor abateri semnificative de la prevederile contractuale la examinarea preliminară a contractelor cu furnizorii nu numai că va semnifica existența unor denaturări semnificative a informațiilor financiare la capitolul procurări de bunuri, servicii și lucrări. Auditorul trebuie să aplice teste de detaliu în vederea confirmării sau infirmării realității abaterilor identificate și formularea unei concluzii adecvate privind veridicitatea operațiunilor corespunzătoare în cadrul exercițiului financiar raportat.

Afară de analiza conținutului contractelor cu furnizorii, la verificarea tranzacțiilor de achiziții și decontări cu furnizorii, auditorul trebuie să țină cont că, în conformitate cu legislația în vigoare, unele tipuri de entități trebuie să respecte norme de autorizare corespunzătoare a tranzacțiilor. De exemplu, Legea privind societățile pe acțiuni [81, art. 83] prevede reguli speciale cu privire la decizia de încheiere de către societatea pe acțiuni a tranzacțiilor de proporții.

Autorii Barilenko V., Plotnikova V. și Plotnikov V. dau atenție specială operațiunilor de import în cadrul auditului financiar [140]. Urmând poziția autorilor menționați, în contextul cadrului normativ al țării noastre, considerăm că auditorul trebuie să aplice proceduri specifice la

auditarea operațiunilor de import, cum ar fi: verificarea deținerii licenței de activitate pentru importul mărfurilor supuse licențierii; în cazul importului de servicii/lucrări – revizuirea dacă sumele facturate se califică ca servicii și urmează a fi contabilizate la cheltuieli sau costuri curente sau anticipate, sau constituie obiecte de imobilizări necorporale în conformitate cu criteriile de recunoaștere a acestora prevăzute de reglementările contabile acceptate; confirmarea corectitudinii evaluării activelor procurate din import în conformitate cu politicile contabile ale subiectului și normele legale în vigoare; concretizarea statutului persoanei juridice nerezidente cu sau fără reprezentanță permanentă pe teritoriul RM; identificarea locului livrării serviciilor în temeiul art.111 al CF al RM.

Un alt aspect important care trebuie avut în vedere la auditarea operațiunilor de achiziții, este necesitatea verificării legalității dobândirii și deținerii unor tipuri speciale de active, cum ar fi terenuri, imobile, mijloace de transport, obiecte ale proprietății intelectuale etc., care sunt suspuse înregistrării obligatorii la organele abilitate în conformitate cu legislația specială aferentă.

Cu titlu de concluzie, menționăm că, la auditarea operațiunilor de procurare a bunurilor, serviciilor și lucrărilor, auditorul trebuie să țină cont de riscurile și diligențele aferente acestui grup de tranzacții, cum ar fi: selectarea și aplicarea adecvată a testelor de detaliu în dependență de obiectivele legate de operațiuni și solduri; alegerea metodei de eșantionare și soluționarea problemelor legate de sondaj; identificarea abaterilor între faptele economice și prevederile contractelor cu furnizorii; auditarea separată a operațiunilor de import.

### **2.3. Unele probleme ale auditului decontărilor cu furnizorii și antreprenorii**

Decontările comerciale reprezintă parte indispensabilă a ciclului de procurări-plăți, fiind indicatorul capacității de plată a entității.

În prezentul paragraf ne-am propus soluționarea problemelor legate de: auditarea decontărilor comerciale cu luarea în considerare a aspectului normativ al acestora; aplicarea testelor de detaliu operațiunilor date prin prisma aspectelor calitative ale situațiilor financiare; aprofundarea și fundamentarea criteriilor noi de clasificare a decontărilor cu furnizorii,.

Considerăm că aplicarea procedurilor de fond în procesul auditului decontărilor comerciale trebuie abordată prin două dimensiuni:

1) aspectul legat de eficiența controlului intern aferent achitării datoriilor comerciale, abordat în paragraful 2.1 al tezei;

2) respectarea de către entitate a normelor legale care reglementează decontările cu furnizorii. Suntem de părerea că acest aspect trebuie analizat prin 2 traiectorii paralele:

legalitatea formelor și cuantumului decontărilor cu furnizorii și aspectele fiscale privind impozitele, taxele și alte prelevări obligatorii aferente decontărilor comerciale.

Prezentarea detaliată a abordărilor menționate este făcută în diferite publicații științifice proprii ale autorului tezei [92].

Exercitarea testelor de detaliu aferente operațiunilor de decontări comerciale trebuie, în mod obligatoriu, orientată spre afirmațiile conducerii și obiectivele generale și specifice legate de aceste operațiuni, dat fiind faptul că obiectivele legate de soldurile conturilor sunt rezultatul agregării obiectivelor legate de procurările de bunuri, servicii și lucrări, descrise în paragraful 2.2. al tezei, și a celor legate de decontările cu furnizorii. Astfel, considerăm că, prin prisma obiectivelor legate de operațiuni, auditorul poate opta pentru diverse tipuri de proceduri de testare a decontărilor comerciale, printre care menționăm:

- ✓ Existența operațiunilor de decontări cu furnizorii poate fi verificată, în special, prin control documentar și confirmare externă.

- ✓ Exhaustivitatea tranzacțiilor poate fi confirmată prin proceduri de audit, cum ar fi: verificarea reciprocă a documentelor primare cu registrele analitice și sintetice ale conturilor de furnizori, procedurile analitice, elementele metodei dialectice (analiza și sinteza). Procedura de comparare a documentelor este recomandată în calitate de test al controalelor.

- ✓ Exactitatea achitărilor și decontărilor cu furnizorii poate fi verificată prin recalcularea și verificarea documentelor ce confirmă formarea obligației, la care se face trimitere în ordinele de plată și alte documente de decontare, și compararea datelor obținute cu sumele înregistrate în documentele de plată sau care determină micșorarea obligației.

- ✓ Afirmația privind drepturile și obligațiile este valabilă, în primul rând, pentru operațiunile de achiziții și soldul neachitat al datoriilor comerciale, și se răsfrânge, de asemenea, asupra operațiunilor de decontări cu furnizorii, având la bază legalitatea tranzacției. În paragraful 2.1 au fost propuse teste de detaliu pentru verificarea obiectivului dat.

- ✓ Clasificarea decontărilor cu furnizorii poate fi abordată prin prisma analizei și verificării succesive a conținutului contractelor comerciale, documentelor primare, înregistrărilor contabile, registrelor.

- ✓ Prezentarea și dezvăluirea informațiilor privind decontările cu furnizorii se referă la corectitudinea combinării, divizării, descrierii și dezvăluirii acestora în situațiile financiare și reprezintă o simbioză a rezultatelor obținute la aplicarea testelor de fond aferente celorlalte obiective de audit, precum și a analizei registrelor sintetice, a situațiilor financiare și a notelor la acestea.



Considerăm că, înainte de aplicarea testelor de detaliu privind operațiunile de decontare a datoriilor comerciale, auditorul trebuie să ia cunoștință de modalitățile de efectuare a acestora, practicate de entitate.

Literatura de specialitate conține diverse abordări cu privire la formele decontărilor comerciale.

Autoarea română Trașcă M. [118] distinge patru forme ale modalităților de decontare: 1) creditul documentar, cu ale sale două varietăți – acreditivul documentar și scrisoarea de credit ; 2) incasoul documentar ; 3) ordinul de plată ; 4) scrisoarea de garanție bancară.

La rândul său, economistul român Neguș M. [93] evidențiază următoarele tehnici de decontare comercială : 1) plata prin marfă contra marfă (schimb, barter) ; 2) plata în numerar ; 3) plata prin cec ; 4) plata prin titluri de credit ; 5) ordinul de plată ; 6) plata documentară (acreditivul documentar, incasoul documentar) ; 7) scrisoarea de garanție bancară.

După părerea noastră, aceste două clasificări au la bază criteriul modalității de plată, fiind limitate la dimensiunea documentară a tehnicii de plată.

Savanții autohtoni Nederița A. și Sajin I. propun o clasificare a decontărilor comerciale în baza a cinci criterii : 1) sursa de finanțare (cu mijloace bănești proprii / împrumutate) ; 2) forma lichidităților (cu numerar, prin virament, prin alte active) ; 3) tehnica plății (prin conturi de la bancă, prin compensare și alte efecte comerciale) ; 4) momentul achitării (în avans, momentană, prin credit comercial) ; 5) modul de înregistrare în contabilitate (decontări ale creanțelor comerciale (la vânzător) sau decontări ale datoriilor comerciale (la cumpărător) [101, p. 21]. Această abordare este destul de desfășurată pentru perioada în care a fost prezentată de autori. Totuși, clasificarea dată nu evidențiază în deplină măsură aspectul valutar (achităriile efectuate în valută străină atât pe teritoriul RM, cât și în afara acestuia), aspectul rezidenței beneficiarului (transferuri în folosul unei persoane rezidente sau nerezidente), precum și decontările nemonetare (tranzacții în baza contractelor tripartite de cesiune a creanței/de preluare a datoriei, casarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat.).

Luând în considerare cele expuse mai sus, propunem o clasificare proprie a decontărilor comerciale pe grupe și modalități de decontare după criteriile prezentate în Figura 2.1.

În cadrul exercitării misiunii de audit, auditorul trebuie să evalueze riscul de fraudă și/sau eroare, precum și riscul aplicării unor sancțiuni fiscale, administrative sau de alt gen pentru nerespectarea normelor legale privind decontările cu furnizorii.

Printre actele normative în vigoare, care stabilesc reguli speciale privind decontările în numerar cu furnizorii, putem menționa: Codul fiscal al RM [19], Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi [69], Legea privind comerțul interior [70], Normele pentru efectuarea operațiunilor de casă în economia națională a Republicii [53], Decretul Președintelui

privind măsurile urgente de normalizare a circulației banilor în numerar în Republica Moldova [30], Instrucțiunea BNM cu privire la modul de întocmire de către bănci a Raportului privind volumul operațiunilor de casă [48], Hotărârea Guvernului RM cu privire la implementarea masivă a instrumentelor de plată fără numerar [55], alte acte normative și acte ale BNM.

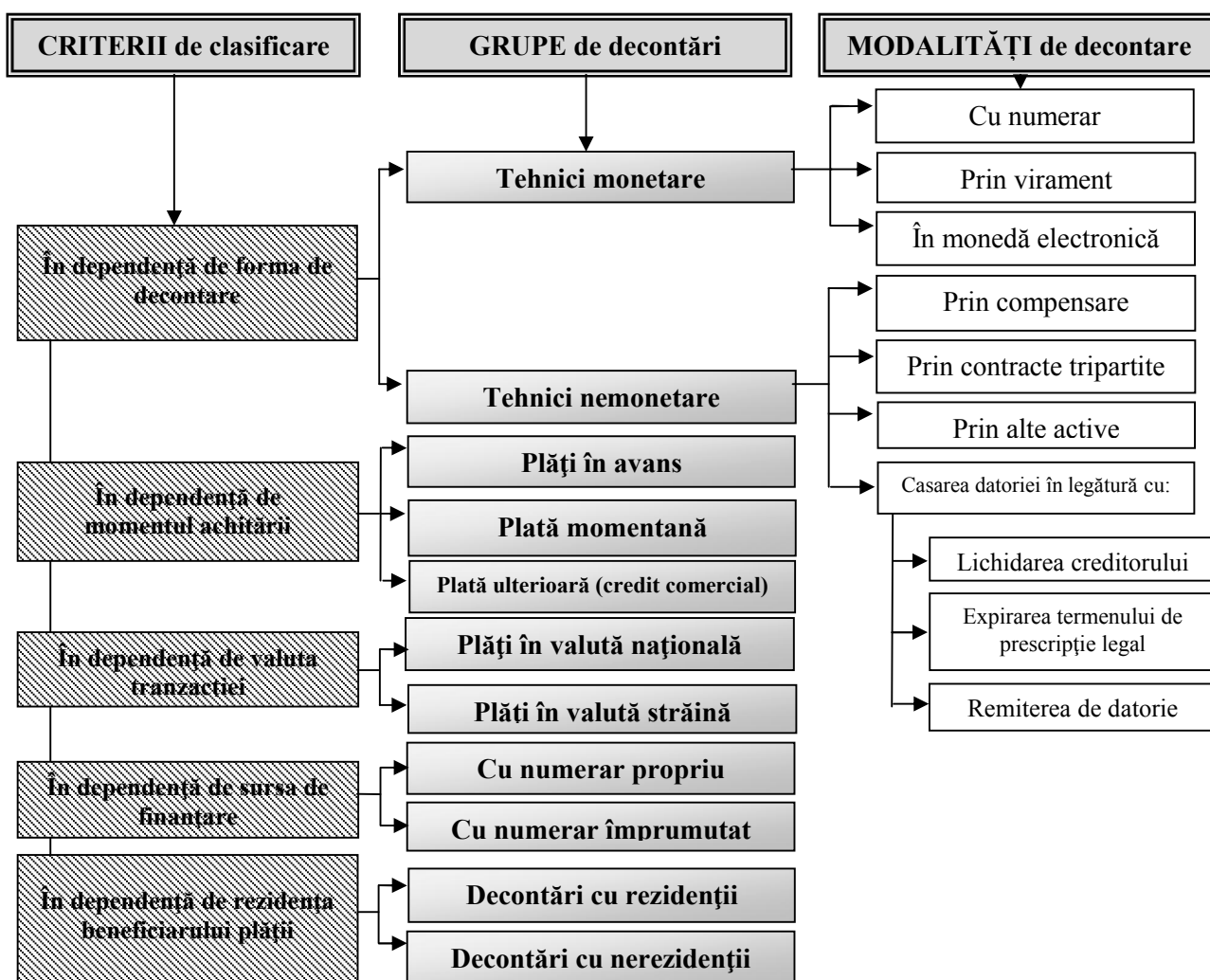


Fig. 2.1. Clasificarea decontărilor comerciale

Sursa: elaborat de autor

De asemenea, în procesul exercitării auditului achitării datoriilor comerciale, auditorul trebuie să evalueze gradul de prezență a limitelor decontărilor în numerar, stabilite de legislația în vigoare, precum și eventualele sancțiuni aplicate pentru nerespectarea acestora. Din rândul acestor limite menționăm :

- obligativitatea de consemnare a numerarului în instituțiile financiare, impusă prin Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi și alte acte normative în vigoare ;
- obligativitatea tuturor întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, indiferent de forma lor juridico-organizatorică, de a efectua decontările conform obligațiilor față de alte întreprinderi, instituții și organizații prin virament prin intermediul instituțiilor bancare;
- limita de 100 mii lei lunar pentru decontările în numerar;

- interdicția de efectuare a decontărilor în numerar și prin virament prin intermediari, indiferent de suma decontării efectuate;

- limitarea rezidenților la efectuarea plăților și transferurilor reciproce pe teritoriul RM exclusiv în monedă națională.

Limitele decontărilor comerciale, stabilite de legislația în vigoare, și sancțiunile pentru încălcarea acestora sunt sistematizate și prezentate în anexa 17.

Deși operațiunile de plată prin virament sunt mai puțin expuse riscului de fraudă din partea personalului entității, la verificarea acestora auditorul trebuie să ia în considerare atât aspectele ce țin de controlul intern, cât și de restricțiile legale privind decontările prin intermediari (p. 4, tabelul din anexa 17) și limitarea tranzacțiilor în valută între rezidenți pe teritoriul RM (p. 5, tabelul din anexa 17).

Operațiunile cu moneda electronică, inclusiv achitățile prin intermediul terminalelor de plăți (cash-in), sunt reglementate de Legea cu privire la serviciile de plată și moneda electronică [74], care stabilește noțiunea de monedă electronică și componența serviciilor de plăți electronice, prestatorii acestor servicii, regulile de efectuare a operațiunilor de decontări cu utilizarea monedei electronice.

Considerăm că aspectul fiscal al decontărilor cu furnizorii poate varia în dependență de următorii factori :

- 1) rezidența beneficiarului plății - furnizor rezident sau nerezident al RM. Primul element al factorului enunțat (furnizorul rezident) urmează să fie tratat prin prisma deținerii sau lipsei legăturilor cu sistemul fiscal al RM;

- 2) statutul persoanei – fizică sau juridică ;

- 3) tipul bunului sau serviciului pentru care se face decontarea ;

- 4) obligativitatea reținerii impozitului pe venit la sursa de plată, în contextul cerințelor art.90-91 ale CF RM ;

- 5) obligativitatea calculării, declarării și achitării TVA în unele cazuri specifice de procurări de bunuri, servicii și lucrări.

Astfel, în procesul auditului decontărilor cu furnizorii, auditorul trebuie să identifice în beneficiul căror persoane se efectuează plățile și dacă norma fiscală în raport cu aceste decontări a fost respectată.

În contextul primului factor, auditorul va avea în considerare două categorii de persoane : furnizori rezidenți ai RM și furnizori nerezidenți.

Factorii al doilea și al treilea, derivați din primul, stabilesc reguli de impozitare diferite pentru persoanele fizice și juridice rezidente și nerezidente în dependență de tipul bunurilor și/sau serviciilor achiziționate.

Aspectele fiscale generale (factorii patru și cinci), legate de decontările cu furnizorii, sunt analizate și sintetizate în funcție de criteriile expuse mai sus în tabelul 2.10.

Tabelul 2.10. Aspecte fiscale privind decontările cu furnizorii

Tipuri de persoane	Aspectele privind obligativitatea reținerii impozitului pe venit la sursa de plată		Aspectele privind obligativitatea calculării, declarării și achitării TVA de către cumpărător	
	Actul normativ	Conținutul normei (extras)	Actul normativ	Conținutul normei (extras)
<b>A. Persoană rezidentă ce are relații cu sistemul bugetar al RM</b>				
i. Persoană fizică	Art. 90 din CF al RM	Se reține, ca parte a impozitului, o sumă în mărime de 7% pe <b>veniturile</b> obținute de către aceasta conform <b>art.18</b> din CF al RM.	X	X
	Art. 90 <sup>1</sup> (3) din CF al RM	Se reține impozit în mărime de 10% din veniturile obținute de la <b>transmiterea în posesie și/sau folosință (locațiune, arendă, uzufruct)</b> a proprietății mobiliare și imobiliare, cu excepția arendei terenurilor agricole.		
	Art. 90 <sup>1</sup> (3 <sup>5</sup> ) din CF al RM	Se reține impozit în mărime de 2% din veniturile obținute de la livrarea <b>producției din fitotehnie și horticultură</b> în formă naturală.		
ii. Persoană juridică	X	X	X	X
<b>B. Persoană rezidentă ce nu are relații cu sistemul bugetar al RM</b>				
i. Persoană fizică	Art. 90 din CF al RM	Se reține, ca parte a impozitului, o sumă în mărime de 7% pe <b>veniturile</b> obținute de către aceasta conform <b>art.18</b> din CF al RM	Art. 4 (6) din Legea cu privire la punerea în aplicare a titlului III al Codului fiscal [72]	În cazul procurării de <b>mărfuri</b> - TVA se achită până la sau la momentul <b>trecerii</b> controlului vamal ; În cazul procurării de <b>servicii</b> – TVA se achită la data <b>efectuării plății</b> , inclusiv a plății prealabile pentru serviciul de import. Prevederile nu se aplică în cazul procurării de mărfuri și servicii scutite de TVA.
	Art. 90 <sup>1</sup> (3) din CF al RM	Se reține impozit în mărime de 10% din veniturile obținute de la <b>transmiterea în posesie și/sau folosință (locațiune, arendă, uzufruct)</b> a proprietății mobiliare și imobiliare, cu excepția arendei terenurilor agricole.		
	Art. 90 <sup>1</sup> (3 <sup>5</sup> ) din CF al RM	Se reține impozit în mărime de 2% din veniturile obținute de la livrarea <b>producției din fitotehnie și horticultură</b> în formă naturală.		
ii. Persoană juridică	X	X		
<b>C. Persoană nerezidentă a RM</b>				
Persoană juridică / persoană fizică	Art. 91 din CF al RM	Se reține impozit în mărime de 12% din plățile direcționate spre achitare nerezidentului aferente <b>veniturilor de la art.71</b>	Art. 109 din CF al RM	Pentru <b>mărfurile</b> importate, termenul obligației fiscale se consideră <b>data declarării</b> mărfurilor la punctele vamale de frontieră ; La <b>serviciile</b> importate, termenul obligației fiscale și data achitării T.V.A. se consideră <b>data efectuării plății</b> , inclusiv a plății prealabile pentru serviciul de import. Prevederile nu se aplică în cazul importului de mărfuri și servicii scutite de TVA.
	Art. 79 <sup>3</sup> din CF al RM	Prevederile <b>tratatelor internaționale</b> prevalează asupra legislației fiscale din Republica Moldova, iar în cazul în care sînt cote diferite de impozitare în tratatele internaționale și în legislația fiscală din RM, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Pentru aplicarea prevederilor tratatelor internaționale, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, până la data achitării venitului, un <b>certificat de rezidență</b> eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență.		

Sursa: elaborat de autor

De asemenea, în analiza factorului al patrulea care influențează aspectul fiscal al decontărilor cu nerezidenții, au fost delimitate etapele de aplicare a prevederilor titlului II al CF

al RM în contrapartidă cu prevederile tratatelor internaționale de evitare a dublei impuneri, la care țara noastră este parte, care au fost prezentate în Figura 2.2.

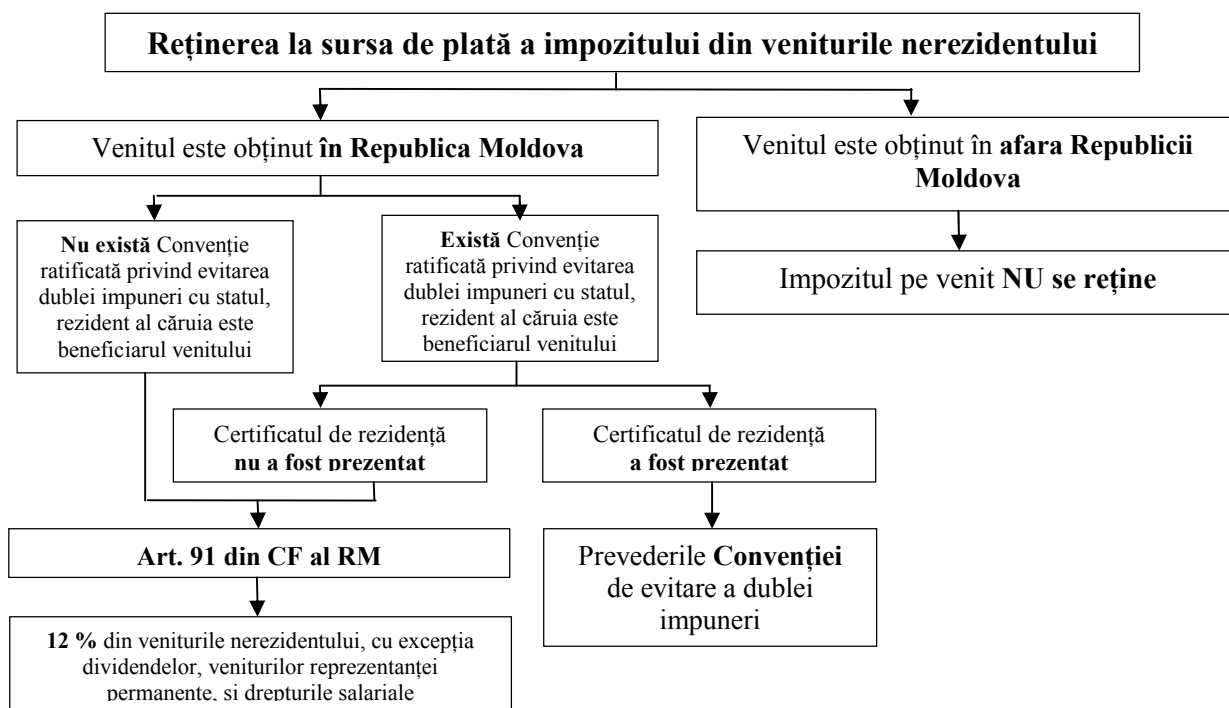


Fig. 2.2. Etapele de aplicare a prevederilor fiscale privind impunerea la sursa de plată a veniturilor nerezidenților

Sursa: elaborat de autor

În conformitate cu art. 24 (1) din Legea contabilității [67], entitatea are obligația să efectueze inventarierea decontărilor cu furnizorii, de rând cu inventarierea generală a altor elemente contabile, cel puțin o dată pe an pe parcursul desfășurării activității sale, de regulă la sfârșitul exercițiului financiar. În contextul reglementărilor ISA, auditorul trebuie să obțină probe suficiente și adecvate cu privire la calitatea controlului intern al entității în acest sens fie prin participarea la inventarierea elementelor patrimoniale ale entității auditate, fie prin aplicarea procedurilor alternative.

Practica demonstrează că în procesul inventarierii pot fi identificate creanțe compromise și datorii cu termenul de prescripție expirat.

Menționăm că datoria se consideră a fi cu termenul de prescripție expirat în cazul nerespectării termenului legal de prescripție, stabilit prin art. 267-283 din Codul civil al RM [15]. Asemenea datorii apar în situația în care entitatea nu și-a onorat în termenii legali obligațiunile sale față de furnizori.

Prescripția reprezintă termenul general în interiorul căruia persoana poate să-și apere, pe calea intentării unei acțiuni în instanța de judecată, dreptul încălcat. Termenele de prescripție extinctivă sunt prezentate în tabelul 2.11.

Tabelul 2.11. Clasificarea termenilor de prescripție extinctivă

	<b>Cazurile de aplicare a termenilor de prescripție</b>	<b>Termenul de prescripție</b>	<b>Articolul din Codul civil al RM</b>
<b><i>Termenul general de prescripție extinctivă</i></b>		3 ani	art.267
<b><i>Termenele speciale de prescripție extinctivă</i></b>	Acțiuni privind încasarea penalității	6 luni	art.268 a)
	Acțiuni privind viciile ascunse ale bunului vândut	6 luni	art.268 b)
	Acțiuni privind viciile lucrărilor executate în baza contractului de deservire curentă a persoanelor	6 luni	art.268 c)
	Acțiuni privind litigiile ce izvorăsc din contractul de transport	6 luni	art.268 d)
	Acțiuni privind repararea prejudiciului cauzat prin încălcarea dreptului la judecarea în termen rezonabil a cauzelor sau a dreptului la executarea în termen rezonabil a hotărârilor judecătorești	6 luni	art.268 e)
	Dreptul ce se naște din viciul construcției, în contractul pentru executarea de lucrări	5 ani	art.269 (1)
	Pentru viciile materiilor prime sau ale materiilor livrate, destinate realizării unei construcții, care au cauzat viciul acesteia	5 ani	art.269 (3)

Sursa : elaborat de autor în baza Codului civil al RM [15]

În conformitate cu p. 39 din SNC „Capital propriu și datorii” [111], datoriile cu termen de prescripție expirat urmează a fi decontate la venituri în contabilitatea financiară și trecute la majorarea venitului impozabil (diminuarea pierderii) în scopuri fiscale.

Considerăm că dimensiunea fiscală a casării datoriilor cu termen de prescripție expirat este determinată de două aspecte :

➤ aspectul privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător – entitatea va recunoaște venit fiscal de la neachitarea datoriei în baza cu art. 18 lit. j) din CF al RM în anul fiscal în care s-a constat expirarea termenului legal de prescripție, indiferent dacă a recunoscut sau nu venit în contabilitatea financiară în acea perioadă ;

➤ aspectul legat de taxa pe valoare adăugată – în conformitate cu art. 102 (1) din CF al RM, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite trecerea în cont a sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitate furnizorilor plătitori ai TVA pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Astfel, în cazul casării datoriilor cu termen de prescripție expirat, debitorul va storna suma TVA luată în cont la primirea facturii fiscale, în baza căreia a fost înregistrată datoria în cauză, sau va întocmi formulă contabilă inversă. Calcularea obligației la buget privind TVA în modul expus mai sus se va efectua în momentul casării datoriei în contabilitatea financiară a debitorului.

Suntem de părerea că, la verificarea creanțelor compromise sau cu termenul de prescripție expirat (în contextul ciclului de procurări-plăți - a avansurilor acordate furnizorilor, înregistrate la contul 224 „Avansuri acordate curente”), aspectele care necesită atenție deosebită, sunt existența și sancționarea acestora. În cadrul auditului este important de a ține cont de eventuala predispunere a personalului entității auditate spre camuflarea delapidărilor prin casarea avansurilor, în contul cărora au fost primite bunuri sau servicii. În calitate de teste de detaliu și de control intern la acest capitol, auditorul poate aplica următoarele proceduri : verificarea sancționării din partea persoanelor autorizate a casărilor de creanțe compromise ; clarificarea procedurilor de control intern, orientate spre identificarea creanțelor compromise, a cauzelor formării acestora și ale neîncasării de bunuri și/sau servicii sau nerambursării numerarului achitat ; examinarea corespondenței clientului din care rezultă faptul că aceste datorii debitoare sunt cu adevărat compromise ; obținerea de acte de verificare reciprocă cu agentul economic-furnizor, a cărui creanță se consideră compromisă ; verificarea dacă conturile de avansuri acordate, înscrise în cartea mare sunt casate corect, iar conturile extrase spre verificare corespund realității.

Menționăm că auditul creanțelor sub formă de avansuri acordate furnizorilor, calificate drept compromise, este strâns legat de auditul decontărilor cu bugetul în partea ce ține de impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător. Astfel, în cazul casării la cheltuieli a avansurilor acordate furnizorilor, deductibilitatea acestora în scopuri fiscale va fi determinată de corespunderea acestor creanțe criteriilor de datorie compromisă, stabilite de p. 32 art. 5 din CF al RM [19].

Problema apariției creanțelor compromise în evidența contabilă a întreprinderilor de stat sau municipale sau a întreprinderilor comerciale cu cota statului în capitalul social este amplificată de introducerea, din 01 ianuarie 2014, a sancțiunilor în Codul contravențional al RM [75] pentru admiterea creanțelor cu termen de prescripție expirat prin neîntreprinderea acțiunilor de recuperare a acestora în mărime de la 150 la 500 de unități convenționale, aplicate persoanei cu funcție de răspundere.

Un alt aspect normativ, care trebuie luat în considerare în procesul auditului operațiunilor de decontare cu furnizorii-nerezidenți, este respectarea termenilor de repatriere a numerarului, mărfurilor și serviciilor provenite din tranzacțiile economice externe, impuse prin Legea cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe [73].

Termenele speciale de repatriere a mijloacelor bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe sunt prezentate în tabelul 2.12.

Tabelul 2.12. Termenele repatrierii numerarului, mărfurilor și serviciilor provenite din tranzacțiile economice externe

Nr. crt.	Tipul tranzacției economice externe	Începutul termenului de repatriere	Termenul maxim al repatrierii
1.	Contractele de vânzare-cumpărare, barter, export în regim de consignație	Data expedierii mărfurilor sau efectuării plății pentru marfă	2 ani
2.	Contractele de prelucrare	Data încheierii ciclului tehnologic, stabilită în contract	1 an
3.	Contractele de leasing	Data scoaterii obiectului leasingului din țară	1 an
4.	Mijloacele bănești transferate în avans nerezidenților pentru prestări de servicii și neutilizate în termenele prevăzute în contractele economice externe	Data efectuării transferului	1 an
5.	Lucrările de construcții-montaj, realizare de obiecte "la cheie", prestare de servicii/lucrări nerezidenților, executate cu plata la timp	Termenele scadente prevăzute în contractele externe	1 an
6.	Contractele care prevăd elaborarea proiectelor de documentație, fabricarea, asamblarea și furnizarea utilajului și mijloacelor tehnice complicate (nestandard)	-	Data stabilită prin obligațiile contractuale

Sursa: elaborat de autor în baza Legii cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe [73]

În cazul identificării situațiilor de nerepatriere a numerarului, considerăm că auditorul are obligația de a comunica conducerii răspunderea pentru acest tip de încălcare. Astfel nerespectarea termenilor repatrierii se sancționează, în temeiul art. 5 din legea menționată, cu amendă în proporție de 0,1 la sută din suma (valoarea) mijloacelor nerepatriate pentru fiecare zi calendaristică de întârziere. Totodată, quantumul amenzii nu poate depăși 40 la sută din suma (valoarea) mijloacelor bănești și a celor materiale nerepatriate în termenele stabilite.

De asemenea, atât în cadrul auditului tranzacțiilor de procurare a bunurilor și serviciilor, cât și, mai ales, a operațiunilor de decontări cu furnizorii, auditorul trebuie să se conducă de prevederile Legii cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului [71] și Indicațiilor metodice privind aplicarea de către societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali a măsurilor de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului [94] în partea ce ține de identificarea și raportarea acțiunilor entității auditate, orientate spre atribuirea unui aspect legal sursei și provenienței veniturilor ilicite ori spre tăinuirea originii sau apartenenței unor astfel de venituri.

În acest context, auditorul trebuie să ia în considerație acele operațiuni care se manifestă prin:

a) convertirea sau transferul bunurilor de către entitate care știe ori trebuia să știe că acestea constituie venituri ilicite, în scopul de a tăinui sau de a deghiza originea ilicită a bunurilor sau de a ajuta orice persoană, implicată în comiterea infracțiunii principale, de a se sustrage de la consecințele juridice ale acestor acțiuni;



b) tănuirea sau deghizarea naturii, originii, amplasării, dispunerii, transiterii, deplasării proprietății reale a bunurilor ori a drepturilor aferente de către entitate care știe sau trebuia să știe că acestea constituie venituri ilicite;

c) achiziționarea, deținerea sau utilizarea bunurilor de către entitate care știe ori trebuia să știe că acestea constituie venituri ilicite;

d) participarea la orice asociere, înțelegere, complicitate prin acordarea de asistență, ajutor sau sfaturi în vederea comiterii acțiunilor prevăzute la punctele anterioare.

Menționăm că o semnificație specială, în contextul auditului ciclului de procurări-plăți, se acordă confirmării externe directe, care este o metodă ce demonstrează o utilitate sporită în procesul auditului ciclului de procurări-plăți.

În realizarea obiectivului de abordare a particularităților aplicării testelor de detaliu aferente decontărilor cu furnizorii și antreprenorii, propunem un model de procedură a confirmării externe, structurată pe următoarele etape:

1. Planificarea momentului de exercitare pentru expedierea confirmărilor prin dimensiunea rezultatelor evaluării controlului intern.

În cazul unui risc scăzut de control intern, auditorul poate accepta expedierea confirmărilor într-o altă perioadă decât aproape de data întocmirii situațiilor financiare, iar pentru perioada neacoperită de confirmările primite să aplice proceduri alternative (de exemplu, urmărirea plăților sau achizițiilor ulterioare). Considerăm că, cu cât este mai ridicat riscul de control, cu atât mai mult auditorul va opta pentru expedierea confirmărilor care să acopere maximal posibil perioada de raportare auditată.

Menționăm că nu este posibil și nici de dorit să se fixeze o dată unică prestabilită la care să se facă toate confirmările directe. În cazul furnizorilor, pentru care confirmarea se face asupra unui eșantion, auditorul trebuie să ia în considerare următoarele aspecte:

- este posibil să se ceară confirmări cu câteva luni înainte sau după data încheierii exercițiului dacă există proceduri de control intern satisfăcătoare;

- trebuie de prevăzut un termen suficient pentru obținerea răspunsurilor. Calculul timpului necesar depinde de următoarele condiții: modalitatea de expediere a solicitării, de durata medie dublă de aflare a corespondenței în transfer; perioada medie de analiză a informațiilor primite de către furnizor și formularea obiecțiilor; timpul necesar pentru studierea răspunsurilor primite de către echipa de misiune, contrapunerea acestora cu datele din evidența subiectului, formularea concluziilor pe marginea acestora și a opiniei finale, emiterea raportului de audit.

- este necesară repartizarea lucrărilor auditorului în timp.

2. Planificarea volumului și naturii soldurilor/rulajelor conturilor de furnizori. Această acțiune poate fi executată prin aplicarea tehnicilor de testare totală, testare selectivă sau eșantionare, inclusiv eșantionare prin valoare.

Riscul de denaturare semnificativă, prin componentele sale, manifestă o influență directă asupra volumului soldurilor/rulajelor extrase pentru testare. De asemenea, în dependență de tipul de testare aplicat și volumul populației, auditorul va decide asupra modalităților de selectare a unităților de testat.

3. Întocmirea confirmărilor și expedierea acestora; înregistrarea confirmărilor expediate în documentul de lucru „Situția confirmărilor externe expediate și analiza rezultatelor”, elaborat de autor în baza experienței „Sovirina-Audit” SRL și prezentat în anexa 18.

4. Recepționarea confirmărilor avizate de furnizori; investigarea cazurilor de lipsă a răspunsurilor la confirmări.

Pe măsură ce se primesc, răspunsurile vor fi trecute în documentul de lucru specializat (anexa 18), indicând pentru fiecare element care a făcut obiectul cercetării data primirii răspunsului și sumele confirmate sau neconfirmate de către furnizori.

5. Compararea datelor subiectului incluse în confirmările expediate cu datele furnizorilor indicate în răspunsurile primite de la aceștia; determinarea diferențelor și analiza abaterilor.

6. Aplicarea procedurilor alternative privind conturile de furnizori, pentru care s-au identificat diferențe dintre datele subiectului auditat și datele furnizorului. Sumele neconfirmate sau confirmările ce demonstrează alte date decât cele din evidența contabilă a entității vor face obiectul unei analize detaliate.

7. Totalizarea rezultatelor și extrapolarea abaterilor din eșantion asupra întregii populații.

8. Compararea abaterilor estimate prin extrapolare cu pragul de semnificație acceptat și luarea deciziilor adecvate privind calitatea și suficiența probelor obținute.

În conformitate cu recomandările IFAC, în majoritatea cazurilor (mai ales la entitățile mici), procedurile de audit vor fi desfășurate la finele perioadei sau mai târziu [59]. Totodată, considerăm că, cu cât riscurile de prezentare eronată semnificativă sunt mai mari, cu atât este mai probabil ca procedurile de fond să fie aplicate mai aproape de sau după finele perioadei.

Suntem de părerea că, fiind pe larg utilizată în procesul auditului conturilor de furnizori, tehnica confirmării externe comportă anumite limite, cum ar fi: persoanele terțe nu întotdeauna răspund la întrebările puse de auditor sau dau răspunsuri incomplete; procedura va permite, în majoritatea cazurilor, confirmarea existenței și/sau evaluării operațiunilor cu furnizorii, trecute în evidența contabilă a subiectului, însă mai rar va permite identificarea datoriilor neînregistrate.

În prezentul paragraf au fost soluționate câteva obiective ale cercetării, și anume: propunerea unei clasificări proprii a decontărilor comerciale, abordarea aspectelor legale care

trebuie avute în vedere de către auditor în procesul verificării operațiunilor de decontări comerciale, elaborarea și fundamentarea modelului de procedură de confirmare externă.

#### **2.4. Concluzii la capitolul 2**

Capitolul prezentat cuprinde rezultatele abordării problemelor legate de aplicarea testelor de control și de detaliu în contextul auditului ciclului de procurări-plăți.

În acest context, sunt formulate următoarele concluzii:

**1.** Tranzacțiile ciclului de procurări-plăți reprezintă obiectul potențial al cazurilor de fraudă sau eroare pe motivul complexității și multitudinii de operațiuni ce fac parte din acest ciclu. Acest fapt impune necesitatea elaborării unui sistem de control intern eficient pentru asigurarea veridicității informațiilor din situațiile financiare.

Autorul propune o clasificare proprie a 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 trei etape de realizare. De asemenea, se pune accent pe aspectele care necesită atenție deosebită la aprecierea controlului intern la nivelul ciclului de procurări-plăți asigurat de sistemul informațional contabil.

**2.** Obligativitatea de respectare a cerințelor de a comunica în mod corespunzător deficiențele din controlul intern identificate persoanelor însărcinate cu governanța și conducerii reprezintă o problemă importantă a auditului ciclului de procurări-plăți, precum și a auditului situațiilor financiare totale, în contextul cadrului normativ al țării noastre. În acest context, autorul pune în evidență minusurile cadrului juridic în vigoare în materie de control intern și propune direcții de armonizare a legislației naționale în domeniul controlului intern cu practicile statelor vecine.

**3.** Complexitatea și semnificația operațiunilor de achiziții și decontări cu furnizorii și antreprenorii generează predispunerea accentuată a tranzacțiilor ciclului de procurări-plăți unor acțiuni de fraudă și eroare, precum și influența procesului de eșantionare asupra riscului de a exprima o opinie neadecvată asupra informațiilor financiare prezentate. Autorul propune un sistem desfășurat al componentelor riscului de audit și metode practice de evaluare a acestora în vederea cuantificării mărimii eșantionului necesar pentru verificare. De asemenea, autorul fundamentează metoda matriceală de evaluare a riscului de fraudă la nivelul auditului ciclului de procurări-plăți. 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 atribuite fiecărui criteriu selectat în dependență de circumstanțele concrete ale misiunii.

4. Eșantionarea este una dintre metodele cele mai efective 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. Alegerea metodei de eșantionare, aplicarea sondajului și evaluarea rezultatelor reprezintă o problemă importantă a auditului.

Autorul stabilește etapele de parcurgere a eșantionării în contextul auditului ciclului de procurări-plăți, inclusiv prin evidențierea atributelor și condițiilor de abatere pentru proceduri de audit, a factorilor care determină dimensiunea eșantionului, a caracterului influenței acestora și a particularităților de evaluare a rezultatelor.

5. Auditarea operațiunilor de achiziție a bunurilor și serviciilor impune un grad sporit de atenție 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 acest context, autorul sintetizează și propune criterii de abatere de la prevederile contractuale, cu conturarea efectelor posibile ale acestora asupra elementelor de bilanț și ale situației de profit și pierdere în cazul în care aceste abateri nu sunt justificate.

6. Literatura de specialitate propune o multitudine de clasificări a modalităților de efectuare a decontărilor comerciale. Aceste abordări nu tratează sub aspect complex criteriile de grupare a decontărilor cu furnizorii. În acest context, autorul propune o analiză critică a clasificărilor conținute în mai multe surse bibliografice și înaintează criterii noi de clasificare a decontărilor comerciale pe grupe, modalități și tipuri de decontări cu furnizorii.

7. Decontările comerciale reprezintă o parte importantă a ciclului de procurări-plăți, fiind caracterizate de multiple aspecte de reglementare normativă, fapt ce reprezintă un aspect problematic al auditului. În soluționarea problemei de perfecționare a tehnicilor de exercitare a auditului, autorul propune ca planificarea și exercitarea testelor de detaliu în procesul auditului achitării datoriilor comerciale să fie realizate în baza a două dimensiuni: aspectul legat de eficiența controlului intern aferent achitării datoriilor comerciale și respectarea de către entitate a normelor legale, ce reglementează decontările cu furnizorii.

8. O semnificație specială în contextul auditului ciclului de procurări-plăți se acordă confirmărilor externe directe care reprezintă o metodă ce demonstrează o utilitate sporită în procesul auditului ciclului de procurări-plăți. Autorul propune modelul de procedură a confirmării externe, inclusiv modelul documentul specializat de lucru pentru înregistrarea rezultatelor acesteia, elaborat de autor și implementat în practică.

### 3. PROCEDURI ANALITICE ȘI DE FINALIZARE ALE AUDITULUI CICLULUI DE PROCURĂRI-PLĂȚI

#### 3.1. Aspecte aplicative ale procedurilor analitice aferente auditului ciclului de procurări-plăți

În circumstanțele economice actuale, informația contabilă este importantă pentru dezvoltarea mediului de afaceri din RM. Obiectivul unui audit al situațiilor financiare este că auditorul își exprimă opinia privind acele situații prezentate sau nu în conformitate cu cadrul de reglementare în vigoare. Auditorul, pentru a-și facilita lucrul, poate utiliza o serie de metode, procedee și instrumente, numite proceduri analitice.

Practica auditului acordă o atenție deosebită importanței procedurilor analitice atât la etapa de planificare a auditului, cât și pe parcursul întregului proces de exercitare a misiunii. Totodată, literatura de specialitate nu abordează sub aspect complex aspectul aplicativ al acestor proceduri. În acest context, în prezentul paragraf sunt abordate probleme legate de elaborarea tehnicilor concrete de aplicare a procedurilor analitice.

Suntem de părerea că necesitatea investigației posibilităților de aplicare a procedurilor analitice în cadrul auditului financiar, precum și în cadrul auditului ciclului de procurări-plăți, este generată de următoarele circumstanțe:

- organizarea și ținerea contabilității în țara noastră este puternic fiscalizată, fiind influențată de numeroasele modificări ale legislației fiscale și de antreprenariat. Acest aspect este amplificat de faptul că una dintre responsabilitățile auditorului este cunoașterea actelor normative ce reglementează sfera de activitate a subiectului auditat și identificarea riscurilor de nerespectare a legislației în vigoare cauzate de fraudă sau eroare;

- numărul mare al întreprinderilor mici și mijlocii în totalul agenților economici din RM (50,9 mii sau 97,4% în anul 2013, 49,4 mii sau 97,5% în anul 2012 și 47,3 mii sau 97,5% în anul 2011 [56]);

- instabilitatea legislației naționale din domeniul fiscal, de comerț și de antreprenariat afectează în mod direct sfera operațiunilor de procurări-plăți ale entităților autohtone.

Menționăm că procedurile analitice practicate de organizațiile de audit din țară sunt diverse, în majoritatea cazurilor fiind grupate după scopul urmărit la exercitarea auditului.

În contextul ISA, termenul „proceduri analitice” semnifică evaluări ale informațiilor financiare prin analiza relațiilor plauzibile dintre datele financiare și nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, acele investigații considerate necesare cu privire la fluctuațiile sau relațiile care sunt discordante în comparație cu alte informații relevante sau care diferă cu o sumă semnificativă față de valorile așteptate [109, p. 451].

Considerăm că folosirea procedurilor analitice are aceeași importanță în ciclul de procurări-plăți ca și în celelalte cicluri, mai ales în ceea ce privește descoperirea erorilor aferente datoriilor comerciale.

În esență, procedurile analitice reprezintă un tip de proceduri de audit care constă în: analiza și evaluarea informației obținute de către auditor, cercetarea celor mai importanți indicatori financiari și economici ai subiectului auditat în scopul identificării faptelor economice neobișnuite sau a celor care în mod eronat au fost înregistrate în evidența contabilă, precum și investigarea cauzelor erorilor și denaturărilor. În opinia autorilor Petcu M. și David-Sobolevschi I. [99], procedurile analitice utilizează comparații și indicatori în scopul determinării dacă soldurile conturilor sau alte date par rezonabile. În susținerea afirmației respective, considerăm că procedurile analitice pot fi utile la:

- compararea datelor efective cu datele perioadelor precedente sau cu nivelul prognozat, precum și analiza corespunderii normativelor acceptate de entitate sau stabilite de legislația în vigoare;
- analiza legăturilor între datele diferitor forme ale situațiilor financiare și ale registrelor de evidență sintetică și analitică, precum și între datele situațiilor financiare și indicatorii naturali.

Deși procedurile analitice sunt calificate drept proceduri de fond, suntem de părerea că asemenea proceduri nu pot să genereze dovezi plauzibile privind existența și/sau natura denaturării aferente unei operațiuni sau ciclu. Ele pot fi utile doar pentru generarea suspiciunii auditorului despre posibilitatea existenței denaturărilor într-un compartiment auditat.

Totodată, considerăm că procedurile analitice au un rol semnificativ în contextul în care, cumulate cu alte proceduri de esență, contribuie la redistribuirea timpului rezervat pentru auditarea fiecărui compartiment și la concentrarea eforturilor auditorului asupra elementelor care pot conține denaturări semnificative conform rezultatelor aplicării procedurilor analitice. De asemenea, considerăm că doar auditorii cu un nivel ridicat de profesionalism pot opera eficient cu procedurile analitice. În acest context, recomandăm respectarea următoarelor condiții pentru utilizarea eficientă a procedurilor analitice:

- o companie de audit exercită auditul situațiilor financiare ale aceleiași entități mai mult decât pentru prima dată;
- volumul și structura activităților operaționale în perioada raportată nu au fost supuse unor schimbări esențiale;
- probabilitatea ca rulajele și soldurile conturilor de furnizori să conțină denaturări semnificative este redusă;
- obținerea probelor de audit prin apelare la alte proceduri de audit este problematică.

În baza celor menționate, putem constata o utilizare restrânsă a procedurilor analitice în practica auditului din țara noastră comparativ cu practica internațională.

La cercetarea particularităților de aplicare a procedurilor analitice, s-a constatat că eficiența utilizării acestora este condiționată de câțiva factori:

- experiența auditorului în sectorul respectiv și cunoștințele despre entitatea auditată;
- diversitatea surselor de informații și gradul de credibilitate a acestora;
- existența tranzacțiilor economice noi sau neobișnuite pentru activitatea ordinară a entității.

Considerăm că aplicarea procedurilor analitice la identificarea unor tranzacții înregistrate pentru prima dată în contabilitate se poate dovedi insuficientă, luând în considerație faptul că cele mai frecvente erori se comit la interpretarea neadecvată a prevederilor actelor normative cu privire la reflectarea tranzacțiilor în evidența contabilă.

În vederea soluționării problemei științifice formulate în teză și realizării obiectivului cercetării de relevare a posibilităților de aplicare a procedurilor analitice la efectuarea auditului ciclului de procurări-plăți, propunem următoarele tipuri de proceduri analitice în dependență de etapa de exercitare a auditului:

- proceduri aplicabile la etapa de planificare a auditului;
- proceduri analitice utilizate în calitate de proceduri de fond în cadrul fazei de exercitare a auditului și obținere a probelor;
- tehnici analitice aplicate preponderent la etapa de finalizare a auditului.

Aspecte privind aplicarea procedurilor menționate au fost abordate de autor în diverse publicații științifice proprii [104].

La faza de planificare a auditului, procedurile analitice permit evaluarea riscului de denaturare semnificativă deopotrivă cu o prestabilire adecvată a procedurilor de audit. Acest proces va fi reiterat la fiecare etapă a aplicării testelor de detaliu.

Așadar, la planificarea auditului, procedurile analitice sunt utile la înțelegerea business-ului clientului și anume: identificarea domeniilor de risc, perceperea specificului activității, dar mai ales stabilirea caracterului, a momentului de exercitare și a volumului testelor de detaliu.

Esența acestui tip de proceduri la etapa dată rezidă, în special, în compararea informațiilor neauditate ale perioadei de gestiune curente cu informațiile auditate din perioada precedentă și scoaterea în evidență a schimbărilor intervenite prin identificarea tendințelor de evoluție importante sau a anumitor evenimente specifice, fapt ce va permite auditorului planificarea mai eficientă a auditului premeditat.

Deși ISA 300 propune procedurile analitice în calitate de proceduri utilizate la planificarea auditului financiar, considerăm că acestea capătă, în contextul abordării auditului pe

cicluri de operațiuni, un caracter specific care constă în analiza datelor ce țin nemijlocit de tranzacțiile de achiziții și decontări cu furnizorii.

Astfel, la faza de planificare, procedurile analitice sunt orientate spre următoarele obiective:

1. Cunoașterea macromediului. Evaluarea componentelor macromediului asigură, în baza procedurilor analitice, identificarea realităților și tendințelor care circumscriu activitatea entității auditate și a implicațiilor aferente. Principalii indicatori ai macromediului ce pot influența politica entității la compartimentul achiziții și decontări cu furnizorii sunt prezentați în anexa 19.

2. Studiarea ramurii economice și a activității clientului. Utilizarea procedurilor analitice permite auditorului o înțelegere a specificului sectorului de activitate în care este poziționat clientul. Acest tip de proceduri analitice include activități precum: evaluarea indicatorilor privind concurența, aprecierea caracterului sezonier al activității, a gradului de tehnologizare, a specificului procesului tehnologic și/sau de executare a lucrărilor, prestare a serviciilor. Poziționarea nivelului indicatorilor entității auditate în limitele mediului său sectorial constituie o primă asigurare a plauzibilității informațiilor din situațiile financiare.

3. Cunoașterea clientului. După cum rezultă din cercetarea expusă în paragraful 1.2 al tezei, viabilitatea procesului de audit și corectitudinea opiniei exprimate presupun obținerea de cunoștințe suficiente despre client.

4. Sesizarea unor posibile erori în datele financiare. Procedurile analitice presupun investigarea acelor fluctuații și relații identificate a nu fi consecvente cu alte informații relevante sau care se abat semnificativ de la valorile așteptate. Diferențele semnificative și neprevăzute între datele neauditate ale perioadei curente și alte date utilizate în scopuri de comparație sunt numite fluctuații neobișnuite. Fluctuațiile neobișnuite apar în cazul în care diferențele semnificative nu au fost prevăzute, dar au apărut, sau când diferențele semnificative au fost prevăzute, dar nu s-au produs.

5. Determinarea volumului necesar de teste de audit detaliate. Existența sau lipsa erorilor contabile, semnalată de aplicarea procedurilor analitice, influențează decizia auditorului cu privire la numărul necesar de teste de detaliu în vederea obținerii de informații probante adecvate. Cu alte cuvinte, în cazul în care rezultatele testelor analitice aplicate indică existența unor fluctuații neobișnuite, în vederea asigurării corectitudinii opiniei sale, auditorul va majora numărul testelor de detaliu sau va aplica alte tipuri de teste cu o eficiență sporită în contextul noilor evaluări.

În realizarea obiectivelor menționate, recomandăm următoarele proceduri analitice care pot fi utilizate la etapa de planificare a auditului ciclului de procurări-plăți:



- *Compararea datelor privind conturile de furnizori* ale perioadei auditate cu datele perioadei precedente/nivelul planificat în vederea depistării fluctuațiilor neobișnuite. Această procedură are două variații:

1) se compară suma *decontărilor* cu furnizorii per total sau pe categorii de furnizori din perioada raportată cu suma decontărilor cu furnizorii din perioada precedentă/situația planificată.

La aplicarea testului nominalizat, auditorul trebuie să aibă în vedere următorul raționament: micșorarea semnificativă a rulajelor debitoare ale conturilor de furnizori poate indica despre existența unor achitări neînregistrate, pe când majorarea semnificativă a rulajelor debitoare ale acestor conturi poate indica despre înregistrarea în evidența contabilă a unor achitări inexistente sau neautorizate.

De asemenea, suntem de părerea că, la aplicarea procedurii respective, în vederea evitării dublării datelor, din totalul rulajului debitor pe categorii de furnizori pentru o perioadă analizată trebuie să fie excluse sumele care se referă la trecerea în cont a avansurilor acordate în anii precedenți, deoarece aceste achitări se referă la perioadele de gestiune anterioare. De asemenea, la analiza conturilor de furnizori nerezidenți, considerăm oportun de a ignora diferențele de curs valutar înregistrate.

Analiza prin comparație a rulajului debitor agregat al conturilor de furnizori pe categorii ale acestora este prezentată în tabelul 3.1.

Tabelul 3.1. Analiza prin comparație a rulajului debitor agregat al conturilor de furnizori

Categorii de furnizori	Rulajul debitor (lei)		Abaterea absolută (+/-) (lei)	Rata creșterii (%)
	Anul 2012	Anul 2013		
Furnizori rezidenți de bunuri	2 562 574	2 242 222	-320 352	-12,50
Furnizori nerezidenți de bunuri și servicii	4 264 700	2 746 431	-1 518 269	-35,60
Furnizori de servicii de locațiune	106 360	178 260	+71 900	+67,60
Furnizori de alte servicii	4 406 738	1 543 846	-2 862 892	-64,97
<b>TOTAL</b>	<b>11 340 372</b>	<b>6 710 759</b>	<b>-4 629 613</b>	<b>-40,82</b>

Sursa: elaborat de autor în baza bilanțelor de verificare analitice a entității „Yase-Trans” SRL pentru anii 2012 și 2013

Informațiile prezentate în tabelul 3.1, vor atrage atenția auditorului asupra micșorării semnificative a achitărilor în folosul furnizorilor nerezidenți (cu 1 518 269 lei sau cu 35,60 %) și a furnizorilor de servicii, altele decât serviciile de locațiune (cu 2 862 892 lei sau cu 64,97 %). Decizia auditorului privind planificarea și exercitarea testelor de detaliu asupra acestor conturi va fi determinată, de asemenea, de dinamica rulajelor creditoare ale conturilor afectate, deoarece micșorarea semnificativă a volumului decontărilor cu aceste grupe de furnizori poate fi legată de diminuarea sumelor procurărilor de la aceștia.

2) se compară suma *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.

În acest context, fluctuațiile neobișnuite pot apărea în cazul când diferențele semnificative nu au fost prevăzute, dar au apărut, sau atunci când diferențele semnificative au fost prevăzute, dar nu s-au produs. În oricare caz, asemenea diferențe pot fi cauzate de erori contabile sau fraude; micșorarea semnificativă a rulajelor creditoare ale conturilor de furnizori poate indica despre existența unor procurări de bunuri și/sau servicii neînregistrate; majorarea semnificativă a rulajelor creditoare ale conturilor de furnizori poate indica despre existența unor achiziții fictive sau neautorizate.

Menționăm că tehnica propusă presupune excluderea din totalul rulajelor creditoare ale conturilor de furnizori a sumelor avansurilor acordate (debit contul 224 „Avansuri acordate curente” și contul 162 „Avansuri acordate pe termen lung”).

Modul de aplicare a procedurii descrise este prezentat în tabelul 3.2.

Tabelul 3.2. Analiza prin comparație a rulajului creditor agregat al conturilor de furnizori

Categorii de furnizori	Valoarea procurărilor (lei)		Abaterea absolută (+/-) (lei)	Rata creșterii (%)
	Anul 2012	Anul 2013		
Furnizori rezidenți de bunuri	3 599 886	2 433 183	-1 166 703	-32,40
Furnizori nerezidenți de bunuri și servicii	4 728 408	3 743 030	-985 378	-20,84
Furnizori de servicii de locațiune	504 360	195 360	-309 000	-61,27
Furnizori de alte servicii	4 860 468	1 278 498	-3 582 170	-73,70
<b>TOTAL</b>	<b>13 693 122</b>	<b>7 650 071</b>	<b>-6 043 051</b>	<b>-44,13</b>

Sursa: elaborat de autor în baza bilanțelor de verificare analitice a entității „Yase-Trans” SRL pentru anii 2012 și 2013

Contrapunerea rezultatelor analizei rulajelor debitoare și creditoare ale conturilor de furnizori ale entității „Yase-Trans” SRL, prezentate în tabelele 3.1 și 3.2 corespunzător, denotă următoarele riscuri:

- diminuarea achitărilor către furnizorii rezidenți de bunuri este însoțită, într-o măsură mai pronunțată, de micșorarea volumului procurărilor. O asemenea dinamică poate fi justificată de o reducere a necesităților curente de achiziții în legătură cu diverși factori, cum ar fi: micșorarea volumului activității, redirecționarea procurărilor către piețele externe, existența stocurilor semnificative existente la începutul perioadei. În oricare situație, auditorul trebuie să cerceteze cauzele unei asemenea dinamici;
- diminuarea volumului decontărilor cu furnizorii nerezidenți într-o măsură semnificativ mai mare decât micșorarea procurărilor de la aceștia (ritmul descreșterii de

35,60 % și 20,84 % respectiv) va atenționa auditorul asupra existenței unor posibile erori în conturile furnizorilor nerezidenți sau asupra conturării unor relații de afiliere;

- dinamica pozitivă a volumului achitărilor cu furnizorii de servicii de locațiune (majorare cu 67,60 %) comparativ cu diminuarea sumei procurărilor de aceste servicii (cu 61,27 %) poate fi justificată prin rezilierea contractelor de locațiune cu anumiți furnizori, achitarea în anul 2013 a datoriilor provenite din anii precedenți. Totuși, auditorul trebuie să aplice teste de detaliu acestor conturi, chiar dacă volumul lor va fi, după caz, mai redus comparativ cu volumul procedurilor aplicate altor categorii de conturi de furnizori;

- în partea ce ține de dinamica negativă a decontărilor cu furnizorii altor servicii și a procurărilor de la aceștia (micșorare cu 64,97% și cu 73,70% respectiv), auditorul urmează să identifice cauza acestor modificări și să evalueze gradul de predispunere a conturilor corespunzătoare la denaturări semnificative.

În calitate de proceduri de fond pe care le va planifica și le va exercita ulterior auditorul ca răspuns la rezultatele procedurii analitice descrise, propunem: inspecția documentelor primare și contractelor, interogarea personalului responsabil, analiza și sinteza.

- *Analiza ritmului de creștere a datoriilor comerciale.* Acest test se bazează pe analiza modificării procentuale a mărimii obligațiilor față de furnizori, având la bază raționamentul, potrivit căruia un ritm comparativ ridicat de creștere a datoriilor față de furnizori poate semnifica existența unor dificultăți financiare și insuficiență de lichidități.

*Exemplul 3.1. Ritmul de creștere a datoriilor comerciale ale entității ÎCS „Genesis International” SRL în anul 2013 comparativ cu anul 2012 a constituit 56,27 %.*

O asemenea dinamică descrescătoare, în contextul circumstanțelor concrete care caracterizează activitatea subiectului auditat, se apreciază pozitiv și nu demonstrează risc de dificultăți financiare.

Cu toate acestea, menționăm că rezultatele oricărei proceduri analitice trebuie evaluate în concordanță cu rezultatele altor teste analitice. În așa mod auditorul va obține o imagine complexă și multilaterală a situației conturilor de furnizori.

- *Analiza modificării ponderii datoriilor comerciale în valoarea totală a datoriilor* (analiza structurii datoriilor totale). Testul constă în compararea ponderii datoriilor comerciale în valoarea totală a datoriilor, aferente perioadei auditate, cu indicatorul analogic al perioadei precedente/nivelul planificat.

La aplicarea procedurii nominalizate, auditorul trebuie să aibă în vedere următorul raționament: creșterea semnificativă a ponderii datoriilor comerciale în valoarea totală a datoriilor comparativ cu nivelul de bază poate semnifica regruparea surselor de finanțare ale entității în sensul majorării creditului comercial.

O situație de acest gen a fost identificată în procesul exercitării auditului la entitatea ÎCS „Genesis International” SRL, fiind ilustrată prin calcule în tabelul 3.3.

Tabelul 3.3. Analiza modificării ponderii datoriilor comerciale în valoarea totală a datoriilor

Nr. crt.	Indicatori	Anul 2012		Anul 2013		Abaterea (+/-)	
		Suma (lei)	Pondere (%)	Suma (lei)	Pondere (%)	lei	p.p.
1.	Total datorii comerciale pe termen lung	-	-	-	-	-	-
2.	Total datorii comerciale curente	38 175 368	38,28	21 465 454	66,83	-16 709 914	+28,55
3.	Total datorii comerciale (rd.1+rd.2)	38 175 368	38,28	21 465 454	66,83	-16 709 914	+28,55
4.	Total datorii în bilanț	50 837 281	X	32 121 282	X	-18 715 999	X

Sursa: elaborat de autor în baza bilanțului de verificare a ÎCS „Genesis International” SRL pentru anul 2012 și anul 2013

Datele prezentate în tabelul 3.3 denotă o majorare semnificativă a ponderii datoriilor comerciale în valoarea totală a datoriilor în anul 2013 comparativ cu perioada precedentă cu 28,55 puncte procentuale. În acest context, deja la etapa exercitării misiunii de audit, auditorul trebuie să atragă atenție asupra prevederilor contractelor cu furnizorii în vederea identificării clauzelor de penalizare pentru neachitare în termen. La etapa finalizării lucrărilor, auditorul va proceda la identificarea și verificarea evenimentelor ulterioare datei bilanțului, care afectează sau pot afecta conturile de datorii comerciale.

- *Analiza tipurilor de procurări și modalităților de decontare a datoriilor comerciale.* În acest context se analizează conturile corespondente ale conturilor de furnizori din cartea mare. Obiectivul testului este obținerea unei viziuni generale privind tipurile de bunuri și/sau servicii procurate de către entitate în perioada auditată și modalitățile de decontare cu furnizorii practicate. Se recomandă a exercita analiza în dinamică a indicatorilor menționați.

Un model de aplicare a procedurii descrise este prezentat în tabelul 3.4. La completarea acestui tabel, sumele aferente procurărilor de la furnizori au fost prezentate la valoarea netă, fără TVA, în vederea excluderii influenței sumelor recuperabile asupra indicatorilor analizați.

Datele prezentate în tabelul 3.4. demonstrează că atât în perioada auditată (anul 2013), cât și în perioada precedentă acesteia, predomină procurările de materii prime, necesare desfășurării normale a activității de producere. 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-aprovizionare 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). Totodată, se constată o ușoară majorare a achitărilor prin intermediul titularilor de avans (cu 32 250 lei sau cu 86,52%) și a decontărilor reciproce (cu 199 622 lei sau cu 121,97%), acestea totuși având o pondere nesemnificativă în totalul decontărilor cu furnizorii și generând un risc minim de denaturare semnificativă.

Tabelul 3.4. Analiza tipurilor de procurări și modalităților de decontare a datoriilor comerciale

Nr. crt.	Indicatori	Anul 2012		Anul 2013		Abaterea (+/-)	
		Suma (lei)	Ponderea (%)	Suma (lei)	Ponderea (%)	lei	p.p.
<b>1</b>	<b>Procurări</b>	<b>12 013 216</b>	<b>100,00</b>	<b>17 191 932</b>	<b>100,00</b>	<b>+5 178 716</b>	<b>X</b>
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
<b>2</b>	<b>Decontări</b>	<b>14 970 098</b>	<b>100,00</b>	<b>20 340 511</b>	<b>100,00</b>	<b>+5 370 413</b>	<b>X</b>
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

Această procedură analitică este utilă pentru planificarea ulterioară a testelor de detaliu specifice elementelor de bilanț semnificative, precum și identificarea tipurilor predominante de achiziții în vederea economisirii timpului auditorului prin alegerea pentru verificarea domeniilor nesemnificative a tehnicilor mai puțin costisitoare, cu o manoperă relativ redusă (de exemplu, reducerea eșantionului, interogarea, analiza și sinteza, alte proceduri analitice).

Tipurile de teste analitice, propuse spre utilizare pentru identificarea posibilelor erori în datele financiare, precum și modalitățile (bazele) de calculare a indicatorilor analizați, sunt prezentate în anexa 20.

Considerăm că la faza de planificare, dobândind prin proceduri analitice cunoștințe care pot fi folosite pentru a iniția procesul de planificare și de exercitare a misiunii de audit, auditorul urmărește următoarele obiective:

- 1) confirmarea și amplificarea cunoștințelor privind activitățile entității auditate;
- 2) identificarea și evidențierea punctelor critice, zonelor de risc ale misiunii, tranzacțiilor neobișnuite;
- 3) planificarea naturii, etapelor și modului de utilizare a testelor de detaliu pentru obținerea unui anumit grad de certitudine al probelor de audit.

În contextul celor menționate, considerăm că principala caracteristică a procedurilor analitice la etapa planificării este posibilitatea realizării cu ajutorul acestora a analizei tendințelor

activității și ale situației economice a entității, precum și a interconexiunii dintre informația financiară și nefinanciară.

În faza de exercitare a auditului procedurile analitice sunt aplicabile ca proceduri de fond atunci când utilizarea lor poate fi mai funcțională și mai eficientă decât a testelor de detaliu pentru reducerea riscului de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune până la o dimensiune acceptabil scăzută.

Anume în acest context se conturează rolul procedurilor analitice la etapa misiunii de audit, scopul principal al acestora fiind reducerea cantității de teste de audit detaliate, cumulată cu posibilitatea identificării unor posibile erori în situațiile financiare.

Suntem de părerea că aplicarea procedurilor analitice în calitate proceduri de fond pentru diminuarea riscului de denaturare semnificativă impune luarea în considerare a următoarelor aspecte:

✓ *Oportunitatea utilizării procedurilor analitice de fond.* Folosirea acestui tip de proceduri este recomandată, în general, la existența concomitentă a două condiții: un volum mare al tranzacțiilor și un control intern adecvat al entității.

✓ *Fiabilitatea informațiilor.* Procedurile analitice pot fi aplicate numai în cazul existenței unei încrederi suficiente a auditorului în calitatea informațiilor analizate. În acest sens, se vor avea în vedere următoarele aspecte: credibilitatea și obiectivitatea sursei informaționale (sursele independente vor avea un nivel mai mare de credibilitate); comparabilitatea informațiilor (auditorul trebuie să se asigure că informațiile auditate sunt omogene); natura și relevanța informațiilor (auditorul nu va obține concluzii relevante dacă se utilizează în comparații un nivel așteptat neplauzibil ca în cazul unor supra/subdimensionări bugetare); controalele asupra modului în care clientul pregătește informațiile necesare pentru audit.

✓ *Plauzibilitatea datelor bugetate.* În cazul în care, ca bază de comparație se utilizează datele bugetate, auditorul trebuie să evalueze nivelul de dezvoltare și de precizie a bugetelor în cadrul entității prin următoarele aspecte: acuratețea cu care pot fi prezise rezultatele așteptate, gradul în care informațiile pot fi dezagregate, precum și disponibilitatea informațiilor. Trebuie de avut în vedere că formularea de concluzii privind diferențele dintre nivelurile bugetate și cele realizate nu poate fi întotdeauna relevantă din motivul că pentru diferite categorii de operațiuni gradul de precizie bugetară este diferit, cu atât mai mult cu cât controlul intern asupra pregătirii și revizuirii bugetelor este ineficient sau inexistent.

✓ *Acceptabilitatea diferenței dintre valorile înregistrate și valorile așteptate.* În baza celor expuse anterior, putem afirma că o problemă importantă în cazul procedurilor analitice o constituie nivelul plauzibil al așteptărilor și diferențele acceptabile față de acestea. În asemenea

caz, recomandăm implicarea altor mărimi de referință care pot indica fie riscul unor denaturări semnificative, fie inutilitatea unor proceduri suplimentare de audit.

În toate cazurile expuse, raționamentul profesional este deosebit de important pentru evitarea unor erori în concluzii sau a unor eforturi inutile.

Recomandăm divizarea procedurilor analitice, la etapa exercitării misiunii, în două grupe principale și anume:

1. Compararea datelor clientului privind conturile de furnizori din perioada raportată cu datele analogice din perioada precedentă sau de plan (analiza „pe orizontală”). În calitate de proceduri analitice atribuite acestei grupe, propunem:

- *Compararea datelor analitice privind conturile de datorii pe grupe de furnizori ale perioadei auditate cu datele perioadei precedente/nivelul planificat* în vederea depistării fluctuațiilor neobișnuite. Procedura îmbină tehnicile analizei în dinamică a indicatorilor cu caracteristicile metodei ABC de analiză a rulajelor creditoare ale conturilor de furnizori. Astfel, în baza metodei ABC, furnizorii sunt împărțiți convențional în trei categorii (grupe): grupa A – furnizori foarte importanți, reprezentând circa 60-65 % din rulajul creditor total al furnizorilor și cca 10 % din numărul lor; grupa B – furnizori importanți (25-30 % din rulaj, 30 % din numărul total de conturi); grupa C – furnizori de mică importanță, reprezentând aproximativ 10 % din rulajul total al furnizorilor și aproximativ 60 % din numărul lor. Spre deosebire de tehnica analitică care constă în compararea rulajului creditor agregat total/pe categorii de furnizori pentru perioade comparabile (tabelul 3.2), propusă în calitate de procedură analitică la etapa de planificare a auditului ciclului de procurări-plăți, metoda descrisă oferă o analiză mai amplă și mai profundă a fluctuațiilor în conturile de furnizori concreți și a dependențelor de terți.

La aplicarea tehnicii descrise, auditorul va avea în vedere că gruparea furnizorilor după gradul de importanță permite o nuanțare a dependențelor pronunțate de furnizorii foarte importanți și importanți cu urmărirea eventuală a evenimentelor ulterioare datei bilanțului legate de tranzacțiile cu furnizorii respectivi. De asemenea, compararea valorilor conturilor de furnizori pe grupe de furnizori ale perioadei auditate cu datele perioadei precedente/nivelul planificat poate permite depistarea anumitor fluctuații sau tendințe neobișnuite.

Un model de aplicare a procedurii nominalizate în baza datelor analitice privind conturile de furnizori ale entității „Yase-Trans” SRL este prezentat în anexa 21.

Luând în considerație datele analizate în anexa 21, considerăm că atenția auditorului trebuie să se axeze pe următoarele aspecte:

- regruparea evidentă a furnizorilor pe grupe de importanță în anul 2013 comparativ cu anul 2012. Menționăm totuși că această regrupare nu a afectat situația economico-financiară a entității auditate în măsura ca să provoace criză de achiziții;

- majorarea semnificativă a volumului operațiunilor cu furnizorul „Clasic Onix” SRL;
- diminuarea bruscă a sumei achizițiilor de la furnizorul „Provicon Grup” SRL;
- înregistrarea în anul 2013 a cheltuielilor privind remunerarea serviciilor de intermediere financiară în beneficiul „GES Gesellschaft”;
- reorientarea achizițiilor către alte piețe străine sau furnizori nerezidenți.

În situația dată, recomandăm aplicarea următoarelor măsuri: interogarea conducerii cu privire la motivele posibile ale fluctuațiilor identificate; verificarea existenței relațiilor de afiliere cu compania „Clasic Onix” SRL și a conținutului tranzacțiilor cu aceasta; controlul plenitudinii înregistrării procurărilor de la furnizorul „Provicon Grup” SRL; verificarea conținutului contractului de intermediere financiară cu „GES Gesellschaft”, a justificării mărimii comisionului și a modalităților de decontare sub aspectul impus de Legea cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului [71]; cercetarea motivelor reorientării subiectului auditat către alte piețe de achiziții a materiei prime.

- *Compararea totalului cheltuielilor din perioada curentă cu cel din perioadele precedente.* Această tehnică presupune compararea mărimilor absolute ale cheltuielilor privind serviciile utilitare (regulate) aferente perioadei auditate, cu indicatorii analogici din perioadele comparabile.

Astfel, la compararea mărimii cheltuielilor privind serviciile utilitare (locațiune, energie electrică, servicii publicitate etc.) cu indicatorii analogici din perioadele precedente, auditorul ar putea determina, de exemplu, că ultima factură pentru astfel de servicii în anul în curs nu a fost înregistrată.

Ca răspuns la rezultatele obținute prin aplicarea procedurii analitice nominalizate, propunem următoarele teste de detaliu: verificarea documentelor primare care justifică cheltuielile date, confirmarea externă, analiza și sinteza, recalcularea.

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

- *Parcurgerea.* Procedura presupune examinarea mai puțin detaliată a unui document sau registru pentru a determina dacă există elemente neobișnuite care să impună o investigație mai aprofundată. Testul permite evidențierea unor tranzacții neobișnuite sau de proporții exagerate într-o listă predefinită (spre exemplu, jurnalul procurărilor sau balanța de verificare a furnizorilor pentru perioada auditată). Eficiența testului este puternic dependentă de nivelul profesionalismului și raționamentului profesional al auditorului.

- *Analiza corespunderii volumului fizic al bunurilor procurate încăperilor unde acestea pot fi depozitate.* În cazul dat, auditorul compară capacitatea de depozitare a încăperilor (suprafețelor de teren) cu volumele fizice ale bunurilor procurate de la furnizori. Aplicarea



testului are la bază următorul raționament: necoresponderea capacităților de depozitare a încăperilor (suprafețelor de teren) volumelor documentate ale bunurilor procurate poate indica existența unor procurări fictive, respectiv denaturarea indicatorilor stocurilor, fluxurilor de numerar, soldurilor de furnizori și, în final, a rezultatului financiar.

Propunem ca definiția matematică a testului să fie axată pe calculul stocului mediu zilnic după formula A22.1 din anexa 22.

*Exemplul 3.2. Activitatea de bază a companiei „Yase-Trans” SRL o reprezintă prelucrarea și comerțul cu piatră naturală (marmură, granit, onix, travertin). Stocurile de materii prime sunt constituite din plăci de piatră de dimensiuni medii 1,5 m x 2,0 m, care se păstrează în poziție verticală, fiind aranjate în rânduri regulate. Având la bază admiterea că pe 30 m<sup>2</sup> de suprafață orizontală pot fi amplasați cca 350 m<sup>2</sup> de piatră naturală în plăci (fapt constatat prin inventariere la fața locului), se determină stocul mediu zilnic după cum este prezentat în tabelul 3.5.*

Tabelul 3.5. Calculul stocului mediu zilnic

Nr. crt.	Data înregistrării stocului	Dimensiunea stocului (m <sup>2</sup> )	Dimensiunea stocului luată în calcul la determinarea stocului mediu zilnic (m <sup>2</sup> )
1.	01.01.13	9 452,66	4 226,33
2.	31.01.13	9 462,60	9 462,60
3.	28.02.13	9 097,78	9 097,78
4.	31.03.13	9 078,72	9 078,72
5.	30.04.13	8 960,57	8 960,57
6.	31.05.13	9 428,11	9 428,11
7.	30.06.13	8 455,28	8 455,28
8.	31.07.13	8 759,86	8 759,86
9.	31.08.13	9 592,75	9 592,75
10.	30.09.13	11 308,35	11 308,35
11.	31.10.13	12 384,55	12 384,55
12.	30.11.13	12 073,49	12 073,49
13.	31.12.13	12 127,55	6 063,78
	<b>TOTAL</b>	<b>167 335,90</b>	<b>156 045,80</b>
<i>Calculul stocului mediu zilnic: <math>156\ 045,80 / (13-1) = 13\ 003,82\ m^2</math></i>			

Sursa: elaborat de autor în baza bilanțelor de verificare lunare ale entității „Yase-Trans” SRL pentru anul 2013

În continuare, auditorul urmează să compare dimensiunea medie a stocului cu posibilitățile reale de stocare ale subiectului. În cazul în care posibilitățile de stocare nu satisfac necesitățile stocului mediu zilnic, auditorul va aplica proceduri alternative (inventarierea stocurilor, confirmări externe, interogarea, urmărirea direcției de utilizare a stocurilor și a particularităților de contabilizare a operațiunilor de ieșire a acestora, urmărirea plăților ulterioare etc.) în vederea verificării obiectivelor privind existența și exactitatea procurărilor de stocuri și servicii aferente.

- *Analiza proporției între achitățile monetare și nemonetare cu furnizorii.* La aplicarea procedurii respective, auditorul compară cota parte a decontărilor nemonetare în totalul decontărilor cu furnizorii cu cota parte care revine decontărilor cu numerar. Astfel, cota parte a

decontărilor nemonetare net semnificativă față de cota parte a decontărilor monetare cu furnizorii poate semnifica existența unor dificultăți de lichiditate la entitatea auditată.

Aplicarea testului se bazează pe rezultatele analizei tipurilor de procurări și modalităților de decontare a datoriilor comerciale, prezentate în tabelul 3.4.

Astfel, informațiile din tabelul 3.4 demonstrează că atât pe parcursul perioadei auditate (anul 2013), cât și pe parcursul perioadei precedente, cota parte a decontărilor monetare la întreprinderea analizată este net superioară față de cota parte a decontărilor nemonetare (98,9% față de 1,1% în 2012 și 98,15% față de 1,85% în 2013). În situația descrisă, considerăm că riscul ca informațiile financiare să fie afectate de careva aspecte compromisorii poate fi apreciat ca redus.

- *Analiza priorității achitărilor cu furnizorii.* Punctul de plecare pentru acest tip de analiză sunt prevederile contractelor cu furnizorii. În cadrul testului se compară sumele decontărilor cu diferiți furnizori și a soldurilor restante, luând în considerație clauzele contractelor.

Menționăm că aplicarea tehnicii nominalizate are la bază următorul raționament: acordarea priorității în achitări unor furnizori în cazul existenței soldurilor semnificative ale altor furnizori, în condițiile în care clauzele contractelor cu prima categorie de persoane nu prevăd urgentarea plăților, poate semnifica existența unor relații specifice cu prima categorie de furnizori, posibilitatea suportării unor cheltuieli suplimentare cu penalități pentru neachitare în termen cu furnizorii restanți sau existența altor condiții necunoscute care condiționează necesitatea de achitare urgentă.

Aplicabilitatea testului este demonstrată în baza eșantionului conturilor de furnizori, extras pentru analiza priorității achitărilor cu aceștia la entitatea „Magistrala” SA și prezentat în anexa 23. Metoda prezentată în anexa menționată se bazează pe contrapunerea rezultatelor obținute prin calculul ratei achitărilor cu furnizorii și a coeficientului corelației dintre soldul creditor al conturilor de furnizori și totalul decontărilor cu aceștia. Auditorul va acorda atenție și va aplica teste substanțiale în volum mai mare sau va exercita teste alternative conturilor de furnizori care posedă următoarele caracteristici:

- un nivel ridicat (variante optimă – supraunitar) al ratei achitărilor cu furnizorii;
- un nivel scăzut (în contextul misiunii concrete de audit, considerăm acceptabil intervalul 0 – 0,15) al coeficientului corelației dintre soldul creditor al conturilor de furnizori și totalul decontărilor cu aceștia.

Conturile de furnizori, care au fost selectate pentru verificare detaliată au fost marcate în tabelul din anexa 23 cu culoare gri în col.4 și col.5.

Tipurile de proceduri analitice utilizate în calitate de proceduri de fond, menționate mai sus, sunt sintetizate în anexa 22.

De remarcat că utilizarea de către auditor a procedurilor analitice la etapa exercitării auditului nu demonstrează numaidecât existența unor denaturări în situațiile financiare, ci mai degrabă va genera sau a susține suspiciunea auditorului privind unele abateri neobișnuite în conturile de furnizori. Prin urmare, în vederea confirmării sau infirmării acestor suspiciuni, auditorul urmează să aplice teste de detaliu elementelor contabile afectate de abateri.

Considerăm că, la etapa finisării auditului, rolul procedurilor analitice constă în susținerea concluziilor auditorului referitor la veridicitatea datelor din situațiile financiare, precum și analiza necesității aplicării procedurilor de audit suplimentare. La această etapă, procedurile analitice servesc la revizuirea generală a situațiilor financiare la sfârșitul auditului.

Conform ISA 520 „Proceduri analitice”, auditorul trebuie să aplice procedurile analitice cât mai aproape de sfârșitul auditului, atunci când poate formula o concluzie generală privind conformitatea situațiilor financiare cu înțelegerea auditorului cu privire la entitate.

În opinia autorilor Arens A. A. și Loebbecke J. K., probabilitatea unui blocaj financiar viitor trebuie analizată de către auditor în cadrul procedurilor de evaluare a riscurilor de audit, precum și prin prisma modului în care managerii au aplicat ipoteza continuității activității în procesul întocmirii situațiilor financiare [1, p. 222]. În acest context, suntem de părerea că, la faza de finalizare a auditului, esența procedurilor analitice constă, în special, în evaluarea capacității clientului de a-și menține continuitatea activității.

Considerăm că testele analitice aplicabile conturilor de furnizori, caracteristice etapei de finalizare a auditului, trebuie prezentate sub forma coeficienților financiari cel mai des utilizați în practică, ce formează un sistem de indicatori:

- *coeficientul corelației între sursele împrumutate și proprii* care caracterizează suma mijloacelor atrase revenită la 1 leu capital propriu. Ca alternativă de calcul poate servi *rata solvabilității generale* care se referă la gradul de acoperire a surselor împrumutate cu activele totale ale entității, *coeficientul de concentrare a capitalului propriu* care arată cota patrimoniului asigurat cu capital propriu și caracterizează gradul independenței financiare a întreprinderii, sau *rata datoriilor globale* care se calculează ca raport între valoarea totală a datoriilor și total active;
- *coeficientul de rotație a datoriilor comerciale*, pentru care se calculează numărul de rotații și durata medie de regularizare a conturilor spre plată pentru perioada curentă, care se compară ulterior cu indicatorii respectivi ai perioadei precedente [120, p. 245];

Menționăm că unele surse bibliografice propun alte modalități de calcul a indicatorului menționat. De exemplu, autorii Balan I. și Malai E. [3, p. 106] calculează rata de rotație a datoriilor curente ca raport între volumul vânzărilor nete și totalul datoriilor curente. În opinia

colectivului de autori în frunte cu Țiriulnicova N., justificarea acestei metode este legată de faptul că acest raport este utilizat în practică în scopul întocmirii pronosticului bilanțului și estimării necesarului de fond de rulment net [120, p. 244]. Totuși, considerăm că, din punct de vedere al legăturilor cauzale existente între diverși indicatori ai situațiilor financiare, utilizarea volumului vânzărilor la calculul coeficientului de rotație a datoriilor nu este logică, deoarece procesul de înregistrare, evidență și decontare a acestora nu este legat în mod direct de obținerea veniturilor din vânzări. În acest context, propunem calcul ratei respective în baza quantumului total al cheltuielilor activității operaționale, inclusiv costul vânzărilor, cu deducerea sumei cheltuielilor care nu generează datorii comerciale (amortizarea, dobânzile aferente creditelor și împrumuturilor, sancțiuni calculate la buget, suma impozitelor și taxelor).

- *coeficientul de structură a datoriilor comerciale după termenul de achitare* care se determină cu ajutorul ponderii datoriilor comerciale curente (la care termenul de achitare nu a sosit încă) și ponderii datoriilor comerciale cu termenul expirat în profilul datoriilor comerciale;
- *rata lichidității absolute* care se determină ca raport între activele perfect lichide (numerar disponibil și investiții financiare curente) și quantumul datoriilor curente;
- *rata lichidității intermediare* (testul acid [99]) care se calculează ca raport între activele circulante, cu excepția stocurilor și altor active circulante, și totalul datoriilor curente;
- *rata lichidității totale* (de acoperire a bilanțului contabil) care este rezultatul raportului între activele circulante și totalul datoriilor curente;
- *coeficientul de asigurare a activelor circulante cu surse proprii*, pentru care se determină raportul dintre fondul de rulment net și totalul activelor circulante;
- *rata de acoperire a datoriilor curente* care se determină ca raport dintre fluxurile nete de numerar din activitatea operațională și valoarea medie a datoriilor curente;
- *rata de acoperire a datoriilor totale* care se calculează ca raport dintre fluxurile nete de numerar din activitatea operațională și valoarea medie a datoriilor totale;
- *efectul de levier financiar și comercial* care propunem să fie calculat prin raportarea produsului dintre nivelul datoriilor purtătoare de dobânzi și diferențialul de levier financiar și comercial la nivelul capitalului propriu.

Opțiunea noastră pentru indicatorii sus-menționați este argumentată de mai multe aspecte, cum ar fi: antrenarea indicatorilor, în calculul cărora participă, într-o formă sau alta, datoriile comerciale; accesibilitatea datelor pentru calculul ratelor propuse; simplitatea relativă de calcul; relevanța suficientă a indicatorilor prin prisma obiectivelor auditului și conținutului informațional al acestora. Considerăm că acești indicatori contribuie la mărirea operativității lucrului auditorului și, prin urmare, la reducerea costurilor de desfășurare a misiunii. De

asemenea, savantul român Paraschivescu M. D. menționează că un avantaj al metodei ratelor este faptul că ele ajută la direcționarea atenției utilizatorilor către conturile care necesită o investigație mai amănunțită, prin faptul că identifică și evidențiază zonele de performanță bună sau slabă și zonele de schimbări semnificative [98].

În anexa 24 este prezentat sistemul de indicatori financiari recomandat în contextul auditului la nivelul ciclului de procurări-plăți.

Analiza indicatorilor poziției financiare a entității auditate este efectuată cu ajutorul documentului de lucru specializat, elaborat de autor și prezentat în anexa 25.

Ca rezultat al analizei practicilor de exercitare a auditului la „Sovirina-Audit” SRL, în calitate de model de document de lucru al auditorului pentru evaluarea respectării principiului continuității activității propunem modelul Anchetei de revizuire a principiului continuității activității, prezentat în anexa 26, care urmează a fi utilizat suplimentar documentului de lucru pentru calculul indicatorilor poziției financiare.

Menționăm că mărimea și fluctuațiile neobișnuite ale indicatorilor financiari enumerați, puse în evidență de procedurile analitice, sunt de natură să semnaleze fie o activitate desfășurată în parametri normali, fie dificultăți ce pot avea consecințe asupra continuității activității.

Tranzacțiile, care fac parte din ciclul de procurări-plăți, pot fi generatoare de cheltuieli cu dobânzile atât individual (spre exemplu, în cazul unor contracte de credit comercial sau leasing financiar), cât și prin contractarea de credite și împrumuturi financiare pentru finanțarea anumitor achiziții. Un interes aparte în acest context, din punctul de vedere al aplicării procedurilor analitice în scopul aprecierii performanței entității, îl prezintă tehnicile analitice bazate pe calculul efectului de levier financiar, propuse de cercetătorii Calotă G., Ganea M. [11]. și colectivul de autori în frunte cu Zăpodeanu D. [123]. În susținerea opiniei savanților menționați, suntem de părerea că măsurarea performanțelor creează presiuni asupra entității, indiferent dacă este externă sau internă. În schimb, aceste presiuni pot motiva conducerea să ia măsuri pentru îmbunătățirea performanței entității sau să denatureze situațiile financiare.

Tehnica propusă în literatura de specialitate, cum ar fi publicațiile Mărgulescu D., Mitran D., Vasile E. [84], Muntean N., Balanuță V. [89], Chirianova Z., Sedova E. [147], Savițkaia V. [154], se bazează pe calculul diferențialului de levier financiar ca diferență între rata rentabilității economice și rata dobânzii pentru credite și împrumuturi (formula 3.1).

$$D_{LF} = R_e - R_d \quad (3.1),$$

unde:  $D_{LF}$  – diferențialul de levier financiar;

$R_e$  – rentabilitatea economică care se determină ca raport între rezultatul din exploatare (rezultat din activitatea operațională) și capitalul investit (total activ);

$R_d$  – rata dobânzii care se calculează ca raport între cheltuielile cu dobânzile aferente creditelor și împrumuturilor contractate și nivelul datoriilor financiare [11].

Considerăm că o asemenea tehnică de calcul, fiind orientată spre calculul diferențialului de levier în baza ratei dobânzii aferente datoriilor financiare, nu ia în considerare influența dobânzilor aferente datoriilor altele decât creditele și împrumuturile, inclusiv aferente datoriilor comerciale și contractelor de leasing financiar, asupra eficienței activității de exploatare a entităților analizate. În acest context, propunem calculul diferențialului de levier în scopul auditului ciclului de procurări-plăți în baza ratei dobânzii aferente datoriilor financiare și comerciale, inclusiv leasingul financiar (formula 3.2).

$$D_{LFC} = R_e - R_{Dfc} \quad (3.2),$$

unde:  $D_{LFC}$  – diferențialul de levier financiar și comercial;

$R_{Dfc}$  – rata medie a dobânzii aferente datoriilor financiare și comerciale, inclusiv leasingul financiar.

De asemenea, considerăm justificat calculul ratei medii a dobânzii reieșind din suma dobânzilor calculate pe parcursul perioadei analizate și nivelul mediu al datoriilor purtătoare de dobânzi, determinat în baza mediei cronologice, în vederea asigurării corelației dintre indicatorul cumulativ (suma dobânzilor calculate) și indicatorul static bilanțier (nivelul datoriilor), precum și în vederea depășirii situației ca modificările semnificative în nivelul datoriilor purtătoare de dobânzi să nu fie luate în considerare la determinarea ratei medii a dobânzii și calculul diferențialului de levier.

Dat fiind faptul că nici una dintre entitățile care fac obiectul cercetării, nu înregistrează indicatorii necesari ilustrării metodei propuse, un exemplu de aplicare a tehnicii bazate pe calculul diferențialului de levier financiar și comercial în scopurile auditului în baza datelor convenționale este prezentat în anexa 27. Astfel, în anexa menționată, calculul diferențialului de levier financiar se prezintă după cum urmează:  $D_{LF} = 13,5323 - 5,9761 = 7,5562 \%$ . La rândul lui, diferențialul de levier financiar și comercial se va calcula prin diferența:  $D_{LFC} = 13,5323 - 7,0636 = 6,4687 \%$ .

În cazul în care  $D_{LFC}$  va fi inferior  $D_{LF}$ , diferența dintre acești indicatori va semnifica majorarea presiunii financiare privind plata dobânzilor în baza contractelor comerciale. În cazul în care diferența este semnificativă (în cadrul exemplului din anexa 27, diferența menționată constituie 1,0876 puncte procentuale), o asemenea situație va determina auditorul să testeze justificarea încheierii acestor contracte prin prisma eficienței utilizării activelor achiziționate și necesității procurării bunurilor, serviciilor și lucrărilor, care fac obiectul acestor contracte, precum și din punctul de vedere al afilierii părților.

Considerăm că un aspect problematic al aplicării tehnicii analitice descrise mai sus constă în faptul că noile forme ale situațiilor financiare stabilite de SNC aplicabile din 01.01.2014 nu prevăd detalierea informațiilor cu privire la dobânzile calculate și tipurile de datorii generatoare ale acestora. În vederea soluționării acestei probleme, auditorul trebuie să utilizeze drept bază informațională prevederile contractelor cu furnizorii și cu alți creditori, datele evidenței analitice privind conturile de datorii comerciale, leasing financiar, credite și împrumuturi, precum și datele privind dobânzile calculate și plătite.

Rezultatul aplicării de către auditor a tehnicii propuse îl constituie stabilirea unui diagnostic asupra eficienței activității de exploatare a entității, luând ca bază teoria riscului financiar. Această teorie măsoară variabilitatea profitului net ca indicator primar al stabilității activității oricărei entități atunci când se utilizează o anumită structură financiară a entității, respectiv o anumită proporție a capitalurilor proprii și a datoriilor totale pentru finanțarea activității de exploatare și a celei de investiții. Menționăm că dacă entitatea înregistrează, pe parcursul a două și mai multe perioade de gestiune, un diferențial de levier negativ, activitatea ei se caracterizează printr-o ineficiență a activității operaționale. În acest caz, auditorul trebuie să aducă la cunoștința beneficiarilor raportului de audit nivelul acestui indicator și să atenționeze, după caz, asupra riscului de compromitere a aserțiunii de continuitate a activității.

După cum a fost menționat, la etapa finisării lucrărilor misiunii de audit, procedurile analitice sunt orientate, în special, spre evaluarea poziției financiare a entității, iar mărimea datoriilor comerciale influențează nemijlocit nivelul indicatorilor economico-financiar. Astfel, pentru păstrarea echilibrului financiar, în conformitate cu practica analitică internațională, este necesară monitorizarea raportului între datoriile debitoare și creditoare, deoarece o majorare semnificativă a creanțelor creează pericol stabilității financiare a entității și impune atragerea de surse suplimentare de finanțare. În acest context, auditului îi revine rolul cel mai important în calitate de sursă informațională veridică care confirmă starea datoriilor debitoare și creditoare.

Ca urmare a celor expuse, se conturează una dintre problemele auditului ciclului de procurări-plăți în particular și a auditului situațiilor financiare în general. Astfel, în conformitate cu cerințele IAS 10, o entitate nu trebuie să întocmească situațiile financiare pe baza continuității activității în cazul în care, după data bilanțului, conducerea fie că intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea comercială, fie că nu are nici o altă alternativă realistă decât să procedeze astfel. În acest context, responsabilitatea auditorului constă în evaluarea corespunderii principiului continuității activității subiectului auditat și în aprecierea gradului de influență a evenimentelor care au loc după data bilanțului asupra posibilității de stopare sau reducere esențială a volumului activității desfășurate.

Una dintre problemele legate de evaluarea de către auditor a gradului de corespundere a informațiilor financiare principiului continuității activității este condiționată de situația în care conducerea companiei este predispusă de a nu declara aspecte care ar putea diminua performanța companiei din timpul anului sau de a utiliza politici contabile care pot conduce la generarea intenționată de rezultate financiare eronate. Acest fenomen este cunoscut în literatura de specialitate internațională ca management al profitului și are drept consecință firească o raportare financiară frauduloasă [122, 130].

Dat fiind faptul că anume operațiunile legate de procurări și plăți în folosul furnizorilor de resurse sunt, în marea majoritate a cazurilor, generatoare de costuri sau cheltuieli, considerăm că anume această grupă de tranzacții comportă cel mai mare risc de a fi „cosmetizată”. De exemplu, neinformarea deliberată cu privire la posibilele datorii contingente sau la probleme semnificative care se mențin prin descrierea acestora în notele la situațiile financiare semnifică faptul că declarațiile solicitate nu au fost făcute în mod intenționat, în încălcarea prevederilor IAS 37, SNC „Prezentarea situațiilor financiare” sau SNC 5 „Prezentarea rapoartelor financiare”. În conformitate cu ISA 240 „Responsabilitățile auditorului referitoare la fraudă într-un audit al situațiilor financiare”, o asemenea atitudine este un exemplu de raportare financiară frauduloasă.

În calitate de măsuri pentru diminuarea riscului unei raportări financiare frauduloase, recomandăm:

- discuții între membrii echipei de audit. Astfel, echipa de audit trebuie să aibă în vedere factorii care indică dacă declarațiile financiare pot fi susceptibile fraudei;
- evaluarea politicilor contabile. Toate politicile contabile și prezumțiile trebuie revizuite cu atenție pentru a identifica eventualele neclarități. O atenție deosebită trebuie acordată acelor politici care sunt relaționate tranzacțiilor complexe și problemelor subiective;
- evaluarea gradului de completitudine a informărilor. Auditorul trebuie să analizeze dacă au fost revelate toate informațiile în conformitate cu standardele contabile;
- analiza implicațiilor pentru raportul de audit. În cazurile în care informațiile conținute în situațiile financiare par a fi prezentate incorect din cauza managementului profitului sau a raportării financiare frauduloase, auditorul trebuie să analizeze cu atenție implicațiile pentru raportul de audit;
- raportarea către persoanele însărcinate cu governanța. Situațiile în care se descoperă raportare financiară frauduloasă, precum și procedurile de audit relevante care sunt necesare pentru completarea auditului ar trebui comunicate periodic celor însărcinați cu governanța;
- analiza obligativității comunicării cu autoritățile de reglementare și de control (de exemplu, Centrul Național Anticorupție în contextul prevederilor Legii cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului [71] și Indicațiilor metodice privind



aplicarea de către societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali a măsurilor de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului [94]).

Evaluarea riscului și stabilirea naturii, duratei și momentului de exercitare a procedurilor de audit sunt operațiuni cu un accentuat caracter dinamic și permanent, fiind reiterate pe parcursul întregii misiuni de audit. Procedurile analitice, aplicate în modul descris în prezentul paragraf, reprezintă un instrument lucrativ, pus la dispoziția auditorului, care permite evidențierea unor fluctuații semnificative sau neconsecvente, a abaterilor neplauzibile de la nivelul preplanificat și, în consecință, impune extinderea procedurilor de fond pentru formularea unei opinii adecvate de audit, fapt ce demonstrează originalitatea rezultatelor cercetărilor experimentale în acest domeniu.

### **3.2. Proceduri de finalizare și direcții de valorificare a rezultatelor auditului**

Concluzia echipei de audit privind veridicitatea situațiilor financiare ale subiectului auditat în general și a operațiunilor de achiziții și decontări cu furnizorii în particular trebuie să reflecte evaluarea, sub toate aspectele semnificative, a conformității informațiilor financiare cu actele normative care reglementează procesul de ținere a contabilității și de întocmire a situațiilor financiare în țara noastră.

Luând în considerare importanța lucrărilor de finalizare a auditului în calitate de acțiuni de totalizare a informațiilor și de valorificare a probelor colectate în vederea formulării opiniei de audit, cercetarea expusă în prezentul paragraf este orientată spre soluționarea problemei legate de 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, precum și de evidențierea modalităților de valorificare a rezultatelor verificării tranzacțiilor cu furnizorii, în funcție de tipul misiunii exercitate

Printre procedurile aplicabile la etapa finală a auditului ciclului de procurări-plăți înainte de emiterea raportului de audit menționăm:

✓ *Proceduri analitice. Sintetizarea indicatorilor contabili semnificativi. Obținerea, documentarea și testarea explicațiilor date de administratori/conducere privind fluctuațiile semnificative.* Particularitățile aplicării procedurilor analitice la etapa finală a auditului ciclului de procurări-plăți sunt descrise în paragraful 3.1 al prezentei lucrări.

✓ *Auditul evenimentelor ulterioare, datoriilor contingente și provizioanelor.*

✓ *Verificarea tranzacțiilor cu părțile afiliate.*

Importanța evenimentelor ulterioare este determinată de aspectul istoric al situațiilor financiare, potrivit căruia situațiile financiare, reflectând fapte economice deja realizate în trecut, nu sunt în stare să furnizeze informații cu privire la evenimentele care se pot produce în viitorul

previzibil. Această afirmație își găsește justificarea în faptul că entitatea își desfășoară activitatea în condiții de risc și incertitudine, care nu găsesc reflectare în situațiile financiare istorice.

Autoarea Lapițcaia L. [149] delimitează lucrările de evaluare a estimărilor și luare în considerare a evenimentelor după data situațiilor financiare în două faze distincte. Considerăm totuși că, în contextul auditului ciclului de procurări-plăți, aceste două activități sunt puternic interconexate, dat fiind faptul că anumite evenimente ulterioare generate de evenimente trecute și legate de operațiunile de achiziții și decontări cu furnizorii pot necesita prezentări în situațiile financiare.

Suntem de părerea că, în procesul finalizării lucrărilor în cadrul misiunii de audit, auditorul are obligația de a lua în considerație evenimentele ulterioare datei bilanțului (în continuare – evenimente ulterioare) care pot afecta situațiile financiare auditate sau deciziile luate de către utilizatori în baza acestora.

ISA 560 „Evenimente ulterioare” [109, p. 554] identifică două tipuri de asemenea evenimente: evenimente care oferă probe privind condițiile care au existat la data situațiilor financiare și evenimente care oferă probe privind condițiile care apar după data situațiilor financiare.

Considerăm că responsabilitatea auditorului privind evenimentele ulterioare este determinată de următoarele aspecte:

- obținerea de suficiente probe adecvate de audit cu privire la măsura în care evenimentele, care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului și care implică ajustarea situațiilor financiare sau o prezentare suplimentară în acestea, sunt reflectate, în mod corespunzător, în acele situații financiare în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil;

- aprecierea probabilității de realizare în viitor a așteptărilor conducerii privind unele evenimente ulterioare și revizuirea estimărilor contabile făcute în legătură cu acestea;

- furnizarea de răspunsuri adecvate la faptele de care auditorul ia cunoștință după data raportului auditorului, care, dacă ar fi fost cunoscute de auditor la acea dată, l-ar fi putut determina să modifice raportul auditorului.

Deși noțiunea de evenimente ulterioare este tratată concomitent de IAS 10 „Evenimente ulterioare datei bilanțului” și de ISA 560 „Evenimente ulterioare”, ea este abordată diferit în cele două acte normative. Deosebirea constă în longitudinea diapazonului temporal în cadrul căruia se monitorizează evenimentele ulterioare. Astfel, în contextul IAS 10 „evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt acele evenimente, atât favorabile, cât și nefavorabile, care au loc între data bilanțului și data la care s-a autorizat publicarea situațiilor financiare” [110, p. 45]. În același timp, în conformitate cu prevederile ISA 560, evenimentele ulterioare reprezintă „evenimentele

care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului, și faptele de care auditorul ia cunoștință după data raportului auditorului” [109, p. 555].

În rezultatul suprapunerii și comparării acestor două definiții, putem constata că perioada, în cadrul căreia se urmăresc evenimentele ulterioare, este mult mai îndelungată în cazul ISA 560 decât în cazul IAS 10, dat fiind faptul că, în conformitate cu IAS 10, această perioadă este limitată la data la care s-a autorizat publicarea situațiilor financiare.

Pentru a decide asupra faptului dacă data la care s-a autorizat publicarea situațiilor financiare, în contextul IAS 10, și data aprobării situațiilor financiare, în contextul ISA 560, pot constitui sau nu același moment temporal, autorul a analizat cadrul normativ național care precizează persoanele individuale sau organele entității ce sunt responsabile pentru a ajunge la concluzia că toate situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite.

Astfel, Legea contabilității impune semnarea situațiilor financiare până la momentul prezentării lor utilizatorilor de către persoanele care reprezintă conducerea entității și specifică expres cercul acestor persoane [67, art.36 (1)]. Considerăm că, în contextul legii menționate, se poate admite faptul că anume prin semnarea situațiilor financiare, persoanele care reprezintă conducerea entității confirmă că acestea au fost întocmite, își asumă responsabilitatea pentru ele, precum și autorizează publicarea lor. Reieșind din cele menționate, considerăm că, în conformitate cu cadrul legislativ al RM, data la care se autorizează publicarea situațiilor financiare și data aprobării situațiilor financiare coincid.

În acest context, în Figura 3.1 propunem prezentarea schematică a perioadei de urmărire de către auditor a evenimentelor ulterioare prin contrapunerea prevederilor IAS 10, ISA 560 și ale normelor naționale în vigoare.

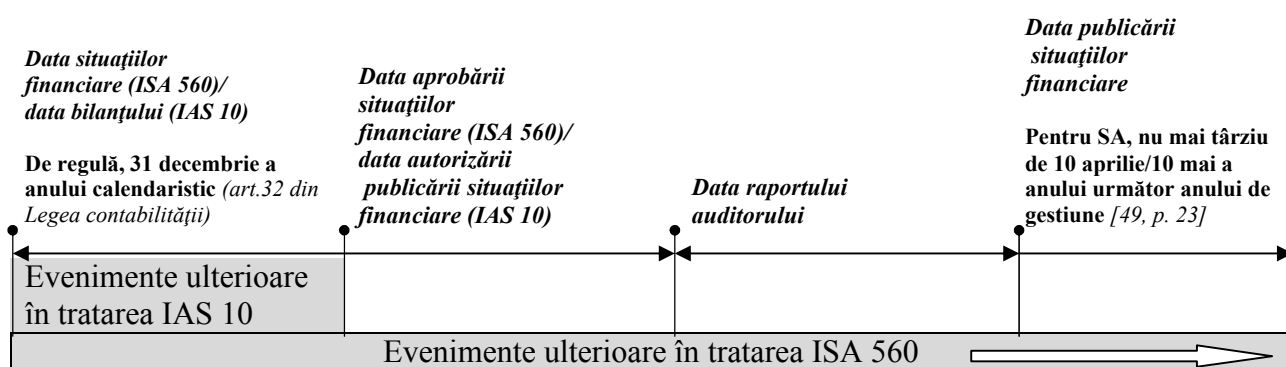


Fig. 3.1. Axa temporală a sferei de aplicare a prevederilor IAS 10 și ISA 560

Sursa: elaborat de autor

Abordări detaliate privind tratamentul evenimentelor ulterioare se conțin în diverse publicații științifice ale autorului tezei [105].

În ceea ce privește responsabilitatea auditorului privind evenimentele ulterioare datei bilanțului, ISA 560 stabilește reglementări certe privind acțiunile auditorului în dependență de

momentul survenirii acestor evenimente. În anexa 28 este prezentată clasificarea responsabilităților auditorului privind evenimentele ulterioare în dependență de tipul acestora în conformitate cu ISA 560.

Considerăm că unele evenimente ulterioare pot genera provizioane care se reflectă în bilanț sau datorii contingente care se descriu în notele la situațiile financiare.

În sensul IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente” [110], o datorie contingentă este:

- o obligație potențială apărută ca urmare a unor evenimente anterioare și a cărei existență va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate controlate de entitate (exemplu al unei asemenea situații ar putea fi cazul în care entitatea poartă răspundere pentru o careva obligație – în această situație, partea obligației, care trebuie să fie acoperită de alte părți, constituie pentru entitatea auditată datorie potențială); sau

- o obligație curentă apărută ca urmare a unor evenimente anterioare, dar care nu este recunoscută deoarece: (i) este improbabil că pentru decontarea acestei obligații vor fi necesare ieșiri de resurse încorporând beneficii economice (KPMG [150, p. 986] recomandă evaluarea probabilității sub 50%); sau (ii) valoarea obligației nu poate fi evaluată suficient de credibil.

Existența unei datorii contingente impune un grad rezonabil de incertitudine. Acest indicator poate varia de la extrem de probabil până la foarte puțin probabil. Autorii Arens A. A. și Loebbecke J. K. [1] descriu trei niveluri de probabilitate de producere a unui eveniment: puțin probabilă, rezonabil de probabilă, probabilă. În dependență de nivelul de probabilitate estimat, considerăm că pot fi posibile următoarele variante ale tratamentului contabil în situațiile financiare:

- ✓ probabilitatea producerii unui eveniment este redusă. În această situație nu este necesară dezvăluirea evenimentului în situațiile financiare;

- ✓ perspectiva producerii unui eveniment este rezonabil de probabilă. În acest caz este necesară dezvăluirea evenimentului în notele informative la situațiile financiare;

- ✓ producerea unui eveniment a devenit foarte probabilă. În dependență de posibilitatea evaluării acestuia, auditorul trebuie să procedeze în felul următor:

- dacă suma poate fi estimată rezonabil de precis, conturile din situațiile financiare trebuie rectificate;

- dacă suma nu poate fi estimată rezonabil de precis, este necesară o dezvăluire în notele informative ale situațiilor financiare.

Printre datoriile contingente care prezintă interes deosebit pentru auditor la nivelul ciclului de procurări-plăți, menționăm: procesele judiciare în curs legate de tranzacțiile de

procurări de bunuri, servicii și lucrări, garanțiile obligațiilor terțelor părți, scrisori ale furnizorilor cu privire la înaintarea pretențiilor aferente sancțiunilor contractuale.

Deși fiind tratată în calitate de procedură de finalizare a auditului, considerăm că, în realitate, verificarea datoriilor contingente se efectuează pe tot parcursul misiunii. De exemplu, este posibil ca auditorul să intuiască existența unei datorii contingente sub forma unor eventuale amenzi aplicate de organele abilitate pentru efectuarea decontărilor prin intermediari încă la faza cunoașterii business-ului clientului.

Specificul procedurilor de audit adecvate pentru testarea datoriilor contingente este determinat de dificultatea de identificare a evenimentelor și operațiunilor neînregistrate.

În vederea soluționării problemei științifice propuse în cercetare, printre cele mai frecvente proceduri de bază folosite pentru descoperirea datoriilor contingente, recomandăm:

- ✓ Chestionarea managementului (orală și scrisă) privind posibilitatea existenței unor datorii contingente neînregistrate. În cadrul acestei proceduri, este foarte utilă solicitarea de informații juriștilor companiei.

- ✓ Examinarea actelor de control fiscal și/sau 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 adunării acționarilor (fondatorilor), fiind căutate mențiuni privind procesele în curs sau alte evenimente condiționate.

- ✓ Analiza cheltuielilor privind asistența juridică aferente perioadei auditate, examinarea documentelor, notelor, informațiilor remise de consilierii juridici și obținerea de la fiecare jurist a câte o scrisoare privind statutul litigiilor în curs sau al altor datorii eventuale.

În tratamentul Directivei a patra a Consiliului CEE, „provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sunt destinate acoperirii pierderilor sau datoriilor a căror natură este clar definită și care, la data închiderii bilanțului, sunt fie probabile, fie sigure, dar în privința cărora nu sunt determinate valoarea sau data la care urmează să survină” [34, art.20]. În acest context, considerăm că provizionul reprezintă o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă. Rezultatul comparării conținutului economic al provizioanelor și datoriilor după mai multe criterii este prezentat în anexa 29.

*Exemplul 3.3. În urma interogării administratorului entității „Yase-Trans” SRL, a fost constatat că în 12.02.2014 a fost aplicat sechestrul de către executorul judecătoresc asupra sumei de 124 107 lei la contul curent al entității. Sechestrul a fost aplicat la pretenția furnizorului „Lemn Comerț” SRL și se referă la suma penalității pretinse pentru neachitare în termen a datoriei înregistrate la 31.12.2013. Din discuția cu juristul companiei privind starea*

*litigiului respectiv, s-a constatat că probabilitatea suportării pierderilor cu plata penalităților se evaluează ca foarte probabilă, însă suma estimată rezonabil constituie 97 255 lei.*

Luând în considerație că entitatea auditată nu a ajustat în modul corespunzător situațiile sale financiare, auditorul va întreprinde măsuri ca suma de 97 255 lei să fie înregistrată în bilanț și în situația de profit și pierdere în calitate de provizion pentru evenimente ulterioare care afectează informațiile financiare.

Astfel, dacă evenimentele ulterioare confirmă existența obligației, inclusiv atunci când o obligație pune la îndoială aserțiunea continuității activității, pot fi necesare ajustări ale situațiilor financiare.

Considerăm că informațiile care trebuie să fie dezvăluite referitor la datoriile contingente legate, spre exemplu, de un anumit litigiu în curs, trebuie să includă date precum: conținutul litigiului, indicarea faptului că datoria nu a fost recunoscută în cadrul situațiilor financiare, explicarea motivelor din care entitatea nu a recunoscut o datorie privind litigiul în curs, informații privind valoarea litigiului sau explicarea cauzelor care fac imposibilă estimarea fiabilă a indicatorului dat, informații privind oricare tip de compensații pe care urmează să le plătească entitatea în cazul pierderii cauzei (spre exemplu, sumele care urmează a fi compensate în baza contractului (poliței) de asigurare).

Menționăm că ISA nu cer auditorului să descopere elementele contingente fără a beneficia de informații din partea conducerii. În acest context, suntem de părerea că, la verificarea datoriilor contingente, responsabilitatea auditorului constă în evaluarea tratamentului contabil al datoriilor contingente cunoscute și nivelului de probabilitate a deznodământului, precum și în identificarea în limitele posibilului a datoriilor contingente care nu au fost dezvăluite în mod corespunzător de managementul entității.

În ceea ce privește auditul provizioanelor care, prin regulile de recunoaștere și evaluare, influențează nemijlocit asupra rezultatului financiar raportat, auditorul trebuie să ia în considerație următoarele aspecte calitative ale situațiilor financiare: existență sau apariție (producere), exhaustivitate, evaluare sau afectare (alocare), drepturi și obligații, prezentare și dezvăluire.

Sub aspectul evaluării principiului continuității activității, considerăm că revizuirea situațiilor financiare este vitală pentru a confirma dacă entitatea respectă principiul dat. Cerința de a proceda astfel este prevăzută de ISA 570 „Principiul continuității activității”. Acest standard conține instrucțiuni privind extinderea muncii de audit și probele pentru stabilirea probabilității de continuitate a activității. Procedurile analitice recomandate pentru aprecierea respectării principiului dat prin intermediul sistemului de indicatori financiari sunt descrise detaliat în paragraful 3.1 al tezei.

Considerăm că, la testarea continuității activității, trebuie luată în considerare o perioadă de cel puțin un an de la aprobarea situațiilor financiare. O perioadă mai scurtă decât un an trebuie precizată de administratori sau trebuie consemnată în raportul de audit.

În conformitate cu politicile de exercitare a misiunii de audit aprobate în cadrul „Optim-Audit” SRL, unul dintre obiectivele acestora este determinarea și documentarea tipului și caracterului evenimentelor ulterioare identificate, precum și a efectului acestora asupra situațiilor financiare. În acest scop, propunem modelul documentului de lucru al auditorului, numit Lista de verificare a evenimentelor ulterioare, prezentat în anexa 30, care trebuie completat integral pentru toate evenimentele ulterioare. Menționăm că practica de audit nu admite verificarea selectivă a efectelor evenimentelor ulterioare, dat fiind faptul că pentru evaluarea gradului de preocupare auditorii trebuie să țină seama de toate informațiile relevante de care s-a luat cunoștință în cursul auditului.

Un alt obiectiv al etapei de finisare a auditului ciclului de procurări-plăți este identificarea problemelor potențiale cu care se poate confrunta auditorul în procesul verificării tranzacțiilor cu părțile afiliate în cazul în care acestea au fost identificate, precum și descrierea procedurilor ce permit auditorului de a formula o concluzie adecvată cu privire la veridicitatea și argumentarea tranzacțiilor cu persoanele afiliate cu subiectul auditat.

Astfel, întâi de toate, auditorul trebuie să obțină cunoștințe privind activitatea subiectului auditat și sectorul economic al acestuia, care i-ar permite să identifice evenimentele, operațiunile și practica existentă, care pot exercita influență semnificativă asupra informațiilor din situațiile financiare.

Deși tratată drept una dintre etapele finisării auditului, considerăm că aplicarea procedurilor de identificare și de verificare a tranzacțiilor cu părțile afiliate trebuie desfășurată pe tot parcursul exercitării misiunii de audit, începând cu planificarea auditului cu obținerea, la această etapă, a declarației scrise din partea conducerii cu privire la părțile afiliate cunoscute și tranzacțiile cu acestea, și finisând cu etapa finalizării lucrărilor la care se totalizează informațiile privind relațiile entității auditate cu părțile afiliate și se formulează concluzii cu privire la realitatea acestor tranzacții.

Argumentarea unei abordări aparte a problemelor auditului ciclului de procurări-plăți legate de părțile afiliate este determinată de faptul că tranzacțiile de achiziții și decontări cu furnizorii sunt cel mai mult pasibile de riscul de a fi denaturate ca rezultat al impactului legăturilor de „rudenie” și influență între entități/persoane.

De menționat că anume conducerea entității auditate este responsabilă de identificarea și dezvăluirea informațiilor de orice natură cu privire la părțile afiliate. Considerăm că această responsabilitate implică, în mod inerent, implementarea unui sistem de control intern adecvat în

vederea asigurării identificării argumentate a operațiunilor cu părțile afiliate în sistemul informațional și prezentarea acestora în situațiile financiare.

Auditorul urmează să studieze informația oferită de persoanele însărcinate cu guvernanta și de către conducere care identifică toate părțile afiliate cunoscute. În acest context, notăm următoarele aspecte problematice legate de auditul tranzacțiilor cu părțile afiliate, pe care auditorul trebuie să le aibă în vedere la auditarea informațiilor financiare:

- ✓ conducerea entității și/sau persoanele însărcinate cu guvernanta pot fi interesate în camuflarea (tănuirea) părților afiliate și a tranzacțiilor cu acestea;
- ✓ riscul de a nu identifica toate/o parte semnificativă a tranzacțiilor cu părțile afiliate este mult mai mare în cazul existenței unei înțelegeri frauduloase între conducerea entității și conducerea persoanei afiliate;
- ✓ riscul de a nu identifica toate/o parte semnificativă a tranzacțiilor cu părțile afiliate este cu atât mai mare cu cât legislația țării (jurisdicției) este mai contradictorie și neunivocă, iar relațiile de parteneriat/de rudenie între entități sunt mai vaste. În asemenea situații, părțile afiliate au posibilitatea de a opera prin intermediul unei palete largi și complexe de relații și structuri, cu o creștere proporțională a complexității tranzacțiilor respective;
- ✓ sistemele informaționale pot fi ineficiente în identificarea și rezumarea tranzacțiilor și soldurilor dintre o entitate și părțile sale afiliate;
- ✓ auditorul trebuie să aleagă criteriile adecvate de identificare a părților afiliate.

Menționăm că alegerea criteriilor pe care auditorul urmează să le aplice la identificarea părților afiliate reprezintă una dintre problemele auditului. În acest context, considerăm că auditorul trebuie să se conducă de prevederile actelor normative în domeniul auditului (ISA). În particular, ISA 550 prevede că „acolo unde cadrul general de raportare financiară aplicabil instituie astfel de cerințe, auditorul are responsabilitatea de a efectua proceduri de audit în vederea identificării, evaluării și răspunderii la riscurile de denaturare semnificativă apărute în urma eșecului entității de a justifica sau prezenta în mod adecvat soldurile, relațiile sau tranzacțiile cu partea afiliată în conformitate cu cerințele cadrului general” [109, p. 526]. În cazul în care cadrul general de raportare financiară aplicabil nu instituie cerințe privind părțile afiliate, sau instituie cerințe minimale, auditorul se va conduce de criteriile stabilite prin p. 10 (b) din ISA 550.

Rezultatele analizei și sintezei criteriilor propuse de diverse cadre de raportare financiară (SNC în vigoare până la 31.12.2014, IFRS, SNC în vigoare din 01.01.2014) și ISA sunt prezentate în anexa 31.

Luând în considerație existența diferitor cadre de raportare în vigoare (SNC și IFRS), la auditarea situațiilor financiare auditorul urmează să decidă, utilizând raționamentul profesional,



care set de criterii din cele prezentate în Figura din anexa 31 îl va utiliza pentru identificarea persoanelor afiliate. Considerăm că în acest caz sunt posibile următoarele variante:

- optarea pentru criteriile impuse de cadrul general de raportare financiară aplicabil de către entitatea auditată;
- aplicarea criteriilor conținute într-un cadru de raportare altul decât cel aplicat de către entitatea auditată (de exemplu, cerințele IFRS), dacă acest cadru de raportare conține un set de cerințe mai amplu și, ca rezultat, oferă o asigurare rezonabilă că toate tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate vor fi identificate;
- elaborarea de criterii proprii care pot îmbina criteriile de identificare a părților afiliate impuse de diverse cadre de raportare cu criteriile stabilite de ISA.

Aspectele detaliate privind particularitățile auditării relațiilor cu părțile afiliate sunt abordate în diverse publicații științifice ale autorului [103].

În procesul exercitării misiunii de audit al ciclului de procurări-plăți, auditorul trebuie să chestioneze factorii de conducere cu privire la existența părților afiliate și volumul tranzacțiilor cu acestea. În acest sens, propunem următoarele proceduri de audit în vederea confirmării plenitudinii acestor informații:

- inspectarea documentelor de lucru ale auditorului pentru perioadele precedente în căutarea mențiunilor referitoare la părțile afiliate;
- observarea procedurilor de control implementate de subiectul auditat cu privire la identificarea părților afiliate;
- adresarea unei solicitări privind afilierea cu alte entități a persoanelor însărcinate cu guvernanta sau a conducerii subiectului auditat;
- inspectarea listelor acționarilor în vederea identificării numelor (denumirilor) acționarilor principali care reprezintă părți afiliate sau, dacă este posibil, obținerea listei acționarilor principali din registrul acționarilor;
- verificarea proceselor-verbale ale adunării generale a acționarilor și ședințelor persoanelor însărcinate cu guvernanta, precum și a altor documente relevante, cum ar fi registrul cotelor de participare al directorilor în vederea confirmării autorizării tranzacțiilor de proporții cu părțile suspectate de afiliere;
- expedierea de solicitări auditorilor actuali sau precedenți cu scopul obținerii de informații privind părțile afiliate altele decât cele deja identificate;
- inspectarea declarațiilor subiectului cu privire la impozitul pe venit și analiza ajustărilor operate în determinarea bazei impozabile ca rezultat al tranzacțiilor cu părțile afiliate [145, p. 28], precum și inspectarea altor informații, prezentate de către subiect organelor de control;

- evaluarea gradului de adecvare a acțiunilor de control destinate aprobării și înregistrării tranzacțiilor cu părțile afiliate;
- verificarea informațiilor contabile cu privire la tranzacțiile de proporții sau cu caracter neobișnuit, acordând o atenție deosebită operațiunilor înregistrate la data finisării exercițiului financiar sau în apropiere de această dată;
- examinarea acordurilor privind împrumuturile primite sau acordate, precum și a confirmărilor primite de la bănci. Această procedură ar putea permite identificarea unor garanții acordate, a relațiilor cu giranții sau a altor operațiuni cu părțile afiliate;
- obținerea unei prezentări în scris din partea conducerii subiectului cu privire la plenitudinea informației oferite privind părțile afiliate și caracterul adecvat al dezvăluirilor aferente în situațiile financiare. Considerăm că această procedură este una dintre cele mai importante în contextul auditului ciclului de procurări-plăți, deoarece aduce în prim plan responsabilitatea conducerii privind identificarea părților afiliate, tranzacțiile cu acestea și dezvăluirea informațiilor corespunzătoare. Totuși, această procedură nu înlocuiește obținerea altor probe de audit;
- analiza rezultatelor aplicării procedurilor analitice care uneori pot trezi auditorului suspiciuni privind existența unor relații de afiliere.

Menționăm că existența persoanelor afiliate și a operațiunilor cu acestea reprezintă un fenomen obișnuit, însă auditorul trebuie să fie informat despre existența lor. În procesul exercitării procedurilor de audit, el trebuie să dea atenție operațiunilor atipice sau neobișnuite în circumstanțele date, situate în afara cursului normal al activității unei entități, și operațiunilor ce pot indica existența părților afiliate neidentificate anterior. În calitate de tranzacții de acest gen menționăm:

- ✓ operațiuni care comportă situații și condiții atipice (de exemplu, prețuri ce diferă semnificativ de cele existente pe piață [155, p. 323], rate ale dobânzii, penalități, garanții și termene de achitare, reduceri sau rambursări neobișnuit de ridicate);
- ✓ tranzacții cu furnizorii efectuate fără o argumentare logică de afaceri;
- ✓ operațiuni, conținutul economic al cărora diferă de forma juridică;
- ✓ fapte economice reflectate în documentele și evidența contabilă într-un mod neobișnuit;
- ✓ tranzacții de volum mare sau cu sume considerabile cu unii furnizori comparativ cu alții;
- ✓ achiziții neînregistrate, cum ar fi primirea de servicii fără contraprestație (de exemplu, închirierea de proprietăți sau prestarea de servicii de administrare, consultanță, publicitate);
- ✓ tranzacții cu entități off-shore din jurisdicții cu legi corporative slabe;

✓ înțelegeri cu acorduri circulare, cum sunt livrările care presupun angajamentul de a recumpăra;

✓ acțiuni în baza unor contracte ai căror termeni sunt modificați înainte de expirare.

Suntem de părerea că, în virtutea limitelor inerente auditului, există o probabilitate accentuată că anumite denaturări semnificative din situațiilor financiare nu vor fi descoperite chiar și în cazul unei planificări și exercitări a auditului în strictă conformitate cu ISA. În contextul relațiilor cu părțile afiliate, influența potențială a limitelor inerente asupra posibilității auditorului de a identifica denaturările semnificative poate fi determinată de situația în care conducerea subiectului nu deține informații cu privire la toate relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate sau relațiile cu acestea oferă posibilități sporite de înțelegeri frauduloase, tănuiri sau manipulări din partea conducerii subiectului.

În confirmarea celor expuse, pot exista cazuri în care auditorul identifică părți afiliate sau tranzacții semnificative cu acestea pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat în prealabil auditorului. În acest caz, ISA impun executarea următoarelor acțiuni:

a) comunicarea imediată a informațiilor relevante celorlalți membri ai echipei misiunii;

b) solicitarea conducerii să identifice toate tranzacțiile cu părțile afiliate nou identificate pentru evaluarea ulterioară a acestora de către auditor;

c) interviuarea cu privire la motivul din care controalele entității asupra tranzacțiilor și relațiilor cu părțile afiliate nu au permis identificarea sau prezentarea relațiilor cu partea afiliată respectivă;

d) efectuarea de proceduri de audit de fond adecvate cu privire la astfel de părți afiliate sau tranzacții semnificative cu partea afiliată nou identificate;

e) luarea în considerare a riscului existenței altei părți afiliate sau tranzacții semnificative cu aceasta, pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat în prealabil auditorului, și efectuarea de proceduri de audit suplimentare acolo unde este necesar; și

f) evaluarea implicațiilor neprezentării respective pentru audit dacă această inacțiune pare să fie intenționată și, prin urmare indică un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

*Exemplul 3.4. Ca rezultat al aplicării procedurii analitice care constă în compararea datelor privind conturile de datorii ale perioadei auditate cu datele perioadei precedente, prezentate în anexa 21, atenția auditorului va fi orientată spre relațiile cu furnizorul „Clasic Onix” SRL. Testele de fond sub forma interogării conducerii și personalului responsabil de efectuarea operațiunilor de achiziții și decontări cu furnizorii și a inspectării documentelor primare și contractelor au permis identificarea următoarelor aspecte: existența contractului de locațiune a unei unități de utilaj cu o plată de chirie lunară în mărime de 50 000 lei, ceea ce*

*depășește semnificativ prețurile curente pe piață pentru obiecte similare; existența unui contract de sublocațiune fără contraprestație a unei părți din depozitul închiriat de entitatea „Yase-Trans” SRL; acordarea reciprocă de împrumuturi fără dobândă; administratorul „Clasic Onix” SRL este rudă de gradul I cu administratorul „Yase-Trans” SRL.*

Considerăm că aspectele enumerate vor genera convingerea auditorului cu privire la existența unor vădite relații de afiliere între subiectul auditat și entitatea „Clasic Onix” SRL, vor provoca sporirea atenției membrilor echipei misiunii de audit, precum și vor determina verificarea mai minuțioasă a tranzacțiilor cu furnizorul respectiv.

De menționat că practica auditului demonstrează riscul sporit al tranzacțiilor cu părțile afiliate de a comporta semne ale operațiunilor de spălare a banilor, care cad sub incidența prevederilor Legii cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului [71], Ghidului activităților sau tranzacțiilor suspecte, aprobat de Centrul pentru Combaterea Crimelor Economice și Corupției [42] și Codului penal al RM [20]. Astfel, auditorul trebuie să se conducă de prevederile legii menționate și ale Indicațiilor metodice privind aplicarea de către societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali a măsurilor de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului [94] în partea ce ține de identificarea și raportarea acțiunilor entității auditate, orientate spre atribuirea unui aspect legal sursei și provenienței veniturilor ilicite ori spre tăinuirea originii sau apartenenței unor astfel de venituri.

O altă latură problematică a procesului de identificare a tranzacțiilor cu persoanele interdependente cu care se confruntă practica auditului ciclului de procurări-plăți în țara noastră, este determinată de specificul economiei caracteristic țărilor mici aflate în proces de tranziție, precum și de imperfecțiunea cadrului legislativ în acest sens. Dificultățile constau în faptul că cercul de persoane care pot fi considerate ca fiind interdependente față de subiectul auditat nu întotdeauna este acoperit de reglementările actelor normative în domeniul auditului și contabilității, prezentate în anexa 31, și practic nu pot fi identificate prin utilizarea tehnicilor accesibile auditorilor la etapa actuală. Deși cerințele ISA 550 nu prevăd obligativitatea auditorului de a identifica toate tranzacțiile cu părțile afiliate în cazul în care conducerea sau persoanele însărcinate cu guvernarea nu comunică auditorului informații cu privire la acestea, iar testele de audit nu au identificat circumstanțe cu privire la riscul ca situațiile financiare să fie afectate de tranzacții cu părțile afiliate, considerăm că statul ar trebui să acorde susținere profesiei de auditor în soluționarea acestei probleme prin crearea unei baze de date oficializate cu acces autorizat, care ar oferi cel puțin următoarele informații:

✓ referitor la persoanele fizice: data și anul nașterii și/sau decesului; participarea acestora în calitate de fondatori la capitalul social al entităților; rudele și afinii de până la gradul

II inclusiv ai acestora; deținerea de către aceste persoane a funcțiilor de conducere-cheie în alte entități;

✓ referitor la persoanele juridice: componența fondatorilor; personalul de conducere.

Considerăm că securitatea informațiilor dintr-o asemenea bază de date va fi garantată de prevederile Codului etic al profesioniștilor contabili [18, secțiunea 140] și ale Legii privind activitatea de audit [77, art.13]. Este incontestabil că accesul legal la asemenea informații ar reduce semnificativ riscul neidentificării părților afiliate în procesul exercitării misiunii de audit.

Ca exemplu, în Federația Rusă (FR) de mai bine de 2 ani a fost implementat soft-ul informațional „Prețul de transfer”, legalizat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al FR nr. MMB-7-6/1009 din 27.12.2012 [152]. Accesul la baza de date respectivă este permis doar funcționarilor sistemului fiscal al FR. De asemenea, pe piața rusă a apărut recent produsul informațional „RUSLANA”, care reprezintă o bază de date ce conține informații despre mai mult de un milion de companii din FR și Ucraina, cum ar fi: dezvăluirea datelor din situațiile financiare ale entităților, prezentarea acestora după tipurile de proprietate și acționariat, publicarea informațiilor bursiere.

Suntem de părerea că operarea unor asemenea modificări în legislația națională ar conduce la eficientizarea lucrărilor de finalizare a auditului ciclului de procurări-plăți în conformitate cu normele și practicile profesionale internaționale.

Un alt aspect problematic legat de tranzacțiile cu părțile afiliate îl reprezintă practicarea de către subiectul auditat a așa-numitor prețuri de transfer în procesul achizițiilor de bunuri și servicii.

Tendențele curente de globalizare au determinat și au facilitat dezvoltarea tranzacțiilor între părțile afiliate, în special din jurisdicții fiscale diferite, a căror pondere este în continuă creștere. Fenomenul dat a oferit acestor entități capacitatea de a efectua tranzacții pe care părțile independente nu le-ar fi încheiat. Acest fapt permite denaturarea situațiilor financiare prin asemenea operațiuni, având un impact major atât asupra informațiilor financiare, cât și asupra obligațiilor fiscale al părților, deci asupra sumei impozitului pe venit datorat de asemenea entități statului.

Factorii de motivație posibili de utilizare a prețurilor de transfer în tranzacțiile cu părțile interdependente, pe care auditorul trebuie să le aibă în vedere, sunt foarte simpli. Tipurile de factori și strategiile posibile ale subiectului prețurilor de transfer sunt prezentate în tabelul 3.6.

Întru evitarea și combaterea fenomenului menționat, principiile internaționale fiscale, inclusiv prevederile Modelului Convenției pentru evitarea dublei impuneri [24, art. 9] al OCDE stipulează că tranzacțiile între persoanele interdependente se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între persoanele

care nu sunt calificate drept interdependente. Astfel, prețurile de transfer practicate în cadrul tranzacțiilor controlate cu entități afiliate urmează să reflecte prețul de piață al mărfurilor și serviciilor tranzacționate, adică să respecte principiul valorii de piață (așa numitul Arm's Length Principle).

Tabelul 3.6. Factori ai tranzacțiilor cu aplicarea prețurilor de transfer și strategii posibile de realizare

<b>Factori</b>	<b>Strategii generale posibile</b>
Existența diferențelor în cotele impozitului pe venit	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Majorarea valorii importurilor și diminuarea valorii exporturilor în țara cu cota impozitului mai mare;</li> <li>• amânarea plăților privind dividendele;</li> <li>• majorarea plăților privind royalty și diminuarea încasărilor acestora în statul cu cota impozitului mai mare.</li> </ul>
Majorarea plăților de import	În cazul în care baza de calcul a drepturilor de import o constituie dimensiunea valorică a bunurilor vămuite, devine necesară diminuarea valorii nominale a importului.
Existența subvențiilor la export	În cazul în care baza de calcul a subvențiilor la exporturi o constituie valoarea exporturilor, prezintă interes majorarea valorii exporturilor.
Sporirea concurenței	Diminuarea costului materiilor prime ale subiectului care activează într-un mediu concurențial puternic, fapt ce va permite scăderea prețurilor produselor în vederea menținerii cotei de piață.

Sursa: elaborat de autor după Kasatkin D. [148]

Menționăm că CF al RM [19] conține deja anumite norme privind conceptul valorii de piață, precum și unele limitări aferente tranzacțiilor între persoane interdependente, și anume:

○ în conformitate cu art.24 alin.(7) al CF RM, nu se permite deducerea compensațiilor, remunerațiilor, dobânzilor, plății pentru închirieri de bunuri și altor cheltuieli efectuate în interesul unui membru al familiei contribuabilului, al altei persoane interdependente, dacă nu există justificarea plății unei astfel de sume;

○ potrivit art.24 alin.(8) al CF RM, nu se permite deducerea pierderilor în urma vânzării sau schimbului proprietății, îndeplinirii lucrărilor și prestării serviciilor, efectuate, în mod direct sau mijlocit, între persoanele interdependente.

Totuși, după părerea noastră aceste prevederi din CF sunt insuficiente și ineficiente, nefiind aplicate în practică pe motivul lipsei, la etapa actuală, a unor mecanisme concrete de verificare de către autoritățile fiscale, cu atât mai mult – de către auditori, a respectării principiului valorii de piață, precum și a lipsei informațiilor publice privind prețurile de piață.

În acest context, un obiectiv important pentru țara noastră devine implementarea unor instrumente internaționale de verificare a respectării principiului valorii de piață și de evaluare a impactului tranzacțiilor desfășurate între persoane interdependente la o altă valoare decât cea de piață, recomandate de practicile internaționale în domeniu [8, p. 172-187]. În calitate de asemenea instrumente, menționăm: mecanismul redevențelor care poate avea sub două forme – folosirea unor redevențe cu o valoare ridicată și a unor redevențe cu o valoare redusă;

mecanismul comisioanelor; vânzarea la prețuri preferențiale; obținerea unor avantaje competiționale; mecanismul ratei dobânzilor etc.

Atingerea acestui obiectiv poate fi efectuată prin armonizarea legislației fiscale naționale cu standardele internaționale și, în special, prin implementarea unor mecanisme de determinare a prețurilor de piață similare celor stabilite de OCDE în Ghidul Prețurilor de Transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale [130].

Menționăm că prevederile Ghidului Prețurilor de Transfer al OCDE se extind asupra tranzacțiilor desfășurate între persoane interdependente rezidente ale statelor diferite. Suntem de părerea că, în cazul țării noastre, tehnicile utilizate în procesul identificării și analizei impactului financiar la tranzacțiilor pe bază de prețuri de transfer trebuie să fie aplicate și în contextul operațiunilor dintre doi sau mai mulți rezidenți.

Autoarea Corlaci A. susține că tranzacțiile între părțile afiliate și prețurile de transfer reprezintă nu doar un domeniu complex și delicat, ci și unul dinamic, actualizat continuu de organismele competente pentru a corespunde realităților schimbătoare ale economiei globalizate și pentru a elimina efectele negative pe care acestea le pot avea asupra societății în ansamblul său [26]. În acest context, considerăm că adoptarea la nivel de stat a unor reglementări certe privind contracararea prețurilor de transfer va conduce la soluționarea problemei științifice propuse și va avea efecte favorabile atât de ordin fiscal, economic, cât și social, cum ar fi:

- ✓ implementarea reglementărilor cu privire la prețurile de transfer va determina apropierea RM de standardele internaționale, precum și ajustarea politicii și practicilor de administrare fiscală națională la normele europene;

- ✓ stabilirea prețurilor de transfer va căpăta importanță sporită în managementul agenților economici, având impact asupra indicatorilor de performanță (profit), deciziilor de investiții, fluxurilor de trezorerie, precum și asupra presiunii fiscale privind impozitul pe venit și impozitele și taxele achitate la importul mărfurilor;

- ✓ diminuarea prețului unor mărfuri și servicii importate sau fabricate la un cost majorat va avea un impact pozitiv asupra unui spectru foarte larg de consumatori și se va răsfrânge în principal asupra următoarelor domenii: produsele petroliere, medicamente, energie electrică și termică.

Menționăm că problema prețurilor de transfer a devenit deja ținta atenției organelor de reglementare, constituind obiectul unor propuneri de modificare a actelor legislative și normative, precum și subiectul unor publicații ale economiștilor preocupați de problema racordării legislației naționale la normele și practica internațională în domeniul reglementării prețurilor de transfer [141, 142, 14].

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. Astfel, considerăm că raportarea în audit reprezintă procesul empiric de valorificare a probelor colectate în vederea concluzionării asupra faptului dacă informațiile financiare prezentate de subiectul auditat, fiind raportate la criteriile prestabilite, sunt conforme cu acestea din urmă sub toate aspectele semnificative.

Suntem de părerea că specificul raportării în auditul ciclului de procurări-plăți este determinat de caracterul misiunii în cadrul căreia se auditează operațiunile ciclului de procurări-plăți. În realizarea obiectivului de evidențiere a modalităților de valorificare a rezultatelor verificării tranzacțiilor cu furnizorii în dependență de tipul misiunii exercitate, luând ca bază prevederile ISA și ale altor reglementări internaționale de audit, asigurare și etică, propunem întocmirea următoarelor tipuri principale de rapoarte:

- ✓ Rapoarte emise în cadrul unei misiuni de asigurare, care includ:
  - *raportul auditorului privind situațiile financiare*, care se bazează pe asigurarea pozitivă rezonabilă, modul de elaborare, conținutul și forma căruia sunt reglementate de prevederile ISA 700 „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, ISA 705 „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent” și ISA 706 „Paragrafele de observații și paragrafele explicative din raportul auditorului independent”. În dependență de obiectul controlului, raportul de audit al situațiilor financiare poate face referire la situațiile financiare totale ale entității, situațiile financiare întocmite în conformitate cu cadrele generale cu scop special (ISA 800) și componentele individuale, elementele specifice, conturile sau alte aspecte ale situațiilor financiare (ISA 805);
  - *raportul de revizuire*, care evaluează concluziile ce rezultă din probe obținute ca bază a exprimării negative a unui nivel mediu de asigurare, emis cu respectarea recomandărilor ISRE 2400 „Misiuni de revizuire a situațiilor financiare” și ISRE 2410 „Revizuirea situațiilor financiare interimare efectuată de un auditor independent” [60];
  - *raportul emis în cadrul unei misiuni de asigurare, alta decât auditul situațiilor financiare sau revizuirea informațiilor financiare istorice*, specificul de exercitare și raportare a căreia este reglementat de ISAE 3000 „Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice” [60];
  - *raportul pe marginea examinării informațiilor financiare prognozate* (ISAE 3400 „Examinarea informațiilor financiare prognozate”), care se întocmește în cazul în care aceste informații includ prognoze cu privire la tranzacțiile și soldurile ciclului de procurări-plăți.



✓ Raportul emis în cadrul unei misiuni ce nu oferă asigurare, care include *raportul de constatări efective pe baza procedurilor convenite privind informațiile financiare*, în contextul în care toate sau o parte din tranzacțiile și/sau soldurile ce constituie ciclul de achiziții și decontări cu furnizorii fac obiectul unor asemenea proceduri. Specificul exercitării procedurilor convenite și emiterii raportului corespunzător este reglementat de ISRS 4400 „Misiuni pe baza procedurilor convenite privind informațiile financiare” [60].

Astfel, în dependență de conținutul contractului negociat cu clientul și/sau conținutul scrisorii de misiune, auditorul urmează să aprecieze caracterul necesar, volumul și momentul de exercitare a testelor de audit în vederea ca acestea să genereze probe suficiente și adecvate pentru obținerea gradului necesar de asigurare și întocmirea raportului corespunzător sau realizarea procedurilor convenite. Tipurile de rapoarte, în dependență de termenii misiunii de audit, care se referă într-un mod sau altul la operațiunile ciclului de procurări-plăți, precum și descrierea conținutului acestora, a nivelului de asigurare oferit și a caracteristicilor probelor necesare, sunt prezentate în anexa 32.

Rezultatele cercetărilor expuse în prezentul paragraf demonstrează că misiunea auditorului, în contextul confirmării veridicității datelor prezentate în situațiile financiare, nu este limitată doar la o perioadă de raportare, ci presupune o perioadă semnificativă de monitorizare a evenimentelor ulterioare datei bilanțului. De asemenea, autorul abordează probleme aferente procesului identificării părților afiliate subiectului auditat și analizei tranzacțiilor cu acestea din punct de vedere al legalității și veridicității, precum și 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.

### **3.3. Concluzii la capitolul 3**

În capitolul prezentat sunt tratate aspecte problematice ce țin de realizarea lucrărilor de finalizare a auditului, particularitățile aplicării testelor analitice pe etape de exercitare a auditului și direcțiile valorificare a probelor de audit prin formularea opiniei și emiteria raportului corespunzător. În acest context, putem generaliza următoarele concluzii:

1. În contextul exercitării auditului ciclului de procurări-plăți, procedurile analitice sunt utile pentru sesizarea posibilelor erori în soldurile conturilor de furnizori, iar la etapa finalizării auditului scopul procedurilor analitice este cuantificarea aserțiunii continuității activității. Utilizarea procedurilor analitice poate contribui la reducerea volumului testelor de audit detaliate în cazul în care rezultatele aplicării testelor analitice sunt favorabile. Autorul abordează posibilități de aplicare a testelor analitice la diverse etape de exercitare a auditului și propune

teste de detaliu concrete în dependență de rezultatul evaluat pentru fiecare procedură analitică recomandată.

2. 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;
- construirea 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.;
- tehnici aplicative de calculare a indicatorilor și de evaluare a rezultatelor procedurilor analitice aplicate.

3. Misiunea auditorului în contextul confirmării veridicității datelor prezentate în situațiile financiare nu este limitată doar la o perioadă de raportare, ci presupune o perioadă semnificativă de monitorizare a manifestării informațiilor relevate în acele situații financiare prin prisma evenimentelor ulterioare datei bilanțului, inclusiv respectarea principiului continuității activității. Autorul concretizează perioada de timp în care auditorul trebuie să monitorizeze evenimentele ulterioare, precum și responsabilitățile privind aceste evenimente.

4. Tranzacțiile de achiziții și decontări cu furnizorii sunt cel mai mult pasibile de riscul de a fi denaturate ca rezultat al impactului legăturilor de „rudenie” și influență între entități/persoane. Autorul identifică un șir de aspecte problematice legate de auditul tranzacțiilor subiectului auditat cu persoanele afiliate, propune acțiuni concrete ale auditorului pentru depășirea riscului ca informațiile financiare confirmate să fie denaturate sub influența relațiilor de afiliere, precum și generalizează și contrapune criteriile de identificare a părților afiliate, conținute în actele normative ale contabilității și auditului.

5. Actele normative naționale în vigoare nu reglementează sub aspect profund și complex problema prețurilor de piață și a posibilităților reale de identificare și evaluare a prețurilor de transfer. În acest context devine necesară perfecționarea cadrului legislativ național privind reglementarea prețurilor de transfer în conformitate cu normele și standardele internaționale. Autorul evidențiază dificultățile principale cu care se confruntă auditorul în cadrul identificării și evaluării impactului financiar al tranzacțiilor bazate pe „prețuri de transfer” și propune măsuri de armonizare a legislației autohtone cu normele internaționale speciale privind aspectele formării și folosirii prețurilor de transfer.

6. 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. Autorul accentuează că specificul raportării în auditul ciclului de procurări-plăți este determinat de caracterul misiunii în cadrul căreia se auditează operațiunile și soldurile ciclului de procurări-plăți. În acest context, a fost propusă gruparea rapoartelor la finele misiunii, în cadrul căreia se auditează operațiunile care fac parte din ciclul de procurări-plăți, cu indicarea gradului de asigurare, oferit de fiecare tip de raport, 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 acelorași informații.

2. Sursele bibliografice științifice conțin o multitudine de definiții ale noțiunii de audit, propuse de diverși autori. Aceste noțiuni 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. Fiind strâns corelat cu procesul de luare a deciziilor în condiții de incertitudine, evaluarea riscului de audit prin componentele sale devine o problemă actuală. 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 neadekvate.

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 facilitării 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

datoriilor 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 mărimei eșantionului 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 a auditului ciclului de procurări-plăți autorul propune:

- armonizarea legislației Republicii Moldova 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;

- întocmirea 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.

## BIBLIOGRAFIE

### În limba română:

1. Arens A. A., Loebbecke J. K. Audit. O abordare integrată. Trad. [după ed. a 8-a engl.] de Levițchi R. Chișinău: Editura ARC, 2003. 972 p.
2. Bajerean E. ș.a. Contabilitatea în comerț. Chișinău: ASEM, 2013. 290 p.
3. Balan I., Malai E. Aplicații practice la audit: lucrare didactico-metodică. Chișinău, 2011. 173 p.
4. Balanuță V. Analiza gestionară: (lucrare didactică și practico-aplicativă în domeniul diagnosticului activității întreprinderii de producție). Chișinău: ASEM, 2003. 120 p.
5. Barbăcioru I.C. Matematici financiare-teorie și aplicații. București: Editura Didactică și Pedagogică, 2004. 276 p.
6. Barbăcioru I.C. Teoria probabilităților și statistică matematică.  
[www.utgjiu.ro/math/cbarbacioru/book/.../c07.pdf](http://www.utgjiu.ro/math/cbarbacioru/book/.../c07.pdf) (vizitat 26.02.2013).
7. Berheci M. Interdependența componentelor situațiilor financiare, finalitățile contabilității și decizia financiară. În: Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, 2010, nr. 11, p. 13-17.
8. Bișa C. ș.a. Utilizarea paradisurilor fiscale între evaziune fiscală legală și fraudă fiscală. București: BMT Publishing House, 2005. 594 p.
9. Bobby C. Pragul de semnificație în activitatea profesioniștilor contabili. În: Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, 2012, nr. 2, p. 56-61.
10. Burcea M.C., Tanase I. Auditul financiar. Târgoviște: Valahia University Press, 2008. 214 p.
11. Calotă G., Ganea M. Analiza efectului de levier financiar – tehnică specifică de audit al performanței unei entități. În: Audit financiar, 2009, nr. 12/2009, p. 12-18.
12. Camera Auditorilor Financiar din România. Ghid privind auditul calității. București: Irecson, 2010. 122 p.
13. Camera Auditorilor Financiar din România. Norme minimale de audit. București: Editura Economică, 2001. 184 p.
14. Certan A. Reglementarea fiscală națională a prețului de transfer intern și transfrontalier (proiect). În: Monitorul fiscal Fisc.md, 2014, nr. 3 (19), p.12-18.
15. Codul civil al Republicii Moldova. Nr. 1107-XV din 06 iunie 2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 22.06.2002, nr. 82-86.
16. Codul contravențional al Republicii Moldova. Nr. 218 din 24.10.2008. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 16.01.2009, nr. 3-6.
17. Codul controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern managerial la entitățile publice. Nr. 946/2005\* din 28.07.2005. [http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP\\_946\\_2005.pdf](http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_946_2005.pdf). (vizitat 31.12.2014).



18. Codul etic al profesioniștilor contabili versiunea iulie 2009. [http://mf.gov.md/files/files/Acte%20Legislative%20si%20Normative/Audit/standarde/Codul%20etic\\_Standard\\_Inter\\_Audit\\_Reviz.pdf](http://mf.gov.md/files/files/Acte%20Legislative%20si%20Normative/Audit/standarde/Codul%20etic_Standard_Inter_Audit_Reviz.pdf) (vizitat 14.02.2012).
19. Codul fiscal al Republicii Moldova. Nr. 1163 din 24.04.1997. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 18.09.1997, nr. 62/522 (republicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială din 08.02.2007).
20. Codul penal al Republicii Moldova. Nr. 985 din 18.04.2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 14.04.2009, nr. 72-74.
21. Cole G.A. Management: teorie și practică. Chișinău: Î.E.P. Știința, 2004. 456 p.
22. Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare - IAASB. Manual de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe — Ediția 2012. Vol.1. București: CAFR, 2013. 987 p.
23. Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare - IAASB. Manual de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe — Ediția 2012. Vol.2. București: CAFR, 2013. 359 p.
24. Convenția Model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. OCDE.  
[www.mf.gov.md/.../taxes/.../Conventia\\_Model\\_final\\_md31.03.2008.doc](http://www.mf.gov.md/.../taxes/.../Conventia_Model_final_md31.03.2008.doc) (vizitat 27.07.2014).
25. Coracioni A. Metoda eșantionării în funcție de valoare – aspecte practice. În: Audit financiar, 2010, nr. 8/2010, p. 47-54.
26. Corlaciuc (căs. Rogoian) A. Tranzacții între părți afiliate - problematica prețurilor de transfer. Rezumat al tezei de doctor. Cluj-Napoca, 2013. 40 p.
27. Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România. Cartea auditului de calitate în domeniul serviciilor contabile. București: editura CECCAR, 2012. 106 p.
28. Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România. Norme minimale de audit. București: Metropol, 1995. 140 p.
29. Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România. Norme Naționale de Audit. București: Editura CECCAR, 1999. <http://www.contabilizat.ro> (vizitat 21.10.2012).
30. Decretul Președintelui Republicii Moldova privind măsurile urgente de normalizare a circulației banilor în numerar în Republica Moldova nr. 105 din 30.04.1992. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 30.04.1992, nr. 004.
31. Dicționare ale limbii române. [www.dexonline.ro](http://www.dexonline.ro) (vizitat 06.01.2014).
32. Dima M. Auditul decontărilor cu bugetul. Teză de doctor în științe economice. Chișinău: ASEM, 2002. 128 p.
33. Directiva Consiliului Comunității Economice Europene nr. 2006/43/CE din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor

- 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului.  
<http://cafr.ro/legislatie.php?id=1> (vizitat 25.07.14).
34. Directiva Consiliului Comunității Economice Europene nr. 4 din 25.07.1978 privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți. <http://cafr.ro/legislatie.php?id=1> (vizitat 25.07.14).
  35. Directiva Consiliului Comunității Economice Europene nr. 537/2014 din 16.04.2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei. <http://cafr.ro/uploads/Regulament%20537-2014.pdf> (vizitat 10.01.2015).
  36. Directiva Consiliului Comunității Economice Europene nr. 8 din 10.04.1984 privind autorizarea persoanelor răspunzătoare de efectuarea auditului statutar al documentelor contabile. <http://cafr.ro/legislatie.php?id=1> (vizitat 25.07.14).
  37. Dobroțeanu L., Dobroțeanu C. Audit - concepte și practici: abordare națională și internațională. București: Editura Economică, 2002. 320 p.
  38. Dolghi C. Audit intern: suport metodico-didactic. Chișinău: CEP USM, 2013, 92 p.
  39. Dolghi C. Strategii de dezvoltare a auditului intern și rolul acestuia în sistemul de management al riscului. În: Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor. Conferință științifică internațională din 4 aprilie 2012. Chișinău: ASEM, 2012, p.189-193.
  40. Florea I. ș.a. Introducere în expertiza contabilă și în auditul financiar. Ediția a II-a. București: CECCAR, 2008. 308 p.
  41. Frecăuțeanu A., Chișlaru A., Bulgaru V. Contabilitate financiară aprofundată. Chișinău: Print-Caro, 2011. 673 p.
  42. Ghidul activităților sau tranzacțiilor suspecte, aprobat prin ordinul directorului Centrului pentru Combaterea Crimelor Economice și Corupției (în continuare – CCCEC) nr. 118 din 20.11.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 28.12.2007, nr. 203-206.
  43. Ghiță M. Auditul intern. București: Editura Economică, 2009. 656 p.
  44. Ghiță M. ș.a. Guvernanța corporativă și auditul intern. Chișinău: Tehnica Info, 2009. 658 p.
  45. Grigoroii L. Lazari L. Bazele contabilității. Chișinău: Cartier, 2012. 236 p.
  46. Grumeza D. Problemele organizării auditului în condițiile prelucrării automatizate a datelor. În: Conferința științifică internațională „Contabilitatea și auditul în contextul integrării europene: progrese și așteptări” 5 aprilie, 2013. Chișinău: ASEM, 2013, p. 202-204.
  47. Horomnea E. ș.a. Considerații asupra controlului de calitate în activitatea de audit financiar. În: Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, 2011, nr. 2, p. 51-59.
  48. Hotărârea Băncii Naționale a Moldovei cu privire la aprobarea Instrucțiunii cu privire la modul de întocmire de către bănci a Raportului privind volumul operațiunilor de casă nr. 256 din 17.11.2011. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 25.11.2011, nr. 203-205.

49. Hotărârea Comisiei Naționale a Pieței Financiare cu privire la aprobarea Instrucțiunii cu privire la conținutul, modul de întocmire, prezentare și publicare a raportului anual asupra valorilor mobiliare al societății pe acțiuni nr. 18/10 din 14.05.2010. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 20.08.2010, nr. 150-152/539.
50. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la aprobarea Metodologiei generale de planificare a controlului de stat asupra activității de întreprinzător în baza analizei criteriilor de risc nr. 694 din 05.09.2012. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 13.09.2013, nr. 198-204.
51. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la aprobarea Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014 nr. 1507 din 31.12.2008. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 23.01.2009, nr. 10-11/31.
52. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la aprobarea Programului de dezvoltare a controlului financiar public intern pentru anii 2014-2017 nr. 1041 din 20.12.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 27.12.2013, nr. 304-310.
53. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova privind aprobarea Normelor pentru efectuarea operațiunilor de casă în economia națională a Republicii nr. 764 din 25.11.1992. În: Monitorul Parlamentului Republicii Moldova, 30.11.1992, nr. 11.
54. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova privind aplicarea Standardelor de audit și Codului etic pe teritoriul Republicii Moldova nr. 180 din 23.03.2012, În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 30.03.2012, nr. 60-62.
55. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la implementarea masivă a instrumentelor de plată fără numerar nr. 191 din 06.03.2001. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 19.04.2001, nr. 44-45.
56. Indicatori vizînd activitatea întreprinderilor mici și mijlocii în anul 2011-2013.  
[http://www.statistica.md/Statistici pe domenii/Antreprenoriat](http://www.statistica.md/Statistici%20pe%20domenii/Antreprenoriat) (vizitat 10.08.14).
57. Iachimovschi A. Organizarea activității de audit. Chișinău: „Tipografia Reclama”, 2011. 240 p.
58. Iachimovschi A. Procedeele obținerii dovezilor de audit. Teză de doctor în științe economice. Chișinău : ASEM, 2007. 166 p.
59. International Federation of Accountants-IFAC. Ghid de utilizare a Standardelor Internaționale de Audit în auditarea întreprinderilor mici și mijlocii. București: CECCAR, 2009, 392 p.
60. International Federation of Accountants-IFAC. Manual de reglementări internaționale de audit, asigurare și etică. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 24.08.2012, ediție specială.
61. International Federation of Accountants-IFAC. Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate audit financiar 2009. București : Irecson, 2009. 876 p.
62. Jaba E. Statistică, ediția a 3-a. București: Economică, 2002. 448 p.

63. Jaba E., Robu I.-B., Robu M.-A. Creșterea preciziei estimațiilor denaturărilor contabile pe baza folosirii sondajului stratificat. În: Audit financiar, 2014, nr. 5/2014, p. 18-29.
64. Jaba E., Robu I.-B., Robu M.-A. Eșantionarea statistică în auditul financiar pentru estimarea denaturărilor contabile. În: Audit financiar, 2014, nr. 4/2014, p. 19-27.
65. Jaba E., Robu I.-B., Robu M.-A. Reducerea costurilor de estimare a denaturărilor contabile pe baza folosirii sondajului de clustere. În: Audit financiar, 2014, nr. 6/2014, p. 21-29.
66. Jinga G. C. Utilizarea eșantionării nestatistice în testele asupra controalelor și în testele de detaliu. În: Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, 2010, nr. 3, p. 59-64.
67. Legea contabilității. Nr. 113 din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 29.06.2007, nr. 90-93 (republicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 07.02.2014, nr. 27-34).
68. Legea Republicii Moldova cu privire la activitatea farmaceutică. Nr. 1456 din 25.05.1993. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 15.04.2005, nr. 59-61.
69. Legea Republicii Moldova cu privire la antreprenoriat și întreprinderi. Nr. 845 din 03.01.1992. În: Monitorul Parlamentului Republicii Moldova, 28.02.1994, nr. 2.
70. Legea Republicii Moldova cu privire la comerțul interior. Nr. 231 din 23.09.2010. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 22.10.2010, nr. 206-209.
71. Legea Republicii Moldova cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului. Nr. 190 din 26.07.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 07.09.2007, nr. 141-145.
72. Legea Republicii Moldova cu privire la punerea în aplicare a titlului III al Codului fiscal. Nr. 1417 din 17.12.1997. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 25.03.2005, nr. 000.
73. Legea Republicii Moldova cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe. Nr. 1466 din 29.01.1998. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 02.04.1998, nr. 28-29.
74. Legea Republicii Moldova cu privire la serviciile de plată și moneda electronică. Nr. 114 din 18.05.2012. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 14.09.2012, nr. 193-197/661.
75. Legea Republicii Moldova pentru modificarea și completarea unor acte legislative. Nr. 324 din 23.12.13. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 31.12.2013, nr. 320-321.
76. Legea Republicii Moldova privind achizițiile publice. Nr. 96 din 13.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 27.07.2007, nr. 107-111.
77. Legea Republicii Moldova privind activitatea de audit. Nr. 61 din 16.03.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 29.06.2007, nr. 90-93/399.
78. Legea Republicii Moldova privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător. Nr. 131 din 08.06.2012. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 31.08.2012, nr. 181-184.

79. Legea Republicii Moldova privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător. Nr. 451 din 30.07.2001. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 18.02.2005, nr. 26-28.
80. Legea Republicii Moldova privind reglementarea valutară. Nr. 62 din 21.03.2008. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 18.07.2008, nr. 127-130/496.
81. Legea Republicii Moldova privind societățile pe acțiuni. Nr. 1134 din 02.04.1997. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 01.01.2008, nr. 1-4.
82. Legea Republicii Moldova privind societățile cu răspundere limitată. Nr. 135 din 14.06.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 17.08.2007, nr. 127-130.
83. Manolescu M. ș.a. Rolul auditului statutar în evaluarea și consolidarea controlului intern al entităților auditate. În: Audit financiar, 2010, nr. 2/2010, p. 16-20.
84. Mărgulescu D., Mitran D., Vasile E. Analiza economico-financiară în industrie-comerț-turism și probleme în orizontul dezvoltării. București: BREN, 2011. 360 p.
85. Menu M. ș.a. Audit financiar. Chișinău: Tehnica Info, 2009. 298 p.
86. Mihăilescu I., Moldovanu U. Strategia și planificarea unui audit financiar în lumina standardelor clarificate. În: Audit financiar, 2010, nr. 3/2010, p. 40-48.
87. Morariu A., Țurlea E. Auditul financiar contabil. București: Editura Economică, 2001. 224 p.
88. Morozniuc I. Auditul (controlul de performanță). Chișinău, 2003. 96 p.
89. Muntean N., Balanuță V. Analiza și evaluarea riscurilor la nivel de întreprindere: aspecte teoretice și aplicative. Chișinău: ASEM, 2010. 207 p.
90. Muntean N., Slobodeanu S. Analiza factorială a stabilității financiare a întreprinderii. În: Conferința Științifică Internațională „60 de ani de învățământ economic superior în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic” (27-28 septembrie 2013). Volumul II. Chișinău: ASEM, 2013. p. 215-218.
91. Munteanu A. Auditul sistemelor informaționale contabile: cadru general. Iași: Polirom, 2001. 192 p.
92. Nederița A., Slobodeanu S. Aspecte normative privind decontările cu furnizorii prin prisma auditului situațiilor financiare. În: Conferința Științifică Internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii” (26-27 septembrie 2014): Culegere de articole științifice. Vol.III. Chișinău: ASEM, 2014. p. 202-212.
93. Neaguș M. Plăți și garanții internaționale. București: Editura ALL, 1996. 460 p.
94. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea Indicațiilor metodice privind aplicarea de către societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali a măsurilor de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului nr. 63 din 10.08.2009. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 22.10.2009, nr. 157/714.

95. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea Standardelor naționale de control intern în sectorul public nr. 5 din 23.06.2009. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 03.07.2009, nr. 107-109.
96. Ordonanța Guvernului României privind controlul intern și controlul financiar preventiv nr. 119/1999 din 31.08.1999. [http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/control\\_prev/legislatie/ordonanta\\_119\\_republicare.htm](http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/control_prev/legislatie/ordonanta_119_republicare.htm) (vizitat 31.12.14).
97. Paraschivescu M.D., Niță N. Riscul de audit financiar-contabil. În: Tribuna economică, 2008, nr. 14, p. 58-62.
98. Paraschivescu M.D., Păcurari D. Decodificarea prin intermediul analizei economico-financiare a informațiilor cuprinse în situațiile financiare. În: Gestiunea și contabilitatea firmei, 2009, nr. 3, p. 47-51.
99. Petcu M., David-Sobolevski I. Procedurile analitice - tehnici de evaluare a riscului de denaturare semnificativă. În: Audit financiar, 2008, nr. 12/2008, p. 28-36.
100. Preda B.F., Hurloiu L.R. Audit financiar contabil. Chișinău: Print-Caro, 2011. 369 p.
101. Sajin Iu., Nederița A. Probleme ale contabilității și auditului decontărilor comerciale. Chișinău: ASEM, 2010. 231 p.
102. Slobodeanu S. Aspecte privind eșantionarea unității monetare în cadrul auditului ciclului de procurări-plăți. În: Conferința științifică internațională „Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări” 5 aprilie, 2013. Chișinău: ASEM, 2013. p. 198-202.
103. Slobodeanu S. Aspecte problematice legate de identificarea tranzacțiilor cu părțile afiliate în contextul auditului ciclului de procurări-plăți. În: Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări”. Chișinău: ASEM, 2014, p. 292-297.
104. Slobodeanu S. Considerații privind aplicarea procedurilor analitice în cadrul auditului ciclului de procurări-plăți. În: Simpozionul Științific al Tinerilor Cercetători: Ediția a XI-a (25-26 aprilie 2013). Volumul I. Chișinău: ASEM, 2013. p. 139-145.
105. Slobodeanu S. Considerații privind auditul datoriilor contingente și provizioanelor. În: Studia Universitatis. Seria: științe exacte și economice, 2013, nr. 7 (67), p. 79-85.
106. Slobodeanu S. Considerații privind documentarea lucrărilor de audit al ciclului de procurări-plăți. În: Intellectus, 2014, nr. 2, p. 118-122.
107. 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, ed.X, 2012, p. 40-43.

108. Slobodeanu S., Muntean N. Abordări conceptuale privind auditul ciclului de procurări-plăți. În: Analele Academiei de Studii Economice a Moldovei. Ediția a XII-a, 2014, nr. 1/2014, p. 227-234.
109. Standardele Internaționale de Audit. <http://mf.gov.md/actnorm/audit/91internauditstands>.
110. Standardele Internaționale de Raportare Financiară. <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport> (vizitat 19.12.13).
111. Standardele Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 22.10.2013, nr. 233-237.
112. Standardul Național de Contabilitate 1 "Politica de contabilitate", aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 174 din 25.12.1997. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 30.12.1997, nr. 88-91 (abrogat).
113. Standardul Național de Contabilitate 28 "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate". În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 30.12.1997, nr. 88-91 (abrogat).
114. Standardul Național de Contabilitate 31 "Reflectarea în rapoartele financiare a participațiilor în activitatea de întreprinzător sub control mixt". În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 15.04.1999, nr. 35-38 (abrogat).
115. Szabo I. A. Considerații privind importanța pragului de semnificație în contextul auditului financiar. În: Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, 2010, nr. 5, p. 51-53.
116. Tofan T. Control și audit: Suport de curs. Chișinău: IFC, 2012. 133 p.
117. Toma M., Chivulescu M. Ghid practic pentru audit financiar și certificarea bilanțurilor contabile. București: CECCAR, 1995. 304 p.
118. Trașcă M. Contabilitatea tranzacțiilor comerciale. Craiova: Editura Mondo-EC, 1994. 365 p.
119. Tudoran T.Gh., Tudoran T.T. Un model general de evaluare a riscurilor și utilizarea lui în pregătirea misiunii de audit intern. În: Audit financiar, 2010, nr. 2/2010, p. 37-46.
120. Țiriulnicova N. ș.a. Analiza rapoartelor financiare: [manual]. Ed. a II-a, revăzută. Chișinău: Asociația Obștească „ACAP RM”, 2011. 400 p.
121. Vitiuc A. Rolul caracterului semnificativ în audit. Teză de doctor în științe economice. Chișinău, 2003. 152 p.
122. Weaver L. Riscul de audit în cazul situațiilor financiare "cosmetizate". În: Audit financiar, 2009, nr. 7/2009, p. 39-41.
123. Zăpodeanu D. ș.a. Detectarea situațiilor de dificultate ale companiilor în condiții de riscuri exogene. Abordare prin prisma auditorului. În: Audit financiar, 2009, nr. 11/2009, p. 25-33.

**În limba engleză:**

124. Cadima E.L. ș.a. Sampling methods applied to fisheries science: manual. Rome: Food and agriculture organization of the United nations (FAO), 2005. 434 p.

125. Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA). Materiality in Auditing: An Audit Technique Study. Toronto: CICA, 1965. 28 p.
126. Ducu C., Chilarez D. Manifestation and identification of fraud risk in accounting.  
[http://fse.tibiscus.ro/anale/Lucrari2013/Lucrari\\_vol\\_XIX\\_2013\\_039.pdf](http://fse.tibiscus.ro/anale/Lucrari2013/Lucrari_vol_XIX_2013_039.pdf) (vizitat 13.07.2014).
127. Lindeman R.H. A method of statistical analysis in the cluster sampling case. Thesis (Ph. D.). Madison, 1958. 274 p.
128. Messier W.F.Jr., Glover S.M., Prawitt D.F. Auditing and assurance services: a systematic approach, 6th edition. New-York: McGrew-Hill, 2008. 786 p.
129. Namasiku L. Earnings Management-why worry about it?. <http://ddw3183.wordpress.com/2008/03/02/earnings-management-why-worry-about-it/>. (vizitat 25.05.14).
130. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD. 2010. [http://www.ilsol24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/\\_Oggetti\\_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/02/istruzioni-uso-societa-perdite-fiscali/ocse-linee-guida-2010-prezzi-trasferimento.pdf](http://www.ilsol24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/02/istruzioni-uso-societa-perdite-fiscali/ocse-linee-guida-2010-prezzi-trasferimento.pdf). (vizitat 17.07.2014).
131. Pisleag A. The impact of risk in auditing financial statements.  
[http://www.afahc.ro/ro/revista/Nr\\_1\\_2009/Art\\_Pisleag.pdf](http://www.afahc.ro/ro/revista/Nr_1_2009/Art_Pisleag.pdf). (vizitat 13.07.14).
132. Slobodeanu S., Muntean N. Considerations on applying the analysis matrix methods of the risks within the audit of the procurement-payment cycle. În: Ecoforum, Vol.3, 2014, nr. 2, p. 93-98.
133. Soltani B. Auditing: An International Approach. Essex: Prentice Hall, Pearson Education, 2003. 660 p.

#### **În limba franceză:**

134. Combes J.-E. ș.a. Audit financier et controle de gestion. Paris: Publi-Union Editions, 1997. 273 p.
135. Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes. Encyclopédie des contrôles comptables: guide de contrôle des commissaires au comptes. Paris : CNCC Edition, 1989. 150 p.
136. Derrien Y. Les techniques de l'audit informatique. Paris: DUNOD, 1992. 240 p.

#### **În limba rusă:**

137. Альборов Р. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. Москва: Дело и Сервис, 1998 . 464 с.
138. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит.: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. Москва: Финансы и статистика, 2001. 560 с.
139. Балан И. Монетарный отбор - специальный способ извлечения выборок в аудите. În: Conferința științifică internațională „Contabilitatea și auditul în contextul integrării europene: progrese și așteptări” 5 aprilie, 2013. Chișinău: ASEM, 2013. p. 191-193.
140. Бариленко В., Плотникова В., Плотников В. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности. Москва: ИНФРА-М, 2011. 368 с.



141. Врагалева В. Трансфертные цены: международный опыт администрирования (часть 1). În: Monitorul fiscal Fisc.md, 2014, nr. 3 (19), p. 104-106.
142. Врагалева В. Трансфертные цены: международный опыт администрирования (часть 2). În: Monitorul fiscal Fisc.md, 2014, nr. 4 (20), p. 100-105.
143. Ерофеева В., Пискунов В., Битюкова Т. Аудит: учебное пособие. Москва: Высшее образование, 2007. 447 с.
144. Захарченко И., Слободяну С. Расчеты наличными - законодательные ограничения. În: Contabilitate și audit, 2013, nr. 6, p. 14-21.
145. Захарченко И., Слободяну С. О заполнении Декларации о подоходном налоге (форма VEN12). În: Contabilitate și audit, 2013, nr. 3, p. 9-77.
146. Касаткин Д. Мотивы использования трансфертных цен в РФ.  
<http://www.hse.ru/data/092/669/1234/Касаткин.pdf>. (vizitat 01.08.14).
147. Кирьянова З., Седова Е. Анализ финансовой отчетности. Москва: Эрайт, 2012. 428 с.
148. Лапицкая Л. Аудит. Кишинев: Tipografia Centrală, 2008. 224 с.
149. Лапицкая Л. Аудит: углубленный курс. Кишинев: МЭА, 2011. 359 с.
150. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. Москва: Альпина Бизнес Букс, 2008, 994 с.
151. Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. и др. Аудит: учебник для вузов, 3-е издание, перераб. и доп. Москва: Юнити-Дана. Аудит, 2004. 583 с.
152. Приказ Министерства Финансов Российской Федерации о вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения формирования информационного ресурса "Трансфертная цена" № ММВ-7-6/1009 от 27.12.2012 г.  
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=EXP;n=553302>. (vizitat 01.08.2014).
153. Робертсон Дж. Аудит: Пер.с англ. Москва: КРМГ, аудиторская фирма "Контакт", 1993. 496 с.
154. Савицкая В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Учебник (пятое издание, исправленное и дополненное). Москва: ИНФРА-М, 2011. 536 с.
155. Цуркану В., Голочалова И. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. Учеб.-практ. пособие (на сквозном примере). Кишинэу: Типография Централэ, 2014. 480 с.

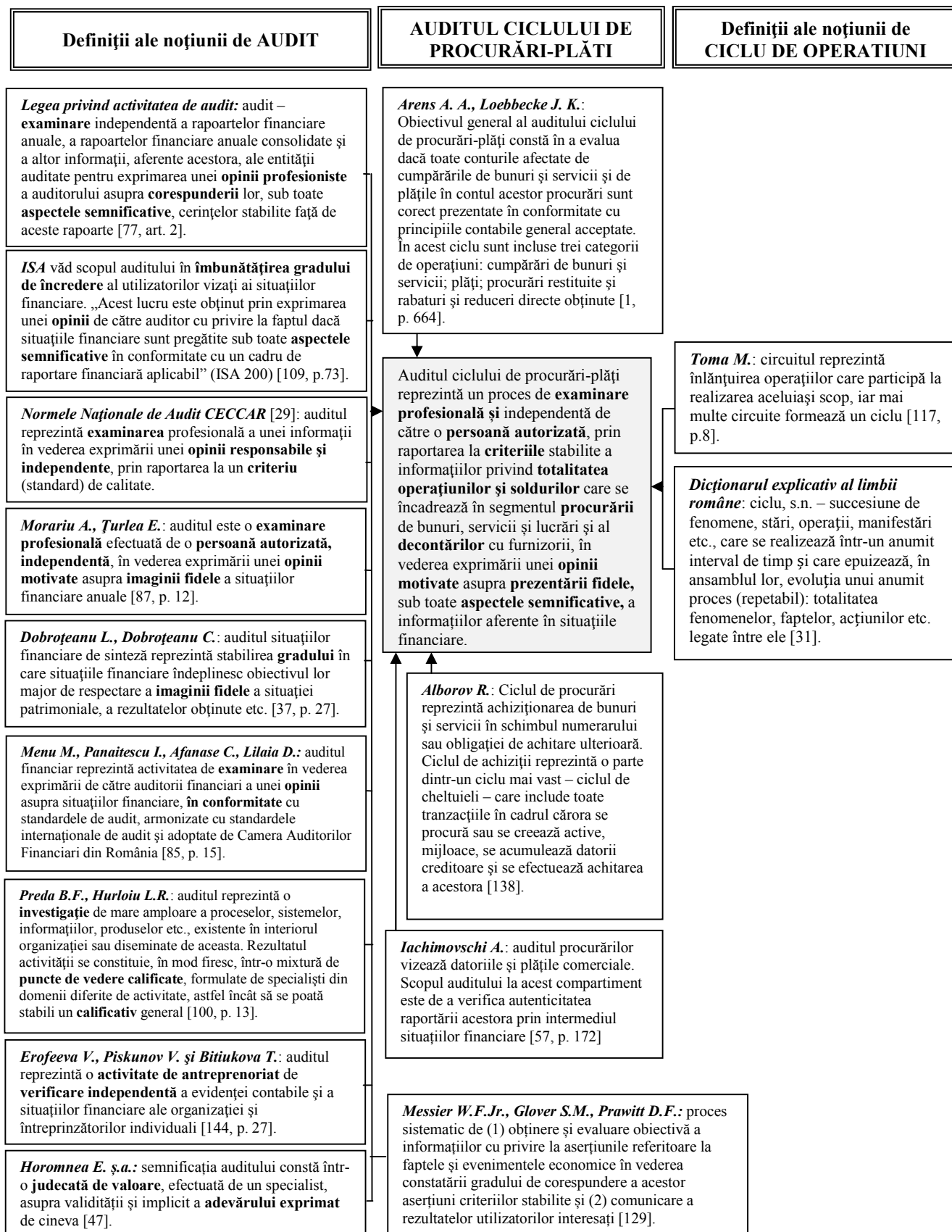
# **ANEXE**

Corelația dintre aserțiunile managementului și obiectivele de audit  
la nivel de operațiuni și solduri ale ciclului de procurări-plăți

Aserțiunile managementului	Obiectivele de audit privind operațiunile		Obiectivele de audit privind soldurile conturilor	
	generale	specifice	generale	specifice
Existență sau apariție (producere)	Existență	Procurările de bunuri/servicii înregistrate corespund achizițiilor făcute de la furnizorii reali	Existență	Toate obligațiile comerciale există la data bilanțului
Exhaustivitate	Exhaustivitate	Operațiunile legate de procurarea bunurilor/serviciilor sunt înregistrate în totalitate	Exhaustivitate	Toate obligațiile comerciale existente au fost incluse în lista de inventariere a datoriilor și în balanța de verificare
Evaluare sau afectare	Exactitate	Procurările înregistrate corespund cantității de bunuri/volumului serviciilor achiziționate și sunt corect facturate prin documentele de procurare	Exactitate	Obligațiile comerciale sunt determinate corect la data bilanțului
	Cronologie	Procurările sunt înregistrate la date corecte și corespund exercițiului financiar în cauză	Decupare temporală (cezură)	Cezura operațiunilor de cumpărări la sfârșit de an este adecvată
	Sistematizare și sintetizare	Operațiunile de procurări sunt transferate adecvat în fișierul sistematic și sintetizate corect		
			Concordanța detaliilor	Totalul datoriilor comerciale din lista de inventariere și balanța de verificare corespunde sumelor înregistrate în cartea mare
			Valoare scontată (după caz)	Datoriile pe termen lung sunt evaluate la valoarea scontată (conform prevederilor art.17 din Legea contabilității) [67]
Drepturi și obligații	Nu se aplică	Nu se aplică	Drepturi și obligații	Entitatea posedă obligația de a rambursa datoriile înregistrate
Prezentare și dezvoltare	Clasificare	Operațiunile de procurări sunt corect clasificate	Clasificare	Articolele de datorii comerciale sunt corect clasificate pe termene de achitare, conținutul economic și valuta tranzacției
	Prezentare și dezvoltare	Cheltuielile, activele, fluxurile de mijloace bănești și de capital sunt corect combinate, divizate, descrise și dezvoltate în situațiile financiare	Prezentare și dezvoltare	Principalele categorii de obligații sunt prezentate. Litigiile eventuale / în curs sunt dezvoltate

Sursa: elaborat de autor după Dobroțeanu L., Dobroțeanu C. [37] și Iachimovschi A. [58]

Interconexiunea noțiunilor de audit, ciclul de operațiuni și  
audit al ciclului de procurări-plăți



Sursa: elaborat de autor [108]

## Clasificarea bazei normative a auditului după caracterul reglementator

<b>Acte legislative cu caracter general</b>
<p><i>Legea contabilității nr. 113 din 27.04.2007 [67];</i></p> <p><i>Codul civil [15];</i></p> <p><i>Codul fiscal [19];</i></p> <p><i>Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845 din 03.01.1992 [69];</i></p> <p><i>Legea cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului nr. 190 din 26.07.2007 [71];</i></p> <p><i>Legea cu privire la punerea în aplicare a titlului III al Codului fiscal nr. 1417-XII din 17.12.1997 [72];</i></p> <p><i>Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea Indicațiilor metodice privind aplicarea de către societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali a măsurilor de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului nr. 63 din 10.08.2009 [94];</i></p> <p><i>Standardele Internaționale de Audit [54];</i></p> <p><i>Standardele Internaționale de Raportare Financiară [110];</i></p> <p><i>Standardele Naționale de Contabilitate [111];</i></p> <p><i>Directiva Parlamentului European și Consiliului Uniunii Europene nr. 2006/43/CE din 17.05.2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului [33];</i></p> <p><i>Directiva Consiliului Comunității Economice Europene nr. 4 din 25.07.1978 privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți [34];</i></p> <p><i>Directiva Consiliului Comunității Economice Europene nr. 8 din 10.04.1984 privind autorizarea persoanelor răspunzătoare de efectuarea auditului statutar al documentelor contabile [36] etc.</i></p>
<b>Acte legislative care reglementează domenii specifice</b>
<p><i>Legea privind achizițiile publice nr. 96 din 13.04.2007 [76];</i></p> <p><i>Legea cu privire la activitatea farmaceutică nr. 1456 din 25.05.1993 [68];</i></p> <p><i>Legea cu privire la comerțul interior nr. 231 din 23.09.2010 [70];</i></p> <p><i>Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134 din 02.04.1997 [72];</i></p> <p><i>Legea privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător nr. 451 din 30.07.2001 [79];</i></p> <p><i>Legea cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe nr. 1466 din 29.01.1998 [73] etc.</i></p>

Sursa : elaborat de autor

## Componentele controlului intern și obiectivele de audit aferente acestora

Nr. crt.	Componentele controlului intern	Caracteristica componentei de control intern	Obiectivele de audit
1	2	2	4
1.	Mediul de control	Influențează asupra sesizării controlului intern de către lucrătorii agentului economic	Auditorul trebuie să evalueze măsura în care: (a) conducerea, cu supravegherea persoanelor însărcinate cu guvernanta, a creat și a menținut o cultură bazată pe onestitate și conduită etică, inclusiv cu referire la tranzacțiile de achiziții și decontări cu furnizorii; și (b) punctele forte ale elementelor mediului de control asigură o bază adecvată pentru celelalte componente ale controlului intern, și măsura în care aceste alte componente nu sunt subminate de deficiențele mediului de control [109, p. 277]
2.	Procesul de evaluare a riscului entității de către conducerea entității	Identificarea erorilor potențiale și elaborarea măsurilor de control care ar preveni sau înlătura aceste erori	Auditorul trebuie să obțină înțelegerea măsurii în care entitatea dispune de un proces pentru: (a) identificarea riscurilor legate de operațiunile-parte ale ciclului de procurări-plăți, relevante pentru obiectivele de raportare financiară; (b) estimarea semnificației acestor riscuri; (c) evaluarea probabilității apariției acestora; și (d) decizia cu privire la acțiunile de abordare a acestor riscuri [109, p. 277].
3.	Sistemul informațional, inclusiv procesele de activitate aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare	Metodele stabilite, orientate spre determinarea, generalizarea, analiza, clasificarea și reflectarea tranzacțiilor și evenimentelor	Auditorul trebuie să obțină o înțelegere a sistemului informațional, inclusiv a operațiunilor de procurări-plăți, relevante pentru raportarea financiară, inclusiv a următoarelor aspecte: (a) procedurilor atât din cadrul sistemelor de tehnologie a informației (IT), cât și a sistemelor manuale, prin care tranzacțiile de procurări-plăți sunt inițiate, înregistrate, procesate, corectate, după caz, transpuse în registrul general și raportate în situațiile financiare; (b) înregistrărilor contabile aferente, informațiilor justificative și conturilor specifice din situațiile financiare care sunt utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile-parte ale ciclului de procurări-plăți; aceasta include corectarea informațiilor incorecte și modul în care informațiile sunt transferate în registrul general. Înregistrările pot fi fie manuale, fie în format electronic; (c) modului în care sistemul informațional captează evenimentele și condițiile, altele decât tranzacțiile, care sunt semnificative pentru situațiile financiare (de exemplu, tratamentul special al tranzacțiilor cu părțile afiliate); (d) procesului de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității, inclusiv a estimărilor contabile și prezentărilor semnificative; și (e) controalelor aferente intrărilor din registru, inclusiv intrărilor non-standard, folosite la înregistrarea tranzacțiilor de achiziții și decontări și ajustărilor nerecurente, neobișnuite [109, p. 278].
4.	Activitățile de control relevante pentru audit	Procedurile stabilite pentru asigurarea îndeplinirii indicațiilor conducerii	Auditorul trebuie să obțină înțelegerea activităților de control asupra tranzacțiilor de procurări-plăți, relevante pentru audit, acestea fiind cele pe care auditorul le judecă necesar a fi înțelese în vederea evaluării riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor și conceperii unor proceduri de audit următoare ca răspuns la riscurile evaluate [109, p. 279].
5.	Monitorizarea controalelor	Gestiune, supraveghere și alte măsuri întreprinse de personalul agentului economic la exercitarea obligațiilor sale	Auditorul trebuie să obțină înțelegerea activităților principale pe care entitatea le utilizează pentru a monitoriza controlul intern asupra raportării financiare, inclusiv pe cele aferente acelor activități de control relevante pentru audit, precum și a modului în care entitatea inițiază acțiuni de remediere a deficiențelor din cadrul controalelor sale [109, p. 279].

Sursa: elaborat de autor în baza ISA 315

## Strategia specifică de audit al ciclului de procurări-plăți

<b>Client</b>	Laox Prim SRL		
<b>Perioada auditată</b>	2014		
<b>Contract</b>	02/14 din 26.03.2014		
<b>Întocmit de</b>	Slobodeanu S.	<b>Revizuit de</b>	Zaharcenco I.
<b>Data finisării controlului</b>		<b>Data verificării</b>	
<b>Număr document</b>	F3201		

Nr. doc.	Denumirea procedurii	Numele și prenumele persoanei responsabile	Numărul planificat de ore/om	Data planificată de finalizare a lucrărilor	Data efectivă de finalizare a lucrărilor
<b>Etapa de preplanificare</b>					
	Întrevedere cu conducerea/persoanele însărcinate cu guvernanta ale clientului	Zaharcenco I.	1	20.03.2014	22.03.2014
	Stabilirea scopului și a obiectivelor misiunii	Zaharcenco I.	1	20.03.2014	22.03.2014
	Solicitarea și primirea de informații generale (în formă scrisă sau verbală) privind clientul auditat	Zaharcenco I.	2	20.03.2014	25.03.2014
	Evaluarea posibilității de acceptare a misiunii	Zaharcenco I.	2	21.03.2014	25.03.2014
	Elaborarea și expedierea scrisorii de misiune/semnarea contractului de prestare a serviciilor de audit	Zaharcenco I.	2	22.03.2014	26.03.2014
<b>Faza de planificare a auditului</b>					
	Numirea conducătorului echipei de audit	Zaharcenco I.	0,5	02.04.2014	07.04.2014
	Numirea inspectorului controlului calității misiunii	Zaharcenco I.	0,5	02.04.2014	07.04.2014
	Inspectarea și analiza situațiilor financiare și a notelor aferente	Slobodeanu S.	3	21.04.2014	28.04.2014
	Cunoașterea business-ului clientului	Slobodeanu S.	5	24.04.2014	02.05.2014
	Elaborarea planului de audit	Slobodeanu S.	4	25.04.2014	05.05.2014
	Testarea existenței controlului intern	Slobodeanu S.	10	09.05.2014	10.05.2014
	Comunicarea cu auditorul precedent	Slobodeanu S.	2	12.05.2014	12.05.2014
	Proceduri analitice	Slobodeanu S.	10	17.05.2014	20.05.2014
	Evaluarea riscului de audit, inclusiv:				
	- riscul inerent neasociat fraudei	Slobodeanu S.	3	19.05.2014	22.05.2014
	- riscul de control neasociat fraudei	Slobodeanu S.	3	19.05.2014	22.05.2014
	- riscul general de fraudă	Slobodeanu S.	4	19.05.2014	22.05.2014
	- riscul de detectare nedatorat eșantionării	Slobodeanu S.	1	19.05.2014	22.05.2014
	Calculul pragului de semnificație	Slobodeanu S.	2	20.05.2014	24.05.2014
	Stabilirea dimensiunii primare a eșantionului	Slobodeanu S.	1	20.05.2014	24.05.2014
	Alegerea tehnicilor de eșantionare	Slobodeanu S.	1	20.05.2014	24.05.2014
<b>Faza de exercitare a auditului</b>					
	Teste ale controalelor (permanența controlului)	Slobodeanu S.	6	31.12.2014	31.12.2014
	Proceduri de fond, inclusiv:				
	- teste de detaliu ale operațiunilor de procurări de bunuri, servicii și lucrări	Paruș N.	25	02.02.2015	06.02.2015
	- teste de detaliu ale operațiunilor de decontări cu furnizorii	Slobodeanu S.	20	02.02.2015	06.02.2015
	- proceduri analitice de fond	Slobodeanu S.	15	02.02.2015	06.02.2015
<b>Faza de finalizare a auditului</b>					
	Proceduri analitice de finalizare	Paruș N.	10	10.03.2015	10.03.2015
	Analiza evenimentelor ulterioare	Slobodeanu S.	10	31.03.2015	31.03.2015
	Verificarea tranzacțiilor cu părțile afiliate	Slobodeanu S.	10	06.02.2015	10.02.2015
	Totalizarea și sintetizarea probelor acumulate	Slobodeanu S.	20	15.03.2015	20.03.2015
	Elaborarea raportului de audit	Slobodeanu S.	8	04.04.2015	09.04.2015

continuarea anexei 5

<b>Nr. doc.</b>	<b>Denumirea procedurii</b>	<b>Numele și prenumele persoanei responsabile</b>	<b>Numărul planificat de ore/om</b>	<b>Data planificată de finalizare a lucrărilor</b>	<b>Data efectivă de finalizare a lucrărilor</b>
	Controlul calității lucrărilor misiunii	Terzi I.	8	11.04.2015	14.04.2015
	Discuții cu conducerea/persoanele însărcinate cu governanța ale clientului privind rezultatele controlului	Zaharcenco I.	2	13.04.2015	15.04.2015
	Emiterea raportului de audit	Zaharcenco I.	2	14.04.2015	16.04.2015

Sursa : elaborat de autor în baza datelor „Sovirina-Audit” SRL



## Planul de audit al ciclului de procurări-plăți

<b>Client</b>	Laox Prim SRL		
<b>Perioada auditată</b>	2014		
<b>Contract</b>	02/14 din 26.03.2014		
<b>Întocmit de</b>	Slobodeanu S.	<b>Revizuit de</b>	Zaharcenco I.
<b>Data finisării controlului</b>		<b>Data verificării</b>	
<b>Număr document</b>	F3202		

<b>Nivelul riscului de audit</b>	5%	<b>Nivelul pragului de semnificație specific</b>	9 830
----------------------------------	----	--	-------

Nr. doc.	Denumirea procedurii	Numele și prenumele persoanei responsabile	Numărul planificat de ore/om	Data planificată de finisare a lucrărilor	Data efectivă de finisare a lucrărilor
<b>Teste ale sistemului contabil și de control intern</b>					
	Solicitarea documentelor	Slobodeanu S.	1	05.05.2014	05.05.2014
	Testarea sistemului de control intern	Slobodeanu S.	2	09.05.2014	10.05.2014
	Testarea sistemului contabil	Slobodeanu S.	2	09.05.2014	10.05.2014
	Revizuirea politicilor contabile	Slobodeanu S.	3	10.05.2014	12.05.2014
	Revizuirea planului de conturi de lucru	Slobodeanu S.	2	10.05.2014	12.05.2014
	Verificarea corespunderii datelor din registrele sintetice și datelor situațiilor financiare privind soldurile inițiale	Paruș N.	3	10.05.2014	11.05.2014
	Calculul volumului eșantionului	Slobodeanu S.	1	20.05.2014	24.05.2014
	Extragerea unităților de eșantion	Paruș N.	4	25.12.2014	27.12.2014
<b>Teste de esență</b>					
	Verificarea existenței soldurilor și rulajelor conturilor de furnizori	Paruș N.	10	02.02.2015	06.02.2015
	Verificarea justificării casării datoriilor compromise și/sau cu termen de prescripție expirat	Slobodeanu S.	6	02.02.2015	06.02.2015
	Verificarea corectitudinii și legalității conținutului contractelor comerciale cu furnizorii	Slobodeanu S.	10	02.02.2015	06.02.2015
	Verificarea exactității evaluării obligațiilor comerciale	Paruș N.	8	02.02.2015	06.02.2015
	Verificarea corespunderii obligațiilor comerciale exercițiului financiar (cezura)	Paruș N.	6	02.02.2015	06.02.2015
	Verificarea corectitudinii clasificării obligațiilor comerciale	Slobodeanu S.	4	02.02.2015	06.02.2015
	Verificarea prezentărilor în situațiile financiare a tuturor informațiilor semnificative	Slobodeanu S.	6	02.02.2015	06.02.2015
<b>Proceduri de finalizare</b>					
	Lista preliminară a obiecțiilor	Slobodeanu S.	8	10.03.2015	12.03.2015
	Generalizarea și evaluarea erorilor	Slobodeanu S.	8	15.03.2015	20.03.2015
	Generalizarea informațiilor cu privire la datorii contingente și provizioane	Slobodeanu S.	6	31.03.2015	31.03.2015
	Generalizarea informațiilor cu privire la părțile afiliate	Slobodeanu S.	6	06.02.2015	10.02.2015
	Proceduri analitice finale (calculul indicatorilor financiari)	Paruș N.	10	10.03.2015	10.03.2015
	Aprecierea respectării principiului continuității activității	Slobodeanu S.	3	12.03.2015	12.03.2015
	Formularea concluziilor pe compartiment	Slobodeanu S.	5	15.03.2015	20.03.2015

Sursa : elaborat de autor în baza datelor „Sovirina-Audit” SRL

## Mecanisme agregate de control intern în cadrul ciclului de procurări-plăți

Mecanism de control	Măsurile de control	Comentarii
1	2	3
<b>Înregistrarea datoriilor comerciale</b>	Elaborarea unui buget de achiziții integrat cu alte bugete	Entitatea trebuie să dispună de un sistem de investigare a abaterilor semnificative de la nivelul bugetat și/sau costul standard. În corelație cu bugetul achizițiilor trebuie analizată orice creștere semnificativă a stocajului, fapt ce poate indica un volum excesiv de achiziții în raport cu necesitățile de producție.
	Existența procedurilor de control aferente stabilirii exacte a momentului de transfer al drepturilor și obligațiilor asupra bunurilor, serviciilor și lucrărilor achiziționate	De exemplu, în cadrul operațiunilor de import, la stabilirea momentului transferului dreptului de proprietate, entitatea trebuie să țină cont de cerințele INCOTERMS.
	Aprobarea achizițiilor semnificative de către persoane autorizate	Unele acte legislative și normative în vigoare conțin prevederi exprese cu privire la autorizarea diverselor tipuri de tranzacții. Astfel, spre exemplu, Legea cu privire la societățile pe acțiuni prevede că decizia de încheiere a unor tranzacții de proporții trebuie să fie luată de consiliul societății sau de adunarea generală a acționarilor după caz [81].
	Verificarea respectării convenției privind separarea exercițiilor	Veniturile și cheltuielile se recunosc, se contabilizează și se prezintă și în situațiile financiare în perioada în care acestea s-au produs, indiferent de momentul efectiv al încasării sau plății numerarului [112].
<b>Contabilizarea datoriilor comerciale</b>	Separarea corespunzătoare a responsabilităților	Funcția de ținere și actualizare a evidenței contabile a datoriilor comerciale trebuie să fie separată de cea de autorizare sau întocmire a documentației privind orice tranzacție legată de modificarea acestora (decontare, ajustare, reevaluare, casare etc.).
	Analiza permanentă a facturilor primite de la furnizori	Entitatea trebuie să dispună de un sistem de investigare și reconciliere a diferențelor apărute între facturile emise de furnizori și datele evidenței sale contabile, rezultate în urma recepției bunurilor achiziționate. De asemenea, persoanele responsabile de negocieri cu furnizorii trebuie să fie diferite de cele care poartă răspunderea pentru contabilizarea datoriilor comerciale.
	Existența sistemului de revizuire permanentă a plafoanelor de îndatorare comercială	În multe cazuri, lipsa mecanismelor de monitorizare a plafoanelor de îndatorare poate genera situații de blocaj financiar.
	Existența sistemului de depistare a datoriilor comerciale neînregistrate	Spre exemplu, existența unor proceduri interne de identificare a datoriilor contingente și de evaluare permanentă a impactului acestora asupra performanțelor financiare ale entității.
	Corespunderea cumpărărilor înregistrate cu bunurile și serviciile primite efectiv, precum și cu interesele entității	Mecanismele de control adecvate vor împiedica entitatea, de cele mai multe ori, să înregistreze în calitate de activ sau de cheltuială operațiunile care sunt mai curând în beneficiul conducerii sau al angajaților companiei decât al entității auditate.
	Înregistrarea la timp și verificarea independentă a operațiunilor	Operativitatea înregistrării faptelor economice în evidența contabilă este una dintre condițiile ce determină calitatea controlului intern.

<b>Mecanism de control</b>	<b>Măsurile de control</b>	<b>Comentarii</b>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<b>Decontarea datoriilor comerciale</b>	Separarea corespunzătoare a responsabilităților	Separarea responsabilităților personalului care asigură decontarea obligațiilor comerciale de cele ale personalului care răspunde de toate celelalte tranzacții referitoare la datoriile comerciale.
	Determinarea corectă a sumelor implicate la achitarea obligațiilor	Verificarea sumelor achitărilor sub aspectul corectitudinii calculelor.
	Autorizarea corespunzătoare a documentelor de plată	Verificarea măsurilor practicate de entitate în vederea asigurării autenticității și legalității semnăturilor pe documentele de plată.
	Existența interdicțiilor de semnare a documentelor de plată în alb	Neadmiterea semnării documentelor de plată în alb, deși o astfel de măsură ar justifica creșterea operativității.

Sursa: elaborat de autor după Dobroțeanu L., Dobroțeanu C. [37]

## Chestionar privind evaluarea sistemului de control intern, aferent ciclului de procurări-plăți

<b>Client</b>	ICS „Rif-Acvaaparar” SA		
<b>Perioada auditată</b>	2013		
<b>Contract</b>	11/13 din 27.05.2013		
<b>Întocmit de</b>	Slobodeanu S.	<b>Revizuit de</b>	
<b>Data finisării controlului</b>		<b>Data verificării</b>	
<b>Număr document</b>	F3205		

Denumirea procedurii de control	Sarcinile finale ale procedurilor de control	Metodele posibile de aplicare a procedurilor de control la entitate	Metoda obținerii informației (procedura de audit)	Evaluarea existenței controlului intern		Comentarii
				„+”	„-”	
1	2	3	4	5	6	7
1. Controlul legalității privind executarea faptelor economice și pregătirea documentelor primare	<ul style="list-style-type: none"> <li>Existența faptelor economice și înregistrarea lor în evidența contabilă cu sancționarea în scris de către conducere sau persoana împuternicită în acest sens</li> </ul>	Verificarea sistematică de către serviciul de control intern a documentației primare privind existența semnăturilor necesare	Interogare Observare	+		-
		Refuzul de a primi spre executare de către serviciul contabilității a documentului fără semnăturile necesare	Interogare Observare Inspecție	+		-
		Refuzul executorilor concreți de a înregistra operațiunea economică fără dispoziții în scris corespunzătoare	Interogare Observare Inspecție	+		-
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Desfășurarea faptelor economice în strictă conformitate cu prevederile contractelor încheiate și legislația în vigoare</li> </ul>	Verificarea de către serviciul de control intern a conformității operațiunilor efectuate și fixate pe suporturi de informație cu contractele încheiate și legislația în vigoare	Interogare Observare Inspecție	+		-
		Vizarea contractelor și altor acte juridice de către contabilul-șef sau altă persoană împuternicită din cadrul contabilității	Inspecție		-	-
2. Verificarea formală a documentelor privind existența tuturor rechizitelor obligatorii	<ul style="list-style-type: none"> <li>Corespunderea întregului masiv de documente primare cerințelor legislației în partea prezenței rechizitelor necesare</li> </ul>	Verificarea sistematică de către serviciul de control intern a prezenței tuturor rechizitelor obligatorii în documente	Observare Inspecție	+		-
		Controlul permanent din partea angajaților serviciului contabil care prelucrează documente concrete a corectitudinii perfectării documentelor	Observare Inspecție	+		-
3. Corespunderea documentației primare faptelor economice	<ul style="list-style-type: none"> <li>Obținerea încrederii că pentru fiecare operațiune economică este întocmit document corespunzător</li> </ul>	Verificarea sistematică de către serviciul de control intern a corespunderii documentelor primare perfectate și primite sensului economic al operațiunii	Interogare Inspecție	+		-

Denumirea procedurii de control	Sarcinile finale ale procedurilor de control	Metodele posibile de aplicare a procedurilor de control la entitate	Metoda obținerii informației (procedura de audit)	Evaluarea existenței controlului intern		Comentarii
				„+”	„-”	
1	2	3	4	5	6	7
înregistrate		Controlul aritmetic și logic din partea colaboratorilor serviciului contabil care prelucrează documentația a corespunderii operațiunii efectuate documentului justificativ perfectat	Inspecție Recalculare	+		-
4. Controlul plenitudinii privind înregistrarea documentelor primare	<ul style="list-style-type: none"> <li>Obținerea încrederii că toate documentele primare ale entității vor fi introduse în sistemul de evidență contabilă și vor fi prelucrate</li> </ul>	Verificarea de către controlul intern a plenitudinii înregistrării documentelor în registrele de evidență	Inspecție Recalculare	+		-
		Existența sistemului de numerotare unică a documentelor primare, controlul din partea contabilității a abaterilor în numerotarea documentelor, ținerea jurnalelor de înregistrare a documentelor primare	Inspecție Interogare		-	-
5. Controlul exactității înregistrării și prelucrării documentelor primare	<ul style="list-style-type: none"> <li>Transfer cantitativ și calitativ exact al datelor din document în sistemul de evidență</li> </ul>	Verificarea de către controlul intern a corespunderii transferului de date din documentul primar în sistemul de evidență contabilă	Inspecție Recalculare	+		-
		Introducerea automată a formulei contabile din document cu ajutorul softului corespunzător	Interogare Inspecție		-	-
		Contarea obligatorie de către contabil a documentelor primare	Inspecție		-	-
6. Controlul oportunității înregistrării și prelucrării documentelor primare	<ul style="list-style-type: none"> <li>Obținerea încrederii că principiul determinării temporale este respectat în cadrul entității</li> </ul>	Verificarea de către controlul intern a corespunderii datei din document cu data înregistrării acestuia în registrul de evidență contabilă	Inspecție	+		-
		Efectuarea inventarierii și verificării calculelor în vederea stabilirii corespunderii realității a sumelor din evidența contabilă la o dată anumită	Interogare Observare Inspecție	+		-
		Existența unui sistem de stimulare și sancționare pentru îndeplinirea de către contabilul-operator a obligațiilor sale, inclusiv pentru oportunitatea înregistrării documentelor	Interogare Inspecție		-	-
7. Controlul asupra circuitului de documente	<ul style="list-style-type: none"> <li>Obținerea încrederii că în cadrul entității, sunt respectate graficele de circulație a documentelor</li> </ul>	Verificarea de către controlul intern a îndeplinirii funcțiilor de către personalul implicat în sistemul de circuit al documentelor în corespundere cu graficele aprobate	Interogare Inspecție		-	-
		Controlul din partea contabilității a respectării termenilor de circulație a documentelor	Interogare Observare	+		-

Denumirea procedurii de control	Sarcinile finale ale procedurilor de control	Metodele posibile de aplicare a procedurilor de control la entitate	Metoda obținerii informației (procedura de audit)	Evaluarea existenței controlului intern		Comentarii
				„+”	„-”	
1	2	3	4	5	6	7
8. Controlul organizării procesului de prelucrare și înregistrare a documentelor (din punctul de vedere al securității informației)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Obținerea încrederii că toată documentația primară va fi protejată de acces nesancționat în procesul de înregistrare și prelucrare a informației</li> </ul>	Verificarea de către controlul intern a organizării sistemului de păstrare a documentelor în procesul activității curente	Interogare Observare	+		-
		Stabilirea cercului de persoane care au dreptul de acces la un set sau altul de documente, controlul din partea contabilității asupra documentelor ce se află la prelucrare în contabilitate	Interogare Inspecție	+		-
9. Controlul sistemului de securitate a informației		Practicarea accesului prin parolă la locurile automatizate de muncă (LAM); stabilirea de către operatorul de sistem a unor reguli de acces la informațiile de la alt LAM	Interogare Observare		-	-
10. Controlul organizării procesului de păstrare a documentelor	<ul style="list-style-type: none"> <li>Obținerea încrederii că în sistemul de păstrare a documentelor, organizat în cadrul entității, nu vor fi admise pierderi sau corectări ale documentației primare pe tot termenul de păstrare a acesteia</li> </ul>	Verificarea de către controlul intern a respectării prevederilor actelor normative în partea ce ține de organizarea serviciului de arhivare	Interogare Observare	+		-
		Controlul din partea contabilității a respectării termenilor de transmitere a documentelor la arhivă și termenilor de păstrare a documentației primare	Interogare Observare	+		-
		Inventarierea dosarelor de arhivă	Interogare Observare		-	-
11. Controlul privind corectitudinea reflectării operațiunilor economice în conturile contabile	<ul style="list-style-type: none"> <li>Obținerea încrederii că toate operațiunile de decontare cu furnizorii și antreprenorii vor fi reflectate în conturile contabile corespunzătoare sensului economic al operațiunii</li> </ul>	Utilizarea mijloacelor automatizate de prelucrare a datelor, care permit formarea automată a corespondenței conturilor pentru operațiuni tipizate	Interogare Inspecție		-	-
		Verificarea de către controlul intern și contabilul-șef (sau altă persoană responsabilă) a corectitudinii înscrierilor făcute în conturile contabile	Interogare Inspecție	+		-
		Elaborarea corespondențelor-tip între conturi fără controlul ulterior a respectării acestora	Interogare Inspecție		-	-

Sursa: elaborat de autor după Podolski V., Savin A., Sotnikova L. ș.a. [151], CECCAR [27] și datele „Optim-Audit” SRL

## Caracteristicile sistemului informațional contabil aferent ciclului de procurări-plăți

Caracteristici	Comentarii
1	2
<i>Specificul soft-ului contabil</i>	În dependență de specificul activității și necesitățile operaționale și de raportare, entitățile pot utiliza diverse programe automatizate de ținere a contabilității (de exemplu: 1C-Contabilitate, Wizcount, soft-uri contabile individualizate etc.), precum și diferite versiuni ale acestora. În acest context, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a particularităților de funcționare și procesare a programului, precum și legătura acestuia cu alte soft-uri operaționale existente în cadrul entității; de asemenea, auditorul trebuie să evalueze gradul de corespundere a funcționalităților programului nevoilor utilizatorilor [137] (spre exemplu, gestiunea automatizată a reprovizionărilor, semnalarea nevoilor de suplینire a stocurilor, posibilitatea semnalării survenirii termenilor de achitare a obligațiilor față de furnizori etc.).
<i>Acuratețea licențiară a asigurării de program</i>	Achiziționarea softului de la un distribuitor legal garantează, în majoritatea cazurilor, funcționarea normală a softului.
<i>Modalitățile de deservire a softului contabil</i>	Suportul tehnic regulat/periodic al softului contabil poate fi realizat de către o companie specializată IT (în baza unui contract de deservire) sau de către un departament specializat din cadrul entității. În al doilea caz, auditorul trebuie să aprecieze gradul de control al structurii specializate din partea conducerii entității.
<i>Regularitatea actualizării softului contabil</i>	În contextul instabilității accentuate a cadrului legislativ în țara noastră, oportunitatea actualizării programelor informatice din domeniul contabilității capătă o importanță deosebită.
<i>Corespunderea algoritmilor de calcul prevederilor actelor normative</i>	Aspectul corectitudinii calculelor, generate de softul contabil, urmează a fi verificat de către auditor în vederea sporirii încrederii față de sistemul de control intern.
<i>Specificul introducerii datelor primare în sistem (documente primare de achiziții, extrase bancare, reduceri acordate de furnizori, calculul TVA aferent importului de servicii etc.) și legătura acestora cu documentele generalizatoare (registru de evidență a procurărilor, balanța de verificare a conturilor de furnizori etc.) și situațiile financiare și dările de seamă fiscale (bilanțul, situația de profit și pierdere, notele informative la situațiile financiare, Declarațiile privind TVA, Declarația privind impozitul pe venit etc.)</i>	La etapa cunoașterii specificului business-ului clientului și la etapa planificării, recomandăm ca auditorul să înțeleagă modalitatea de introducere a datelor în sistem și specificul de prelucrare a acestora de către softul contabil, precum și tipurile de documente generalizatoare și rapoarte cu diferit grad de detaliere, generate de acesta.
<i>Modalitățile de semnalare a erorilor de sistem</i>	Realitatea practicii de lucru cu diferite programe informatice demonstrează faptul că nici unul dintre acestea nu poate garanta lipsa totală a erorilor cauzate atât de condiții tehnice, cât și de factorul uman. Luând în considerație această axiomă, precum și faptul că oricare mijloc tehnic, oricât de avansat nu ar fi, necesită dirijare și control din partea specialistului care îl utilizează, este foarte important ca softul contabil să fie dotat cu opțiunea de semnalare a erorilor apărute. În același context, este important de apreciat modalitatea de reacționare a specialiștilor contabili responsabili de procesarea documentelor la avertizările programului informatic.
<i>Separarea accesului colaboratorilor la diferite blocuri de operațiuni</i>	În cadrul aprecierii eficienței utilizării softului contabil, acest aspect are aceeași importanță ca și la aprecierea riscului de control intern per ansamblu.
<i>Existența unor account-uri separate pentru fiecare utilizator al programului informatic specializat</i>	Individualizarea utilizatorilor în cadrul softului contabil și posibilitatea identificării autorului oricărui document creat în sistem oferă posibilitatea de apreciere a riscului de eroare la nivelul fiecărei persoane în parte în dependență de nivelul competenței acesteia și stratificării eșantionului în funcție de calificările profesionale corespunzătoare ale executorilor operațiunilor.

Sursa: elaborat de autor

## Evaluarea riscului inerent neasociat fraudei la nivelul ciclului de procurări-plăți

Tabelul A10.1. Evaluarea riscului inerent neasociat fraudei la nivelul ciclului de procurări-plăți

<b>Client</b>	Magistrala SA		
<b>Perioada auditată</b>	A/2013		
<b>Contract</b>	02/13 din 30.06.13		
<b>Întocmit de</b>	Slobodeanu S.	<b>Revizuit de</b>	
<b>Data finisării controlului</b>		<b>Data verificării</b>	
<b>Număr document</b>	F3203		

Nr. crt.	Factorii / starea factorilor	Punctajul asociat stării factorului	Răspuns (a se nota cu X)	Punctajul atribuit
A	1	2	3	4
<b>I.</b>	<b>Factori generali externi</b>			
	Starea economică a ramurii			
	<i>stabilă</i>	0,2		
	<i>satisfăcătoare</i>	0,5	X	0,5
	<i>critică</i>	1,0		
	Existența concurenței			
	<i>lipsește</i>	0,2		
	<i>nesemnificativă</i>	0,5		
	<i>puternică</i>	1,0	X	1,0
	Baza legislativă și normativă			
	<i>nu a suferit schimbări în ultimii trei ani</i>	0,2	X	0,2
	<i>se schimbă anual</i>	0,6		
	<i>se schimbă de câteva ori pe an</i>	1,0		
<b>II.</b>	<b>Factori generali interni</b>			
	Caracterul afacerii			
	<i>risc inexistent</i>	0,2		
	<i>risc mediu</i>	0,6	X	0,6
	<i>risc ridicat</i>	1,0		
	Stabilitatea afacerii			
	<i>ridicată</i>	0,2		
	<i>medie</i>	0,5	X	0,5
	<i>scăzută</i>	1,0		
	Dimensiunea activității			
	<i>activitate redusă</i>	0,2		
	<i>activitate medie</i>	0,5		
	<i>activitate vastă</i>	1,0	X	1,0
	Credite, împrumuturi atrase			
	<i>entitatea apelează la surse împrumutate (credite, împrumuturi) în cazuri extrem de rare ; creditele (împrumuturile se rambursează din contul mijloacelor circulante libere)</i>	0,2		
	<i>entitatea are nevoie de credite și împrumuturi pentru dezvoltarea activității</i>	0,5	X	0,5
	<i>entitatea este puternic dependentă de sursele de finanțare împrumutate</i>	1,0		
	Lichiditatea curentă			
	<i>se situează aproape de normativul cerut sau îl depășește (≥ 2)</i>	0,2		
	<i>se situează în intervalul 1,2 – 2</i>	0,5	X	0,5
	<i>este inferioară nivelului 1,2</i>	1,0		
	Nivelul activelor nete			
	<i>ridicat și stabil (≥ 70%)</i>	0,2		
	<i>se situează în intervalul 20 – 70 % și demonstrează o dinamică negativă</i>	0,6	X	0,6



Nr. crt.	Factorii / starea factorilor	Punctajul asociat stării factorului	Răspuns (a se nota cu X)	Punctajul atribuit
A	1	2	3	4
	<i>activele nete înregistrează o valoare negativă sau analiza dinamicii demonstrează o scădere bruscă a acestora</i>	1,0		
<b>III.</b>	<b>Factori interni specifici</b>			
	Starea sistemului de evidență contabilă			
	<i>sistem adecvat, nepredispus erorilor</i>	0,2		
	<i>sistemul înregistrează deficiențe nesemnificative</i>	0,6		
	<i>sistemul este expus erorilor; sistem inadecvat; sistem manual necomputerizat</i>	1,0	X	1,0
	Nivelul de pregătire a contabilului responsabil (se evaluează studiile obținute, experiența în lucru, existența/lipsa muștrărilor sau altor penalizări disciplinare)			
	<i>ridicat</i>	0,2		
	<i>mediu</i>	0,6	X	0,6
	<i>scăzut</i>	1,0		
	Existența operațiunilor complexe			
	<i>operațiuni complexe nu au fost și nu se așteaptă a fi constatate</i>	0,2		
	<i>număr redus de operațiuni complexe (până la 3 tranzacții pentru perioada auditată)</i>	0,6	X	0,6
	<i>operațiunile complexe sunt frecvente</i>	1,0		
	Necesitatea aplicării raționamentului profesional la cuantificarea estimărilor			
	<i>nu este necesar raționamentul profesional</i>	0,2		
	<i>importanța raționamentului profesional este medie</i>	0,5	X	0,5
	<i>judecățile profesionale sunt necesare</i>	1,0		
	Existența operațiunilor neobișnuite			
	<i>operațiunile neobișnuite nu au fost și nu se așteaptă a fi constatate</i>	0,2		
	<i>operațiunile neobișnuite sunt reduse (nu mai mult de 1)</i>	0,6	X	0,6
	<i>operațiunile neobișnuite persistă</i>	1,0		
	<b>TOTAL</b>			<b>8,7</b>

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

Calculul nivelului riscului inerent neasociat fraudei are loc după formula:

$$RINF = \frac{\sum_{i=1}^n i}{n} \quad (A10.1)$$

unde: i – punctajul atribuit stării corespunzătoare a factorului analizat ;

n – numărul factorilor analizați.

În continuare, nivelul RINF se apreciază cu ajutorul tabelului A10.2.

Tabelul A10.2. Aprecierea RINF

Calificativ	Interval de variație RINF	Apreciere (a se nota cu X)
Scăzut	0,2	
Mediu	> 0,2 ; ≤ 0,6	X
Ridicat	> 0,6	

Sursa : elaborat de autor

## Evaluarea riscului de control neasociat fraudei la nivelul ciclului de procurări-plăți

Tabelul A11.1. Evaluarea riscului de control neasociat fraudei la nivelul ciclului de procurări-plăți

<b>Client</b>	Magistrala SA		
<b>Perioada auditată</b>	A/2013		
<b>Contract</b>	02/13 din 30.06.13		
<b>Întocmit de</b>	Slobodeanu S.	<b>Revizuit de</b>	
<b>Data finisării controlului</b>		<b>Data verificării</b>	
<b>Număr document</b>	F3204		

Nr. crt.	Factorii / starea factorilor	Punctajul asociat stării factorului	Răspuns (a se nota cu X)	Punctajul atribuit
A	1	2	3	4
<b>I.</b>	<b>Factori de management</b>			
	Existența departamentului (direcției, serviciului) de audit intern în structura organizatorică a clientului			
	<i>există (numărul personalului este mai mare de 1 persoană)</i>	0,2		
	<i>există, dar este constituit doar dintr-o singură persoană</i>	0,6		
	<i>nu există</i>	1,0	X	1,0
	Testarea de sine stătătoare a sistemului de control intern are loc			
	<i>instantaneu; de câteva ori pe an</i>	0,2		
	<i>cel puțin o dată pe an</i>	0,5		
	<i>mai rar de 1 dată pe an</i>	1,0	X	1,0
	Nivelul de pregătire profesională a managerilor			
	<i>Studii superioare ; cunoștințe și experiență suficiente pentru organizarea conducerii entității</i>	0,2		
	<i>Cunoștințe și experiență de conducere a entității satisfăcătoare</i>	0,5	X	0,5
	<i>Cunoștințe și experiență de conducere a entității nesatisfăcătoare</i>	1,0		
	Tendința managerilor de angajare a entității în asocieri cu grad de risc ridicat			
	<i>Lipsește</i>	0,2		
	<i>Se constată predispoziția managementului de implicare în asocieri cu grad de risc mai mare decât mediu</i>	0,6	X	0,6
	<i>Există asocieri (tendințe pronunțate a managerilor spre asocieri) cu grad de risc ridicat</i>	1,0		
	Schimbări ale personalului cu funcții-cheie de conducere în decursul exercițiului financiar			
	<i>Nu au avut loc</i>	0,2	X	0,2
	<i>Ponderea persoanelor înlocuite se situează sub 30% (se urmărește raportul : 1 persoană din 3)</i>	0,5		
	<i>Ponderea persoanelor înlocuite depășește 30%</i>	1,0		
	Există cerințe pentru menținerea indicatorilor financiari (în special, lichiditate, structura surselor de finanțare) din partea persoanelor însărcinate cu guvernanta sau persoanelor terțe (de exemplu creditori)			
	<i>Nu există nici un fel de cerințe</i>	0,2		
	<i>Există recomandări privind nivelul indicatorilor</i>	0,6	X	0,6
	<i>Există obiective certe privind nivelul indicatorilor</i>	1,0		
	Sisteme informatice manageriale			
	<i>Există sisteme informatice manageriale performante</i>	0,2		
	<i>Sistemele informatice manageriale există, dar necesită perfecționări și ajustări</i>	0,5	X	0,5
	<i>Sistemele informatice manageriale lipsesc</i>	1,0		
<b>II.</b>	<b>Factori ai sistemului contabil</b>			
	Monitorizarea softului contabil			
	<i>Monitorizare și actualizare operativă regulată ; contabilul responsabil este</i>	0,2		

Nr. crt.	Factorii / starea factorilor	Punctajul asociat stării factorului	Răspuns (a se nota cu X)	Punctajul atribuit
A	1	2	3	4
	<i>în stare să identifice erorile de program</i>			
	<i>Monitorizare și actualizare regulată, dar insuficient de operativă ; contabilul responsabil nu întotdeauna este în stare să identifice erorile de program</i>	0,7		
	<i>Monitorizare și actualizare neoperativă și neregulată ; contabilul responsabil nu este în stare să identifice erorile de program</i>	1,0	X	1,0
	Existența problemelor de atitudine și etică în departamentul de contabilitate			
	<i>Probleme de atitudine și etică lipsesc sau nu au fost constatate</i>	0,2		
	<i>Probleme de atitudine și etică există, dar sunt ne semnificative</i>	0,6	X	0,6
	<i>Probleme de atitudine și etică există și sunt semnificative</i>	1,0		
	Riscul comiterii unor erori ca urmare a faptului că angajații entității lucrează sub presiune			
	<i>Riscul lipsește</i>	0,2		
	<i>Riscul poate fi evaluat ca mediu</i>	0,5	X	0,5
	<i>Riscul se constată ca fiind ridicat</i>	1,0		
<b>III.</b>	<b>Factori asociați cu activitatea entității</b>			
	Existența unuia sau câtorva (2-3) creditori-terțe părți cu importanță individuală semnificativă			
	<i>Nu există</i>	0,2		
	<i>Există câțiva (2-3) creditori importanți</i>	0,7	X	0,7
	<i>Există un creditor cu importanță individuală semnificativă</i>	1,0		
	Se anticipează ca afacerea (sau o parte din ea) să fie vândută în viitor			
	<i>Nu există atare anticipări</i>	0,2	X	0,2
	<i>Atare anticipări există, dar sunt incerte și se referă la un viitor îndepărtat (mai mult decât peste 5 ani)</i>	0,6		
	<i>Există anticipări certe</i>	1,0		
	A fost preluat controlul entității de alte persoane în ultimele 24 luni ?			
	<i>Nu</i>	0,2		
	<i>Da, dar preluarea a avut loc cu mai mult de 12 luni în urmă</i>	0,5		
	<i>Da, și preluarea a avut loc cu mai puțin de 12 luni în urmă</i>	1,0	X	1,0
<b>IV.</b>	<b>Factori asociați auditului</b>			
	Este prima misiune de audit pentru clientul respectiv ?			
	<i>Este cel puțin a treia misiune de audit</i>	0,2	X	0,2
	<i>Este a doua misiune de audit</i>	0,5		
	<i>Este prima misiune de audit</i>	1,0		
	Tipul opiniei exprimate în raportul de audit precedent			
	<i>Opinie nemodificată</i>	0,2		
	<i>Opinie cu rezerve ne semnificative</i>	0,6	X	0,6
	<i>Opinie cu rezerve semnificative ; opinie contrară ; refuz de exprimare a opiniei</i>	1,0		
	<b>TOTAL</b>			<b>9,2</b>

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

Calculul nivelului riscului de control neasociat fraudei se efectuează cu ajutorul formulei:

$$RCNF = \frac{\sum_{i=1}^n i}{n} \quad (A11.2)$$

unde: i – punctajul atribuit stării corespunzătoare a factorului analizat ;

n – numărul factorilor analizați.

În continuare, nivelul RCNF se apreciază cu ajutorul tabelului A11.2.

Tabelul A11.2. Aprecierea RCNF

Calificativ	Interval de variație RCNF	Apreciere (a se nota cu X)
Scăzut	0,2	
Mediu	> 0,2 ; ≤ 0,6	
Ridicat	> 0,6	X

Sursa : elaborat de autor

Matricea de evaluare a criteriilor (factorilor) de risc al fraudei în cadrul auditului ciclului de procurări-plăți

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	Situațiile financiare au fost auditate o perioadă de gestiune în urmă	Situațiile financiare au fost auditate 2 perioade de gestiune în urmă	Situațiile financiare au fost auditate 3 perioade de gestiune în urmă	Situațiile financiare au fost auditate mai mult de 3 perioade de gestiune în urmă / situațiile financiare nu au fost auditate vreodată
3.	Tipul raportului auditorului precedent	0,2	Opinie nemodificată	Opinia auditorului conține rezerve ne semnificative în contextul auditului prezent	Opinia auditorului conține rezerve care fac trimitere la incapacitatea auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate, dar concluzionează că efectele posibile denaturărilor nedetectate asupra situațiilor financiare, în cazul în care există, ar putea fi semnificative dar nu omniprezente	Opinia auditorului conține rezerve care fac trimitere la unele denaturări semnificative pentru situațiile financiare	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

Nr. crt.	Criteriu (factor) de risc	Pondere	Punctaj				
			1	2	3	4	5
5.	Încălțările anterioare depistate în cadrul ultimului control fiscal/altor organe de stat	0,1	Au fost depistate încălcări minore, dar care nu constituie componență de contravenție sau infracțiune (a fost înaintată prescripție)	Au fost depistate încălcări minore care constituie componență de contravenție, fără cauzarea de daune persoanelor terțe (a fost aplicată sancțiune)	Au fost depistate încălcări care constituie componență de contravenție și s-au cauzat prejudicii persoanelor terțe (aplicată sancțiune, achitare de daune)	Au fost depistate încălcări care constituie componență de infracțiune și s-au cauzat prejudicii minore persoanelor terțe (aplicată sancțiune, achitare de daune)	Au fost depistate încălcări care constituie componență de infracțiune și s-au cauzat prejudicii majore persoanelor terțe (aplicată sancțiune, achitare de daune)
6.	Riscul de pseudo-procurări	0,1	> 18%	12 – 18 %	8 – 12 %	3 – 8 %	< 8%
	<b>TOTAL</b>	<b>1,00</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

Sursa: elaborat de autor

## Procedurile de audit al ciclului de procurări-plăți

Tipul procedurii	Descrierea procedurii
1	2
<b>1. Interogarea</b>	Ca procedeu de control, interogarea oferă posibilitatea cunoașterii modului în care s-au desfășurat sau se desfășoară activitățile. Ea poate avea un caracter de ansamblu sau de detaliu și permite auditorului să se orienteze cu prioritate asupra problemelor mai importante sau asupra acelor sectoare ale activității care reprezintă deficiențe sau riscuri mai mari. Ca exemple de proceduri de interogare la nivelul ciclului de procurări-plăți ar putea servi: discuții cu conducerea/persoanele responsabile din interiorul entității cu privire la separarea responsabilităților personalului; interogarea conducerii cu privire la evenimente ulterioare datei bilanțului care ar putea afecta indicatorii situațiilor financiare.
<b>2. Inspecția</b>	Inspecția, numită și verificare, reprezintă unul dintre procedeele de bază ale controlului financiar și are ca element principal confruntarea sau comparația care trebuie făcute între realitățile constatate și situațiile ideale conținute în programe, acte reglementatorii sau norme.
<b>2.1. Verificarea documentară</b>	Verificarea documentară constă în analiza și aprecierea unor operațiuni, procese sau fenomene pe baza actelor scrise care le reflectă și urmărește, în primul rând, aspectele de fond, adică legalitatea, realitatea, oportunitatea și economicitatea operațiunilor care constituie obiect al controlului, precum și aspectele de formă și de conținut.
<i>După momentul exercitării:</i>	
2.1.1. Controlul documentar preventiv	Se efectuează asupra documentelor de dispoziție (de exemplu, procesele-verbale ale consiliului societății cu privire la procurări de active).
2.1.2. Controlul documentar ulterior	Se efectuează asupra documentelor de execuție, care fac dovada producerii efective a operațiunilor economice și financiare (de exemplu, verificarea documentelor de achiziție (facturi, facturi fiscale, acte de achiziție etc.)).
<i>După scopul urmărit:</i>	
2.1.3. Compararea documentelor	Se compară mai multe documente care conțin scrisul sau semnătura aceleiași persoane, se consultă, după caz, speciemenle de semnături, și numai în cazuri de excepție se va recurge la confirmarea sau recunoașterea scrisului sau semnăturii de către autorii acestora. Menționăm că această procedură este utilă în exclusivitate în scopul depășirii unor neclarități sau suspiciuni în legătură cu autenticitatea, respectiv cu întocmirea sau aprobarea documentelor justificative, dat fiind faptul că normele de audit interzic auditorului de a face determinări juridice asupra faptului dacă fraudă a avut într-adevăr loc [109, p. 164].
2.1.4. Verificarea reciprocă a documentelor	Procedura constă în confruntarea unor documente diferite, dar care conțin date comune sau care se referă la unul și același eveniment economic. De exemplu, confruntarea datelor din documentele de transport cu cele din factura furnizorului (date referitoare la cantități, punctul de încărcare, descărcare etc.).
2.1.5. Verificarea încrucișată (contraverificarea)	Verificarea încrucișată se realizează prin confruntarea exemplarelor diferite ale aceluiași document, aflate la unități, sectoare sau locuri diferite. De exemplu, contrapunerea exemplarelor de factură fiscală (factură) păstrate la beneficiar (cumpărător) cu cele rămase la furnizor.
2.1.6. Confectionarea unor copii sau extrase după documentele verificate	Acest procedeu este recomandat în cazurile în care datele sau operațiunile economice și financiar-contabile conținute în documentele respective sunt necesare pentru susținerea ori confirmarea constatărilor auditorilor, pentru fundamentarea concluziilor, transpuse în raportul de audit. Se recomandă ca veridicitatea și conformitatea cu originalele a copiilor și extraselor să fie certificate de către auditor/conducătorul misiunii de audit și șeful/altă persoană împuternicită din compartimentul care a emis actul.
<i>După modul de ordonare sau grupare a documentelor care fac obiectul controlului:</i>	
2.1.7. Verificarea cronologică	Procedura constă în examinarea tuturor documentelor, indiferent de conținutul lor, în ordinea strictă în care au fost întocmite, înregistrate sau clasate. Deși fiind o tehnică destul de comodă, verificarea cronologică are dezavantajul că provoacă dispersarea atenției auditorului, motiv din care nu permite urmărirea unei probleme sau grup de operațiuni sub aspect integru și formularea unor concluzii sintetice.
2.1.8. Verificarea invers-cronologică	Tehnică similară după desfășurare cu verificarea cronologică, cu deosebirea că schema de examinare a documentelor urmează modelul „de la cele mai recente la cele mai vechi”. Acest procedeu este binevenit mai ales în două situații specifice: atunci când se constată anumite omisiuni sau erori de înregistrare, pentru identificarea cărora este necesară cercetarea fiecărui document sau lucrare întocmită anterior, sau în cazul constatării unor deficiențe, neglijențe, abateri sau falsuri în acte în vederea stabilirii momentului din care acestea au început să se producă. Procedura descrisă având aceleași neajunsuri ca și verificarea cronologică, considerăm că aceste două procedee vor avea o eficiență redusă în

Tipul procedurii	Descrierea procedurii
1	2
	cadrul exercitării auditului ciclului de procurări-plăți care necesită o grupare a documentelor pe clase de operațiuni.
2.1.9. Verificarea sistematică sau pe probleme a documentelor	Această tehnică permite examinarea unui grup de operațiuni sau un aspect în ansamblul său și formularea de concluzii unitare cu privire la fenomenul cercetat, de exemplu – verificarea unui cont de datorii comerciale, extras prin intermediul eșantionării prin valoare, prin prisma tipurilor de procurări, de decontări, și confirmarea soldului acestuia. Avantajul metodei, comparativ cu cele expuse mai sus, constă în sporirea eficienței muncii de control și înlăturarea posibilităților de omitere a unor acte care, în condițiile verificării cronologice sau invers-cronologice, ar putea scăpa atenției auditorului.
2.1.10. Verificarea combinată sau mixtă	Metoda reprezintă o îmbinare a procedeelelor descrise mai sus, care presupune gruparea actelor pe tipuri, probleme sau operațiuni și examinarea fiecărui set format în ordinea cronologică sau invers-cronologică a întocmirii, înregistrării sau clasării lor. În așa mod, neajunsurile celorlalte trei tehnici expuse mai sus sunt compensate.
2.2. <i>Inventarierea de control</i>	Ca metodă specifică de control financiar, inventarierea reprezintă o verificare faptică a existenței de valori materiale și numerar. Prin extensie, inventarierea poate fi folosită pentru identificarea unor elemente patrimoniale de natura titlurilor, drepturilor de creanță, datoriilor.
2.2.1. Inventarierea totală	Permite cunoașterea integrală a realităților și formularea unor concluzii exacte. Ca procedură de audit poate fi realizată prin inventarierea de către membrul echipei de audit a obiectelor de imobilizări. Dezavantajul metodei constă în necesitatea de timp îndelungat de executare, de efort substanțial și de sistarea temporară a operațiunilor de intrări și ieșiri a bunurilor din gestiuni.
2.2.2. Inventarierea prin sondaj	Această tehnică compensează dezavantajul primei metode în schimbul unui grad de precizie mai scăzut. Totuși, în condițiile economice actuale în care sortimentele de stocuri înregistrează o creștere și o diversificare continuă, tehnica inventarierii prin sondaj capătă o utilizare tot mai largă. În orice caz, acest procedeu nu trebuie să conducă la diminuarea gradului de precizie al acțiunilor de control.
3. <i>Analiza</i>	Analiza este utilă pentru aprofundarea verificării unor fenomene complexe a căror apreciere globală nu este posibilă sau suficientă. Ca procedeu de cercetare, analiza constă în descompunerea fenomenului sau procesului în părțile sale componente și studierea separată a fiecărei dintre aceste părți. De asemenea, analiza permite stabilirea factorilor și a mărimii influenței acestora, precum și identificarea cauzelor care au generat anumite stări de lucruri.
4. <i>Sinteza</i>	Acest procedeu de control constă în generalizarea faptelor, stabilirea unor raporturi cauză-efect și formularea concluziilor finale.
5. <i>Observarea directă</i>	Metodă utilizată preponderent în controlul ierarhizat sau concomitent, care constă în urmărirea la fața locului a modului de organizare și desfășurare a proceselor, observarea poate îmbrăca forma unor tehnici simple, cum ar fi inspectarea, precum și a unor procedee mai evaluate (cronometrarea, fotografierea, normarea, testarea de aptitudini etc.). Ca procedură de audit, tehnica poate fi realizată, de exemplu, prin observarea procesului de inventariere anuală a stocurilor, efectuată de subiectul auditat. Dezavantajul metodei constă în faptul că aceasta din urmă este limitată la momentul de timp în care are loc.
6. <i>Utilizarea lucrărilor unui expert</i>	Procedura este recomandată în situațiile în care complexitatea unor probleme depășește nivelul de pregătire sau posibilitățile auditorului. În aceste cazuri se recurge la serviciile unor specialiști din domeniul tehnic, topogeodezic etc., cum ar fi: utilizarea lucrărilor unui expert pentru confirmarea volumului stocurilor perisabile existente în cantități mari (materiale inerte de tipul nisipului, pietrișului, deșeurilor obținute de pe urma executării lucrărilor etc.) în vederea contrapunerii datelor fizice cu datele facturate de furnizorii serviciilor de transportare a acestora. ISA 620 [109, p. 659] tratează responsabilitățile auditorului cu privire la activitatea unui individ sau a unei organizații într-o arie de expertiză, alta decât contabilitatea sau auditul, atunci când activitatea respectivă este utilizată pentru asistarea auditorului în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate.
7. <i>Confirmarea directă:</i> 7.1. <i>confirmare pozitivă</i> 7.2. <i>confirmare negativă</i> 7.3. <i>confirmare în alb</i>	Această procedură permite obținerea direct de la terți (furnizori) a informațiilor cerute fără intervenția entității auditate. În vederea realizării acestui scop, auditorul nu numai că va testa toate conturile de furnizori, dar poate să efectueze o selecție a celor de la care va solicita confirmări directe, ținând cont de particularitățile entității controlate în modul recomandat de ISA 530 „Eșantionarea în audit”, și utilizând tehnicile de eșantionare, exemplificate în continuare în contextul prezentului paragraf. Astfel, vor fi avute în vedere: soldurile importante ca valoare, soldurile vechi, soldurile anormale etc.



<b>Tipul procedurii</b>	<b>Descrierea procedurii</b>
1	2
<b>8. Teste analitice</b>	Posibilitățile de aplicare a acestor tehnici la nivelul auditului ciclului de procurări-plăți sunt examinate detaliat în paragraful 3.1 al tezei. De altfel, examenul analitic cuprinde estimările, comparațiile, calculul indicilor și indicatorilor, analiza tendințelor. Toate aceste aspecte permit verificarea coerenței între cifrele conturilor anuale și realitatea prelucrărilor contabile, precum și între cifrele conturilor anuale, pe de o parte, și activitatea entității, trecutul său și previziunile, pe de altă parte.
<b>9. Recalcularea</b>	Tehnica constă în verificarea corectitudinii matematice a documentelor sau înregistrărilor. Recalcularea poate fi efectuată manual sau electronic.
<b>10. Reefectuarea</b>	Reefectuarea implică executarea de către auditor, în mod independent, a procedurilor sau controalelor care au fost efectuate inițial ca parte a controlului intern al entității.

Sursa: elaborat de autor după ISA 500 [109] și Tofan T. [116]

## Cerințe legate de procesul de testare selectivă

Nr. crt.	Etapă ale testării selective	Cerințe legate de procesul de testare selectivă
1.	Proiectarea și dimensionarea eșantionului și selectarea elementelor de testat	<p data-bbox="802 315 1489 376">Luarea în considerare a scopului procedurii de audit și caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul</p> <p data-bbox="802 376 1489 479">Determinarea unei dimensiuni a eșantionului suficiente pentru a reduce riscul de eșantionare la un nivel acceptabil de scăzut</p> <p data-bbox="802 479 1489 577">Selectarea elementelor eșantionului astfel încât fiecare unitate de eșantionare din cadrul populației să poată fi selectată</p>
2.	Efectuarea procedurilor de audit	<p data-bbox="802 591 1489 651">Efectuarea procedurilor de audit adecvate scopului propus pentru fiecare element selectat</p> <p data-bbox="802 651 1489 754">Efectuarea procedurilor de audit pentru un element înlocuitor în cazul în care procedura de audit nu este aplicabilă elementului selectat</p> <p data-bbox="802 754 1489 952">Tratarea elementului drept o deviație de la controlul prescris (în cazul testelor controalelor) sau drept o denaturare (în cazul testelor de detaliu) în cazul imposibilității de a aplica procedurile de audit proiectate sau procedurile alternative corespunzătoare pentru un element selectat</p>
3.	Aprecierea naturii și cauzelor deviațiilor și denaturărilor	<p data-bbox="802 965 1489 1090">Investigarea naturii și cauzei oricăror deviații sau denaturări identificate și evaluarea efectului posibil al acestora asupra scopului procedurii de audit și asupra altor domenii ale auditului</p> <p data-bbox="802 1090 1489 1288">Asigurarea unui grad ridicat de certitudine că o denaturare sau deviație nu este reprezentativă pentru populație prin efectuarea de proceduri de audit suplimentare în cazul în care o denaturare sau o deviație descoperită în cadrul unui eșantion poate fi calificată drept o anomalie</p>
4.	Extrapolarea denaturărilor	Extrapolarea la ansamblul populației a denaturărilor identificate în eșantion cu ajutorul testelor de detaliu
5.	Evaluarea rezultatelor eșantionării în audit	<p data-bbox="802 1368 1489 1397">Evaluarea rezultatelor aferente eșantionului</p> <p data-bbox="802 1397 1489 1496">Evaluarea măsurii în care utilizarea eșantionării în audit a furnizat o bază rezonabilă pentru concluziile referitoare la populația care a fost testată</p>

Sursa: elaborat de autor în baza recomandărilor IFAC [61]

## Lista soldurilor de datorii comerciale (populația auditată)

Denumirea furnizorului	Numărul contului	Valoarea rulajului creditor (lei)	Valoarea cumulată (lei)	Unitățile monetare selectate*	Valoarea eșantionului (lei)
1	2	3	4	5	6
A	1	280,00	280,00		
B	2	36.462,00	36.742,00		
C	3	3.217,04	39.959,04		
D	4	5.800,00	45.759,04		
E	5	1.300.910,00	1.346.669,04	1	1.300.910,00
F	6	769,00	1.347.438,04		
G	7	10.676,60	1.358.114,64		
H	8	55.000,00	1.413.114,64		
I	9	1.082.120,00	2.495.234,64	1	1.082.120,00
J	10	3.628.380,04	6.123.614,68	3	3.628.380,04
K	11	156.349,98	6.279.964,66		
L	12	530.335,58	6.810.300,24		
M	13	45.462,00	6.855.762,24		
N	14	300,00	6.856.062,24		
O	15	61.880,00	6.917.942,24		
P	16	466.576,65	7.384.518,89	1	466.576,65
Q	17	10.320,00	7.394.838,89		
R	18	2.862,00	7.397.700,89		
S	19	6.590,00	7.404.290,89		
T	20	1.860,00	7.406.150,89		
U	21	37.321,35	7.443.472,24		
V	22	114.770,75	7.558.242,99		
W	23	32.360,00	7.590.602,99		
X	24	208.202,34	7.798.805,33		
Y	25	26.482,00	7.825.287,33		
Z	26	84.448,00	7.909.735,33		
AA	27	960,00	7.910.695,33		
AB	28	360,00	7.911.055,33		
AC	29	329,00	7.911.384,33		
AD	30	53.705,41	7.965.089,74		
AE	31	1.908,00	7.966.997,74		
AF	32	79.161,50	8.046.159,24		
AG	33	22.500,00	8.068.659,24		
AH	34	25.071,00	8.093.730,24		
AI	35	241.928,14	8.335.658,38		
AJ	36	102.349,20	8.438.007,58	1	102.349,20
AK	37	9.900,00	8.447.907,58		
AL	38	1.800,00	8.449.707,58		
AM	39	150,00	8.449.857,58		
AN	40	8.598,00	8.458.455,58		
AO	41	115.824,11	8.574.279,69		
AP	42	0,02	8.574.279,71		
AQ	43	76.085,00	8.650.364,71		
AR	44	93.896,00	8.744.260,71		
AS	45	320,00	8.744.580,71		
AT	46	3.220,00	8.747.800,71		
AU	47	160,00	8.747.960,71		
AV	48	430.723,00	9.178.683,71		
AW	49	1.312,00	9.179.995,71		
AX	50	1.607.517,52	10.787.513,23	2	1.607.517,52
AY	51	8.580,00	10.796.093,23		
AZ	52	4.502,00	10.800.595,23		

Denumirea furnizorului	Numărul contului	Valoarea rulajului creditor (lei)	Valoarea cumulată (lei)	Unitățile monetare selectate*	Valoarea eșantionului (lei)
1	2	3	4	5	6
BA	53	1.014.098,39	11.814.693,62	1	1.014.098,39
BB	54	257.940,00	12.072.633,62		
BC	55	3.552,00	12.076.185,62		
BD	56	170.489,00	12.246.674,62		
BE	57	572.459,73	12.819.134,35		
BF	58	3.138.089,38	15.957.223,73	4	3.138.089,38
BG	59	114.842,04	16.072.065,77		
BH	60	33.583,01	16.105.648,78		
BI	61	308.127,00	16.413.775,78	1	308.127,00
BJ	62	4.950,00	16.418.725,78		
BK	63	17.415,81	16.436.141,59		
BL	64	178,00	16.436.319,59		
BM	65	19.878,50	16.456.198,09		
BN	66	59.469,00	16.515.667,09		
BO	67	808.758,85	17.324.425,94	1	808.758,85
BP	68	12.570,00	17.336.995,94		
BQ	69	1.440,00	17.338.435,94		
BR	70	1.300,00	17.339.735,94		
BS	71	30.000,00	17.369.735,94		
BT	72	4.740,00	17.374.475,94		
BU	73	66.241,50	17.440.717,44		
BV	74	351.457,50	17.792.174,94		
BW	75	55.112,00	17.847.286,94		
BX	76	693,00	17.847.979,94		
BY	77	373,60	17.848.353,54		
BZ	78	89.475,57	17.937.829,11		
CA	79	137.007,11	18.074.836,22		
CB	80	474.400,00	18.549.236,22	1	474.400,00
CC	81	250,00	18.549.486,22		
CD	82	7.872,84	18.557.359,06		
CE	83	142.542,00	18.699.901,06		
CF	84	1.876,00	18.701.777,06		
CG	85	169,00	18.701.946,06		
CH	86	1.550,00	18.703.496,06		
CI	87	1.610,00	18.705.106,06		
CJ	88	619.820,21	19.324.926,27		
CK	89	1.699,50	19.326.625,77		
CL	90	8.841,95	19.335.467,72	1	8.841,95
CM	91	1.452.864,00	20.788.331,72	1	1.452.864,00
CN	92	211.162,24	20.999.493,96		
CO	93	2.853.306,99	23.852.800,95	3	2.853.306,99
CP	94	11.700,00	23.864.500,95		
CQ	95	836,00	23.865.336,95		
CR	96	32.192,80	23.897.529,75		
CS	97	50,04	23.897.579,79		
CT	98	4.987,02	23.902.566,81		
CU	99	6.200,00	23.908.766,81		
CV	100	73.251,94	23.982.018,75		
CW	101	69.668,10	24.051.686,85		
CX	102	47.951,00	24.099.637,85		
CY	103	230,00	24.099.867,85		
CZ	104	100,00	24.099.967,85		
DA	105	1.491.632,00	25.591.599,85	2	1.491.632,00
DB	106	310,00	25.591.909,85		
DC	107	12.124,50	25.604.034,35		

Denumirea furnizorului	Numărul contului	Valoarea rulajului creditor (lei)	Valoarea cumulată (lei)	Unitățile monetare selectate*	Valoarea eșantionului (lei)
1	2	3	4	5	6
DD	108	155.182,00	25.759.216,35		
DE	109	572.990,00	26.332.206,35		
DF	110	20.068,71	26.352.275,06		
DG	111	29.400,00	26.381.675,06		
DH	112	7.998,00	26.389.673,06		
DI	113	2.195.070,00	28.584.743,06	3	2.195.070,00
DJ	114	200,00	28.584.943,06		
DK	115	5.037.054,83	33.621.997,89	5	5.037.054,83
DL	116	15.219,42	33.637.217,31		
DM	117	800,00	33.638.017,31		
DN	118	200,00	33.638.217,31		
DO	119	7.654,80	33.645.872,11		
DP	120	195.060,59	33.840.932,70		
DQ	121	3.245.155,29	37.086.087,99	3	3.245.155,29
DR	122	24.731,44	37.110.819,43		
DS	123	500,00	37.111.319,43		
DT	124	143.918,01	37.255.237,44		
DU	125	3.750,00	37.258.987,44		
DV	126	55.235,61	37.314.223,05		
DW	127	20.780,00	37.335.003,05		
DX	128	3.600,00	37.338.603,05		
DY	129	400,00	37.339.003,05		
DZ	130	90.410,76	37.429.413,81		
EA	131	13.971,00	37.443.384,81		
EB	132	10.200,00	37.453.584,81		
EC	133	2.789,00	37.456.373,81		
ED	134	1.357,00	37.457.730,81		
EE	135	36.065,60	37.493.796,41		
EF	136	1.800,00	37.495.596,41		
EG	137	1.559,00	37.497.155,41		
EH	138	435,00	37.497.590,41		
EI	139	456,60	37.498.047,01		
EJ	140	3.261,60	37.501.308,61		
EK	141	1.934,33	37.503.242,94		
EL	142	10.800,00	37.514.042,94	3	2.195.070,00
EM	143	48.428,83	37.562.471,77		
EN	144	5.000,00	37.567.471,77	5	5.037.054,83
EO	145	27.453,60	37.594.925,37		
EP	146	200,00	37.595.125,37		
EQ	147	2.360,00	37.597.485,37		
ER	148	1.490,00	37.598.975,37		
ES	149	11.436,98	37.610.412,35		
ET	150	22.700,00	37.633.112,35	3	3.245.155,29
EU	151	2.169,22	37.635.281,57		
EV	152	2.670,00	37.637.951,57		
EW	153	100.797,60	37.738.749,17		
EX	154	2.848.346,37	40.587.095,54		
EY	155	26.243,20	40.613.338,74		
EZ	156	18.373,63	40.631.712,37		
EA	157	669.669,73	41.301.382,10		
EB	158	1.800,00	41.303.182,10		
EC	159	10.400,00	41.313.582,10		
ED	160	64.261,24	41.377.843,34		
EE	161	33.000,00	41.410.843,34		
EF	162	3.069,08	41.413.912,42		

Denumirea furnizorului	Numărul contului	Valoarea rulajului creditor (lei)	Valoarea cumulată (lei)	Unitățile monetare selectate*	Valoarea eșantionului (lei)
1	2	3	4	5	6
EG	163	113.439,22	41.527.351,64		
EH	164	14.250,00	41.541.601,64		
EI	165	71.256,47	41.612.858,11		
EJ	166	369.520,00	41.982.378,11		
EK	167	1.056,00	41.983.434,11		
EL	168	276.990,00	42.260.424,11		
EM	169	2.850,00	42.263.274,11		
EN	170	5.928,51	42.269.202,62		
EO	171	1.100,00	42.270.302,62		
EP	172	2.400,00	42.272.702,62		
EQ	173	3.318,00	42.276.020,62		
ER	174	120,00	42.276.140,62		
ES	175	22.626,24	42.298.766,86		
ET	176	660,26	42.299.427,12		
EU	177	1.620,00	42.301.047,12		
EV	178	362.943,99	42.663.991,11		
EW	179	242.060,12	42.906.051,23		
EX	180	13.755,00	42.919.806,23	3	2.848.346,37
EY	181	140.439,97	43.060.246,20		
EZ	182	18.266,00	43.078.512,20		
FA	183	33.885,94	43.112.398,14	1	669.669,73
FB	184	21.672,00	43.134.070,14		
FC	185	833,33	43.134.903,47		
FD	186	19.873,00	43.154.776,47		
FE	187	28.562,85	43.183.339,32		
FF	188	198.116,70	43.381.456,02		
FG	189	26.917,58	43.408.373,60		
FH	190	6.395,00	43.414.768,60		
FI	191	21.300,00	43.436.068,60		
FJ	192	1.800,00	43.437.868,60	1	369.520,00
FK	193	8.454,70	43.446.323,30		
FL	194	83.384,92	43.529.708,22		
FM	195	384.464,80	43.914.173,02		
FN	196	12.140,59	43.926.313,61		
FO	197	1.560,73	43.927.874,34		
FP	198	400,00	43.928.274,34		
FQ	199	200,00	43.928.474,34		
FR	200	400,00	43.928.874,34		
FS	201	400,00	43.929.274,34		
FT	202	400,00	43.929.674,34		
FU	203	13.300,00	43.942.974,34		
FV	204	11.756,21	43.954.730,55		
FW	205	9.618,00	43.964.348,55	1	242.060,12
FX	206	111.715,88	44.076.064,43		
FY	207	43.402,08	44.119.466,51		
FZ	208	373,90	44.119.840,41		
GA	209	3.974,93	44.123.815,34		
GB	210	475.084,67	44.598.900,01		
GC	211	2.760,00	44.601.660,01		
GD	212	465.000,00	45.066.660,01		
GE	213	53.000,00	45.119.660,01		
GF	214	58.114,15	45.177.774,16		
GG	215	1.521.315,74	46.699.089,90		
GH	216	800,00	46.699.889,90		
GI	217	200,00	46.700.089,90		

Denumirea furnizorului	Numărul contului	Valoarea rulajului creditor (lei)	Valoarea cumulată (lei)	Unitățile monetare selectate*	Valoarea eșantionului (lei)
1	2	3	4	5	6
GJ	218	60,00	46.700.149,90		
GK	219	5.700,00	46.705.849,90		
GL	220	14.527,72	46.720.377,62		
GM	221	4.306,80	46.724.684,42		
<b>TOTAL</b>		<b>46.724.684,42</b>	<b>x</b>	<b>44,00</b>	<b>36.715.628,85</b>

\*Unitățile monetare se selectează prin aplicarea procesului de selectare sistematică, pornind de la valoarea de 40 835 u.m. (punctul inițial), aplicarea pasului de eșantionare de 1 015 754 u.m. și compararea cu valorile cumulate succesiv din col. 4 a tabelului prezentat. Astfel, primul element selectat va constitui contul nr. 5 cu valoare cumulată 1 346 669 u.m și valoare individuală 1 300 910 u.m. Contul auditat nr. 10 include 3 valori selectate (1 056 589 u.m.=40 835 u.m.+1 015 754 u.m. și 3 088 097 u.m.= 40 835 u.m.+3\*1 015 754 u.m.), și, în consecință, este selectat pentru auditare, fiind echivalat cu 3 elemente de eșantionare.

Sursa: elaborat de autor în baza datelor bilanțelor de verificare analitice la conturile 521 „Datorii comerciale curente” și 544 „Alte datorii curente” pentru anul 2013 ale entității ÎCS „Genesis International” SRL

## Clasificarea abaterilor de la prevederile contractuale și efectele lor asupra situațiilor financiare

Grupa de abateri	Tipurile de abateri de la prevederile contractuale	Efectul potențial asupra bilanțului	Obiectivele privind soldurile conturilor afectate	Efectul potențial asupra situației de profit și pierdere	Obiectivele privind operațiunile afectate
1	2	3	4	5	6
<b>Indicatori cantitativi</b>	Cantitatea bunurilor și serviciilor efectiv procurate este semnificativ mai mică decât volumul indicat în contract	– Diminuarea datoriilor comerciale; – majorarea lichidității bilanțului; – neînregistrarea posibilă a unor procurări.	Exhaustivitatea, exactitatea  Exhaustivitatea, exactitatea	– Diminuarea cheltuielilor operaționale; – majorarea profitului și a rentabilității.	Exhaustivitatea, exactitatea
	Cantitatea bunurilor/serviciilor procurate efectiv depășește semnificativ volumul contractat	– Majorarea artificială a datoriilor comerciale; – majorarea TVA deductibil (după caz); – diminuarea obligațiilor față de buget (după caz); – majorarea eventuală a plăților în adresa furnizorului respectiv.	Existența, exactitatea, drepturile și obligațiile Existența, exactitatea  Exhaustivitatea, exactitatea Existența, drepturile și obligațiile	– majorarea eventuală a cheltuielilor; – diminuarea profitului sau majorarea pierderii.	Existența, exactitatea  Exactitatea
<b>Indicatori calitativi</b>	Calitatea bunurilor procurate este inferioară celei desemnate în contract cu păstrarea prețurilor inițiale	Nu este sesizabilă o influență directă. Indirect, ar putea fi cauzată o creștere a stocurilor din cauza materiilor prime sau produselor fabricate necalitative.		Nu este sesizabilă o influență directă. Indirect, s-ar putea produce o diminuare a veniturilor din cauza vânzărilor de produse de calitate redusă.	
	Înlocuirea obiectului contractului cu un altul la un preț net superior	– Majorarea artificială datoriilor comerciale; – majorarea TVA deductibil (după caz); – diminuarea obligațiilor față de buget (după caz); – majorarea eventuală a plăților în adresa furnizorului respectiv.	Existența, exactitatea, drepturile și obligațiile Existența, exactitatea  Exhaustivitatea, exactitatea Existența, exactitatea, drepturile și obligațiile	– Majorarea eventuală a cheltuielilor; – diminuarea profitului sau majorarea pierderii.	Existența, exactitatea  Exactitatea



Grupa de abateri	Tipurile de abateri de la prevederile contractuale	Efectul potențial asupra bilanțului	Obiectivele privind soldurile conturilor afectate	Efectul potențial asupra situației de profit și pierdere	Obiectivele privind operațiunile afectate
1	2	3	4	5	6
<b>Indicatori valorici (de pret)</b>	Prețurile bunurilor și/sau serviciilor, înregistrate în documentele primare, depășesc semnificativ prețurile prevăzute de contracte	– Majorarea artificială a datoriilor comerciale; – majorarea TVA deductibil (după caz); – diminuarea obligațiilor față de buget (după caz); – majorarea eventuală a plăților în adresa furnizorului respectiv.	Existența, exactitatea, drepturile și obligațiile Existența, exactitatea  Exhaustivitatea, exactitatea Existența, exactitatea, drepturile și obligațiile	– Majorarea eventuală a cheltuielilor; – diminuarea profitului sau majorarea pierderii.	Existența, exactitatea  Exactitatea
	Entitatea nu a beneficiat de discount-ul prevăzut de contract	– Majorarea artificială datoriilor comerciale; – majorarea eventuală a plăților în adresa furnizorului respectiv.	Existența, exactitatea, drepturile și obligațiile Existența, exactitatea, drepturile și obligațiile	– Majorarea eventuală a cheltuielilor sau diminuarea veniturilor; – diminuarea profitului/majorarea pierderii.	Existența, exactitatea  Exactitatea
	Nerespectarea neargumentată a clauzelor contractuale în contextul în care acestea prevăd sancțiuni comerciale semnificative comparativ cu practica acceptată	– Majorarea artificială datoriilor comerciale; – majorarea eventuală a plăților în adresa furnizorului respectiv.	Existența, exactitatea, drepturile și obligațiile Existența, exactitatea, drepturile și obligațiile	– Majorarea eventuală a cheltuielilor; – diminuarea profitului sau majorarea pierderii.	Existența, exactitatea  Exactitatea
	Existența unor contracte de achiziție de bunuri/servicii combinate, de exemplu, cu contracte de intermediere financiară în contextul în care acestea din urmă prevăd o remunerație excesivă comparativ cu practica acceptată	– Majorarea artificială datoriilor comerciale; – majorarea eventuală a plăților în adresa intermediarului.	Existența, exactitatea, drepturile și obligațiile Existența, exactitatea, drepturile și obligațiile	– Majorarea eventuală a cheltuielilor; – Diminuarea profitului sau majorarea pierderii.	Existența, exactitatea  Exactitatea

Sursa: elaborat de autor

## Reguli privind decontările în numerar și sancțiunile pentru încălcarea acestora

Nr. crt.	Regulile de efectuare a decontărilor în numerar	Actul normativ reglementator	Sancțiunile pentru nerespectarea regulii de efectuare a decontărilor în numerar	Actul normativ ce stabilește sancțiunea
1	Toate întreprinderile de stat, cooperatiste, pe acțiuni, de arendă colective, mixte, obștești etc., asociațiile, organizațiile și instituțiile, indiferent de statutul lor juridic, <b>sunt obligate să consemneze mijloacele lor bănești în instituțiile financiare</b>	p. 1. din Normele pentru efectuarea operațiunilor de casă în economia națională a Republicii Moldova [53]; Decretul Președintelui privind măsurile urgente de normalizare a circulației banilor în numerar în Republica Moldova [30]; art.7 din Legea cu privire la antreprenariat și întreprinderi [69]	Lipsesc	-
2	Întreprinderile, instituțiile și organizațiile, indiferent de forma lor juridico-organizatorică trebuie să efectueze decontările conform obligațiilor față de alte întreprinderi, instituții și organizații <b>prin virament prin intermediul instituțiilor bancare</b>	Decretul Președintelui RM privind măsurile urgente de normalizare a circulației banilor în numerar în Republica Moldova [32]	10 la sută din sumele plătite	art.10 (5) din Legea cu privire la antreprenariat și întreprinderi [69]
3	Decontarea, de către întreprinderi și organizații, indiferent de tipul lor de proprietate și forma de organizare juridică, care efectuează decontări în <b>numerar</b> , a obligațiunilor lor financiare în sumă ce nu <b>depășește cumulativ 100</b> de mii de lei lunar	art.10 (5) din Legea cu privire la antreprenariat și întreprinderi [69]	Încălcarea regulilor de efectuare a plăților în numerar prevăzute de Banca Națională a Moldovei sau efectuarea ilegală a plăților în numerar și prin virament prin intermediari se sancționează cu amendă de la 50 la 100 de unități convenționale aplicată persoanei fizice, cu amendă de la 150 la 200 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere, cu amendă de la 400 la 500 de unități convenționale aplicată persoanei juridice cu sau fără privarea de dreptul de a desfășura o anumită activitate pe un termen de la 3 luni la un an.	art.293 din Codul contravențional al RM [16]
4	Decontarea, de către întreprinderi și organizații, indiferent de tipul lor de proprietate și forma de organizare juridică, care efectuează decontări a obligațiunilor lor financiare <b>în numerar și prin virament prin intermediari</b> , indiferent de suma decontării efectuate	art.10 (5) din Legea cu privire la antreprenariat și întreprinderi [69]	10 la sută din sumele plătite	art.10 (5) din Legea cu privire la antreprenariat și întreprinderi [69]

Nr. crt.	Regulile de efectuare a decontărilor în numerar	Actul normativ reglementator	Sanctiunile pentru nerespectarea regulii de efectuare a decontărilor în numerar	Actul normativ ce stabilește sancțiunea
			Încălcarea regulilor de efectuare a plăților în numerar prevăzute de Banca Națională a Moldovei sau efectuarea ilegală a plăților în numerar și prin virament prin intermediari se sancționează cu amendă de la 50 la 100 de unități convenționale aplicată persoanei fizice, cu amendă de la 150 la 200 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere, cu amendă de la 400 la 500 de unități convenționale aplicată persoanei juridice cu sau fără privarea de dreptul de a desfășura o anumită activitate pe un termen de la 3 luni la un an.	art.293 din Codul contravențional al RM [16]
5.	Pe teritoriul RM plățile și transferurile între rezidenți se efectuează în monedă națională, cu excepția persoanelor specificate în alin. (2) art.21 din Legea nr. privind reglementarea valutară	art.21 (1) din Legea privind reglementarea valutară [80]	Încălcarea regulilor de efectuare a plăților în numerar prevăzute de Banca Națională a Moldovei sau efectuarea ilegală a plăților în numerar și prin virament prin intermediari se sancționează cu amendă de la 50 la 100 de unități convenționale aplicată persoanei fizice, cu amendă de la 150 la 200 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere, cu amendă de la 400 la 500 de unități convenționale aplicată persoanei juridice cu sau fără privarea de dreptul de a desfășura o anumită activitate pe un termen de la 3 luni la un an.	art.293 din Codul contravențional al RM [16]

Sursa : elaborat de autor conform prevederilor actelor normative [144]

## Situția confirmărilor externe expediate și analiza rezultatelor

Denumirea furnizorului	Nr. de ieșire a confirmării	Data expedierii confirmării	Data primirii răspunsului la confirmare	Soldul conform datelor subiectului, inclusiv avansuri acordate (-), obligații comerciale (+) (lei)	Soldul conform datelor furnizorului, inclusiv avansuri primite (-), creanțe comerciale (+) (lei)	Abaterile primare (lei)	Comentarii	Nr. documentului de lucru care descrie procedura alternativă	Abaterile finale (lei), inclusiv privind	
									obligațiile comerciale	avansurile acordate
„Orange Moldova” SA	204/03	12.03.14	Nu a fost primit	-1 721,00	-	Nu pot fi identificate	Sunt necesare teste alternative	F18	-	-218,00
FPC „Exproteh” SRL	205/03	12.03.14	13.05.14	-1 545,60	-1 545,60	-	În lipsa altor indici de denaturare, auditorul consideră soldul veridic	F22	-	-
„Răut” SA	206/03	12.03.14	Nu a fost primit	-10 954,00	-	Nu pot fi identificate	Sunt necesare teste alternative	F15	-	-851,00
„Red-Nord” SA	207/03	12.03.14	08.05.14	107 834,65	107 834,65	-	În lipsa altor indici de denaturare, auditorul consideră soldul veridic	F19	-	-
„Moldtelecom” SA	208/03	12.03.14	Nu a fost primit	976,00	-	Nu pot fi identificate	Sunt necesare teste alternative	F23	-	-
„Valah FPC” SRL	209/03	12.03.14	02.05.14	-1 323,00	-1 334,99-	-11,99	Auditorul va compara denaturarea cu pragul de semnificație; va aplica proceduri alternative de conformare a soldului	F17	-	+11,99
„CET-Nord” SA	210/03	12.03.14	17.04.14	1 612,52	1 612,52	-	În lipsa altor indici de denaturare, auditorul consideră soldul veridic	F20	-	-
„Metalica-Zuev” Î.I.	211/03	12.03.14	29.04.14	-668,30	-668,30	-	În lipsa altor indici de denaturare, auditorul consideră soldul veridic	F25	-	-
„Moldagrotehnica” SA	212/03	12.03.14	Nu a fost primit	-886,00	-	Nu pot fi identificate	Sunt necesare teste alternative	F24		-886,00
„UPS-Moldova” SRL	213/03	12.03.14	28.04.14	3 695,00	7 775,00	4 080,00	Auditorul va compara denaturarea cu pragul de semnificație; va aplica proceduri alternative de conformare a soldului	F16	+4080,00	-
„Dirove-Nord” SRL	214/03	12.03.14	25.04.14	1 725,00	1 725,00	-	În lipsa altor indici de denaturare, auditorul consideră soldul veridic	F21	-	-
<b>TOTAL</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>+4080,00</b>	<b>-1 943,01</b>

Sursa: elaborat de autor în baza confirmărilor externe expediate din numele ICS „Rif-Acvaaparar” SA pentru anul 2013

## Indicatori de evaluare a macromediului la nivelul auditului ciclului de procurări-plăți

<b>Indicatori</b>	<b>Tendențe/caracteristici</b>	<b>Semnificații</b>
Mediul economic	Apresiasi nivelului general al activității economice (creștere economică, recesiune, stabilitate)	Mediul economic poate influența rezultatele activității entității – rentabilitatea sau veniturile din vânzări. Modificările acestui indicator vor provoca inevitabil modificarea proporțională a necesităților de resurse și, respectiv, a achizițiilor acestora
Mediul politic	Amplificarea numărului și domeniilor reglementate, supuse politicilor guvernamentale (monetare, valutare, fiscale, antreprenoriale etc.); instabilitatea normelor reglementatorii	Modificări ale unor costuri; pericolul întreruperii unor activități pentru care nu pot fi îndeplinite normele legale; pericolul de incapacitate de plată etc.
Mediul natural	Multiplicarea normelor de mediu, creșterea costurilor materiilor prime și ale energiei	Creșterea costurilor resurselor energetice și materiilor prime poate provoca nesustenabilitate a costurilor, eventuale cheltuieli de reamplasare, redotare, reducere a profitului etc.
Mediul tehnic	Accelerarea progresului tehnic, diversificarea tehnologiilor, reducerea ciclului de viață a echipamentelor, tehnologiilor, produselor	Schimbările în mediul tehnic pot provoca fluctuații ale cheltuielilor de cercetare-dezvoltare, modificări în politicile investiționale etc.

Sursa: elaborat de autor după Petcu M., David-Sobolevski I. [99]

## Tipuri de teste analitice utilizate la etapa de planificare a auditului ciclului de procurări-plăți

Nr. crt.	Denumirea indicatorului	Descrierea indicatorului	Formula (baza) de calcul	Semnificația
1	2	3	4	5
1.	Compararea datelor privind conturile de furnizori ale perioadei auditate cu datele perioadei precedente/de plan în vederea depistării fluctuațiilor neobișnuite	Suma decontărilor cu furnizorii per total/pe categorii de furnizori din perioada raportată se compară cu suma decontărilor cu furnizorii din perioada precedentă/situația planificată	Rulajul debitor total/pe categorii de furnizori pentru perioade comparabile	Micșorarea semnificativă a rulajelor debitoare ale conturilor de furnizori poate indica existența unor achitări neînregistrate. Majorarea semnificativă a rulajelor debitoare ale conturilor de furnizori poate indica existența unor achitări inexistente sau neautorizate.
		Suma procurărilor de la furnizori per total/pe categorii de furnizori din perioada raportată se compară cu suma procurărilor de la furnizori din perioada precedentă/situația planificată	Rulajul creditor total/pe categorii de furnizori pentru perioade comparabile	Fluctuațiile neobișnuite apar atunci când diferențele semnificative nu au fost prevăzute, dar au apărut, sau atunci când diferențele semnificative au fost prevăzute, dar nu s-au produs. În oricare caz, diferențele semnificative pot fi cauzate de erori contabile. Micșorarea semnificativă a rulajelor creditoare ale conturilor de furnizori poate indica existența unor procurări de bunuri și/sau servicii neînregistrate. Majorarea semnificativă a rulajelor creditoare ale conturilor de furnizori poate indica existența unor procurări de bunuri și/sau servicii fictive sau neautorizate.
2.	Analiza ritmului de creștere a datoriilor comerciale	Se analizează ritmul de creștere a mărimii obligațiilor față de furnizori	Total datorii comerciale în perioada curentă / Total datorii comerciale în perioada de bază * 100%	Un ritm comparativ ridicat de creștere a datoriilor comerciale poate semnifica existența unor dificultăți financiare și insuficiență de lichidități.
3.	Analiza modificării ponderii datoriilor comerciale în valoarea totală a datoriilor	Se compară ponderea datoriilor comerciale în valoarea totală a datoriilor, aferente perioadei auditate, cu indicatorul analogic al perioadei precedente/nivelul planificat	Total datorii comerciale / Total datorii	Creșterea semnificativă a ponderii datoriilor comerciale în valoarea totală a datoriilor comparativ cu nivelul de bază poate semnifica regruparea surselor de finanțare ale entității în sensul majorării creditului comercial. În acest context, deja la etapa exercitării auditului, auditorul va trebui să atragă atenție asupra conținutului contractelor cu furnizorii în vederea identificării clauzelor de penalizare pentru neachitare în termen. La etapa finalizării misiunii, auditorul va proceda la identificarea și verificarea evenimentelor ulterioare datei bilanțului, care afectează (pot afecta) conturile de datorii comerciale.
4.	Analiza tipurilor de procurări și modalităților de achitare a datoriilor comerciale	Se analizează conturile corespondente ale conturilor de furnizori din cartea mare	Nu se calculează	Se obține o viziune generală privind tipurile de bunuri și/sau servicii procurate de către entitate în perioada auditată și modalitățile de decontare cu furnizorii practicate. Se recomandă a exercita analiza în dinamică a indicatorilor menționați.

Sursa: elaborat de autor

## Compararea datelor analitice privind conturile de furnizori

<b>Client</b>	„Yase-Trans” SRL		
<b>Perioada auditată</b>	2013		
<b>Contract</b>			
<b>Întocmit de</b>	Slobodeanu S.	<b>Revizuit de</b>	
<b>Data finisării controlului</b>		<b>Data verificării</b>	

Furnizori	Rulajul creditor					
	Anul 2012		Anul 2013		Abaterea (+; -)	
	Suma (lei)	Ponderea (%)	Suma (lei)	Ponderea (%)	lei	p.p.
<b>Grupa A</b>						
Clasic Onix SRL	1.208.981,68	9,90	1.705.127,76	26,26	496.146,08	17,20
GRANITEX S.p.A (Italia)	505.340,98	4,14	1.020.446,12	15,72	515.105,14	11,93
GES Gesellschaft (Germania) (contract de intermediere financiară)	0,00	0,00	952.082,73	14,67	952.082,73	14,67
ALGABETH COM SRL (România)	1.229.598,26	10,07	761.140,93	11,72	-468.457,33	2,50
<b>TOTAL grupa A</b>	<b>2.943.920,92</b>	<b>24,12</b>	<b>4.438.797,54</b>	<b>68,37</b>	<b>1.494.876,62</b>	<b>46,29</b>
<b>Grupa B</b>						
GECRI SRL	1.920,00	0,02	254.073,00	3,91	252.153,00	3,90
MKS MAKINA MERMER MAD.ITH.IHR. (Italia)	0,00	0,00	243.507,63	3,75	243.507,63	3,75
LUSMECON SA	378.999,79	3,10	215.011,23	3,31	-163.988,56	0,47
Fortimex SRL	0,00	0,00	170.915,64	2,63	170.915,64	2,63
MARMOR SG SA (Grecia)	0,00	0,00	166.726,07	2,57	166.726,07	2,57
INDELIT SRL	0,00	0,00	123.544,39	1,90	123.544,39	1,90
MARKOLINI MARMI S.p.A. (Italia)	0,00	0,00	120.715,64	1,86	120.715,64	1,86
Prima-Fichir SRL	0,00	0,00	92.355,00	1,42	92.355,00	1,42
SANTORINA SRL	89.937,76	0,74	79.838,36	1,23	-10.099,40	0,56
DSV Grup&Co SRL	11.042,67	0,09	73.166,81	1,13	62.124,14	1,04
<b>TOTAL grupa B</b>	<b>481.900,22</b>	<b>3,95</b>	<b>1.539.853,77</b>	<b>23,72</b>	<b>1.057.953,55</b>	<b>20,10</b>
<b>Grupa C</b>						
<i>inclusiv:</i>						
AZURIT SRL	0,00	0,00	57.508,08	0,89	57.508,08	0,89
Malitransexped SRL	0,00	0,00	48.615,14	0,75	48.615,14	0,75
Global-Med SRL	348.798,00	2,86	1.012,17	0,02	-347.785,83	-2,60
AYDIN DIS TICARERT AYDIN ERDIN (Turcia)	602.928,65	4,94	0,00	0,00	-602.928,65	-4,52
ELGRAN OOO (Ucraina)	373.543,69	3,06	0,00	0,00	-373.543,69	-2,80
IMG (Italia)	720.461,11	5,90	0,00	0,00	-720.461,11	-5,40
KARTAL MADENCILIK MERMER NAK. (Turcia)	207.892,04	1,70	0,00	0,00	-207.892,04	-1,56
PLATO MERMER MADENCILIK INS. (Turcia)	766.329,63	6,28	0,00	0,00	-766.329,63	-5,75
Carita-Trans SRL	1.750.000,00	14,34		0,00	-1.750.000,00	-13,12
Concasor SRL	545.000,00	4,46		0,00	-545.000,00	-4,09
Provicon Grup SRL	500.000,00	4,10		0,00	-500.000,00	-3,75
ROMALS&CO SRL	275.000,00	2,25		0,00	-275.000,00	-2,06
ULTRATRANS SRL	227.935,20	1,87		0,00	-227.935,20	-1,71
STILCONSTRUCT SRL SC	1.122.540,69	9,20	0,00	0,00	-1.122.540,69	-8,42
<b>TOTAL grupa C</b>	<b>8.780.424,70</b>	<b>71,93</b>	<b>513.496,56</b>	<b>7,91</b>	<b>-8.266.928,14</b>	<b>-57,94</b>

Sursa: elaborat de autor în baza datelor entității „Yase-Trans” SRL pentru anii 2012-2013

Notă: gruparea furnizorilor pe categorii de importanță a fost făcută în baza rulajelor conturilor pentru perioada auditată (anul 2013).

## Tipuri de proceduri analitice de fond utilizate în cadrul auditului ciclului de procurări-plăți

Nr. crt.	Denumirea indicatorului	Descrierea indicatorului	Formula (baza) de calcul	Semnificația
1	2	3	4	5
1.	Compararea datelor analitice privind conturile de datorii ale perioadei auditate cu datele perioadei precedente/nivelul planificat	Se face apel la analiza dinamicii soldurilor conturilor de furnizori atât în valoare absolută, cât și cu ajutorul indicilor (rata, ritmul creșterii/descrășterii), prin prisma totalurilor conturilor sintetice, grupelor de furnizori, conturi individuale analitice de furnizori	Rulajele conturilor de furnizori (în descifrare sintetică și analitică) pe perioade de gestiune	Compararea valorilor conturilor de furnizori ale perioadei auditate cu datele perioadei precedente/nivelul planificat poate permite depistarea anumitor fluctuații neobișnuite. Obiectivele urmărite prin aplicarea procedurii sunt exhaustivitatea și clasificarea.
2.	Compararea totalului cheltuielilor din exercițiul în curs cu cel din exercițiile precedente	Se compară mărimile absolute ale cheltuielilor privind serviciile utilitare (regulate), aferente perioadei auditate, cu indicatorii analogici din perioadele precedente	Rulajele conturilor de cheltuieli în descifrare analitică pe perioade de gestiune	La compararea mărimii cheltuielilor privind serviciile utilitare (locațiune, energie electrică, servicii de publicitate etc.) cu nivelul anului precedent, auditorul ar putea determina că ultima factură pentru astfel de servicii în anul în curs nu a fost înregistrată. Procedura se referă la obiectivele de audit de exhaustivitate, cezură și exactitate.
3.	Parcurgerea [1, p. 221]	Examinarea mai puțin detaliată a unui document sau registru pentru a determina dacă există ceva neobișnuit care să impună o investigație mai aprofundată	Parcurgerea registrului de evidență a procurărilor pentru a detecta operațiunile neobișnuite după conținut sau sumă	Procedura permite evidențierea unor tranzacții neobișnuite/de proporții exagerate într-o listă predefinită. Eficiența procedurii este puternic dependentă de nivelul profesionalismului și raționamentului profesional al auditorului. Testul poate fi util în realizarea obiectivelor de existență și de prezentare și dezvoltare.
4.	Analiza corespunderii volumului fizic al bunurilor procurate capacităților de stocare ale încăperilor unde acestea pot fi depozitate	Se compară capacitatea de depozitare a încăperilor (suprafețelor de teren) cu volumele fizice ale bunurilor procurate de la furnizori	Stocul mediu zilnic, calculat în baza mediei cronologice după formula: $(SM) = (SM_1/2 + SM_2 + SM_3 + \dots + SM_n/2)/(n-1) \quad (A22.1)$ unde: $SM_1, SM_2, SM_3, \dots, SM_n$ – stocuri pe intervale egale de timp, examinate în perioada de gestiune; $n$ – numărul termenilor seriei [4, p. 81]	Necorespunderea capacităților de depozitare a încăperilor (suprafețelor de teren) volumelor documentate ale bunurilor procurate justifică existența unor procurări fictive, respectiv denaturarea indicatorilor stocurilor, fluxurilor de numerar, soldurilor de furnizori și, în final, a rezultatului financiar. Testul servește la verificarea existenței și exactității tranzacțiilor de procurări de bunuri.



Nr. crt.	Denumirea indicatorului	Descrierea indicatorului	Formula (baza) de calcul	Semnificația
1	2	3	4	5
5.	Analiza proporției între achitățile monetare și nemonetare cu furnizorii	Se compară cota parte a decontărilor nemonetare în totalul decontărilor cu furnizorii cu cota parte ce revine decontărilor în numerar. Același indicator poate fi analizat și în dinamică.	Cota parte a decontărilor nemonetare (compensări reciproce, barter, cesiune de creanță etc.) $(D_{nem}\%) = \text{Suma decontărilor nemonetare} / \text{Suma totală a decontărilor cu furnizorii}$ ; Cota parte a decontărilor monetare $(D_{mon}\%) = \text{Suma decontărilor monetare} / \text{Suma totală a decontărilor cu furnizorii}$	Cota parte a decontărilor nemonetare net semnificativă față de cota parte a decontărilor monetare cu furnizorii poate semnifica existența unor dificultăți de lichiditate la entitatea auditată.
6.	Analiza priorității achităților cu furnizorii	Se compară sumele decontărilor cu diferiți furnizori (se examinează un eșantion din cei mai importanți furnizori ai entității auditate) cu soldurile restante, luând în considerație clauzele contractelor	Rulajele debitoare ale conturilor de furnizori, extrase pentru eșantion din balanța analitică, comparate cu soldurile creditoare ale acestor conturi la finele perioadei de gestiune. În cadrul acestui tip de analiză poate fi utilă aplicarea următorilor coeficienți substituibili: • Rata achităților cu furnizorii ( $R_{achitări}$ ): $R_{achitări}^i = T_{achitări}^i / T_{procurări}^i$ • Corelația între soldul creditor al contului de furnizori și totalul achităților ( $Cor_{achitări}$ ): $Cor_{achitări}^i = S_c^i / T_{achitări}^i$ ; $T_{achitări}^i > 0$ , unde: $T_{achitări}^i$ – total achitări cu furnizorul i; $T_{procurări}^i$ – total procurări de la furnizorul i (rulaj creditor al contului de furnizori); $S_c^i$ – sold creditor al contului furnizorului i la finele perioadei de gestiune.	Acordarea priorității în achitări unor furnizori, în cazul existenței soldurilor semnificative ale altor furnizori, în condițiile în care clauzele contractelor cu prima categorie de furnizori nu prevăd urgentarea plăților, poate semnifica: • existența unor relații specifice cu prima categorie de furnizori; • posibilitatea suportării unor cheltuieli suplimentare cu penalități pentru neachitare în termen cu furnizorii restanți; • existența altor condiții care condiționează necesitatea de achitare urgentă. Procedura poate fi utilă la identificarea părților afiliate și tranzacțiilor cu acestea.

Sursa: elaborat de autor

## Analiza priorității decontărilor cu furnizorii

<b>Client</b>	Magistrala SA		
<b>Perioada auditată</b>	A/2013		
<b>Contract</b>	02/13 din 30.06.13		
<b>Întocmit de</b>	Slobodeanu S.	<b>Revizuit de</b>	
<b>Data finisării controlului</b>		<b>Data verificării</b>	
<b>Număr document</b>	F3207		

Denumirea furnizorului	Rulajul debitor	Rulajul creditor	Soldul la 31.12.13	Rata achitărilor cu furnizorii (R <sub>achitări</sub> )	Corelația între soldul creditor al contului de furnizori și totalul achitărilor (C <sub>orachitării</sub> )
A	1	2	3	4=col. 1/col. 2	5=col. 3/col. 1
ADECVAT SRL CHISINAU	18 128 905,04	17 792 128,01	1 460 872,97	1,019	0,081
ALERO-COM SRL SOROCA	430 394,86	560 800,28	130 405,42	0,767	0,303
ALTMAN SRL BALTI	191 360,57	177 230,50	19 649,93	1,080	0,103
BALT-CONS SRL UNGHENI	550 000,00	566 064,97	129 445,93	0,972	0,235
BANCA DE ECONOMII SA FILIAL 10 BALTI	250 924,67	250 924,67	0,00	1,000	0,000
BK-BUILDING SC SRL CHISINAU	585 747,93	196 500,00	0,00	2,981	0,000
CALCAR SA BRICENI	671 292,25	671 292,25	0,00	1,000	0,000
CARIERA NORD SRL CHISINAU	280 000,00	468 311,50	188 311,50	0,598	0,673
CAVITAN-COM SRL BALTI	272 512,00	277 649,91	5 137,91	0,981	0,019
CET-NORD SA BALTI	165 775,10	156 966,24	33 903,02	1,056	0,205
CHILICHIA SRL CHISINAU	430 100,00	430 100,00	0,00	1,000	0,000
CHILICHIA SRL CHISINAU	1 210 000,00	3 183 102,95	1 973 102,95	0,380	1,631
CLIVASIMA SRL CHISINAU	822 000,00	512 198,94	140 264,99	1,605	0,171
CONS -VIAND SRL UNGHENI	3 034 808,89	3 034 808,89	0,00	1,000	0,000
EUROTRANS-NORD SRL BALTI	1 191 576,10	941 956,94	196 935,39	1,265	0,165
GARMA-GRUP SRL HINCESTI	401 500,50	401 500,50	0,00	1,000	0,000
GENESIS INTERNATIONAL ICS SRL CHISINAU	118 266,00	164 448,00	46 182,00	0,719	0,390
GLORIA- QVARC SRL EDINET	835 694,00	762 519,50	0,00	1,096	0,000
IACOBAS CONSTRUCT SC SRL CHISINAU	152 544,00	172 018,00	19 474,00	0,887	0,128
LUCOIL-MOLDODA SRL	2 731 838,30	2 592 339,35	85 370,65	1,054	0,031
MACONRUT SA EDINET	440 000,00	346 349,34	68 318,65	1,270	0,155
MARSHARCON SRL BALTI	130 693,30	221 401,50	90 708,20	0,590	0,694
MEGASTOC-PRIM SRL CUPCINI	865 530,67	830 397,50	105 420,83	1,042	0,122
MIOLAT-AUTO SRL BALTI	160 000,00	156 743,00	43 937,00	1,021	0,275
OM IDEEA CREDIT SRL	255 982,22	153 703,36	70 236,69	1,665	0,274
PODURI PRIM SRL CHISINAU	242 593,39	242 593,39	0,00	1,000	0,000
RADMAR - CON SRL BALTI	257 004,81	302 400,73	46 552,92	0,850	0,181
RED-NORD SA (reprezentanta UNGHENI)	261 203,41	262 011,65	3 730,32	0,997	0,014
RED-NORD SA BALTI	1 857 906,82	1 916 338,81	86 816,66	0,970	0,047
RED-NORD-VEST FRED EDINET SA	432 655,64	446 806,04	18 084,66	0,968	0,042
SADINA SRL CHISINAU	284 473,60	219 363,60	0,00	1,297	0,000
SURAVISERVICE SRL BALTI	200 340,00	327 540,00	127 200,00	0,612	0,635
TARNARUTCHI ALEXEI II SOROCA	782 853,00	912 404,45	129 551,45	0,858	0,165
TIREX -PETROL BAZA DE PRODUSE PETROLIERE MARCULESTI	360 000,00	401 512,60	64 648,67	0,897	0,180
VALGOR-COM SRL BRICENI	152 281,94	471 698,00	319 416,06	0,323	2,098
VEROMAX-IMPEX SRL SOROCA	517 503,48	517 503,48	0,00	1,000	0,000

Sursa: elaborat de autor în baza datelor bilanțelor de verificare pe conturi de furnizori ale entității „Magistrala” SA pentru anul 2013

## Sistem de indicatori utilizați pentru evaluarea poziției financiare a entității sub aspectul tranzacțiilor cu furnizorii

Nr. crt.	Denumirea indicatorului	Descrierea indicatorului	Formula (baza) de calcul	Semnificația
1	2	3	4	5
1.	Coeficientul corelației între sursele împrumutate și proprii	Indicatorul reflectă suma mijloacelor atrase revenită la 1 leu capital propriu	(Datorii pe termen lung + datorii curente) / Valoarea capitalului propriu	Constatarea unui raport peste medie între suma datoriilor pe termen lung și a celor curente și patrimoniul net, concomitent cu un raport dintre profituri și totalul activelor sub nivelul mediu poate semnifica existența unui risc de blocaj financiar relativ înalt. Punctul critic la aprecierea coeficientului de corelație este 1 [120, p. 191].
<i>Inclusiv indicatori substituibili:</i>				
1.1.	<i>Rata solvabilității generale</i>	<i>Indicatorul exprimă gradul de acoperire a surselor împrumutate cu activele totale ale entității</i>	<i>Valoarea activelor totale / Valoarea totală a datoriilor</i>	<i>Nivelul normal al indicatorului trebuie să fie mai mare decât 2.</i>
1.2.	<i>Coeficientul de concentrare a capitalului propriu [90]</i>	<i>Indicatorul arată cota patrimoniul asigurat de surse proprii de finanțare</i>	<i>Valoarea capitalului propriu / Valoarea activelor totale</i>	<i>Nivelul normal al indicatorului se consideră mai mare decât 0,5.</i>
1.3.	<i>Rata datoriilor totale</i>	<i>Se calculează ca raport între valoarea totală a datoriilor și total active</i>	<i>(Datorii pe termen lung + datorii curente) / Valoarea activelor totale</i>	<i>De regulă, mărimea acestei rate trebuie să fie sub 0,5.</i>
2.	Coeficientul de rotație a datoriilor comerciale	Se calculează numărul de rotații și durata medie de regularizare a conturilor spre plată pentru perioada curentă, care se compară ulterior cu indicatorii respectivi ai perioadei precedente [120, p. 245]	Cheltuieli ale activității operaționale – amortizarea calculată – dobânzile aferente creditelor și împrumuturilor – sancțiunile calculate la buget – suma impozitelor și taxelor calculate la buget / Valoarea medie a datoriilor comerciale	Benefic se apreciază accelerarea vitezei de rotație a datoriilor comerciale în contextul în care aceasta se datorează eforturilor proprii ale entității fără apelarea la credite bancare și împrumuturi suplimentare.
3.	Coeficientul de structură a datoriilor comerciale după termenul de achitare a acestora	Se calculează ponderea datoriilor comerciale curente (la care termenul de achitare nu a sosit încă) și ponderea datoriilor comerciale cu termenul expirat în profilul datoriilor comerciale	Datele evidenței analitice privind conturile de furnizori, notele la situațiile financiare, informații furnizate de serviciul contabil și/sau alt departament specializat	La identificarea datoriilor comerciale cu termenul de achitare expirat se analizează cauza neachitării acestora, precum și consecințele viitoare posibile. O atenție deosebită se atrage datoriilor cu termenul de prescripție expirat, în sensul art.267-283 ale Codului civil al RM [15], existența acestora având o influență nemijlocită asupra determinării venitului impozabil și obligațiilor fiscale privind impozitul pe venit pentru perioada supusă controlului [19, art.18 lit. j)].

Nr. crt.	Denumirea indicatorului	Descrierea indicatorului	Formula (baza) de calcul	Semnificația
1	2	3	4	5
4.	Rata lichidității absolute	Se calculează ca raport între activele perfect lichide (numerar disponibil și investiții financiare curente) și cuantumul datoriilor curente	Valoarea activelor perfect lichide / Valoarea datoriilor curente	Mărimea optimă se situează în intervalul 0,20 – 0,25 [120, p. 288], fapt ce presupune că la fiecare leu de datorii curente entitatea trebuie să dispună de 20-25 bani active perfect lichide .
5.	Rata lichidității intermediare (testul acid [99])	Se determină ca raport între activele circulante, cu excepția stocurilor și a altor active circulante, și totalul datoriilor curente	Valoarea activelor circulante, cu excepția stocurilor și a altor active circulante / Valoarea datoriilor curente	În condiții favorabile, mărimea acestui indicator trebuie să se înscrie în intervalul de 0,70 – 0,8, >1 [120, p. 288].
6.	Rata lichidității totale (de acoperire a bilanțului contabil)	Se calculează ca raport între activele circulante și totalul datoriilor curente	Valoarea activelor circulante / Valoarea datoriilor curente	Mărimea lichidității totale se apreciază favorabil în condițiile când acesta se regăsește în intervalul 2,00 – 2,50 [120, p. 288].
7.	Coeficientul de asigurare a activelor circulante cu surse proprii	Indicatorul reprezintă raportul dintre fondul de rulment net și totalul activelor circulante	(Total active circulante – Total datorii curente) / Total active circulante	În condiții normale de activitate, mărimea indicatorului dat trebuie să se situeze în intervalul 0,6-0,8. Reducerea acestui coeficient se apreciază ca tendință nefavorabilă în activitatea entității.
8.	Rata de acoperire a datoriilor curente cu fluxul de numerar	Se calculează ca raport dintre fluxurile nete de numerar din activitatea operațională și valoarea medie a datoriilor curente	Flux net din activitatea operațională / Valoarea medie a datoriilor curente	Indicatorul descrie capacitatea entității de a genera fluxuri de numerar din activitatea operațională care să permită acoperirea datoriilor curente. Se consideră acceptabilă o mărime pozitivă supraunitară a indicatorului.
9.	Rata de acoperire a datoriilor totale cu fluxul de numerar	Se calculează ca raport dintre fluxurile nete de numerar din activitatea operațională și valoarea medie a datoriilor totale	Flux net din activitatea operațională / Valoarea medie a datoriilor totale	Indicatorul reprezintă o formă de exprimare a solvabilității entității, prezentând un interes multiplu pentru toți participanții direcți și indirecti la activitatea entității. Se consideră acceptabilă o mărime pozitivă supraunitară a indicatorului.
10.	Efectul de levier financiar și comercial	Se calculează prin raportarea produsului dintre nivelul datoriilor purtătoare de dobânzi și diferențialul de levier financiar și comercial la nivelul capitalului propriu	(Rata rentabilității economice – Rata medie a dobânzii financiare și comerciale) * Valoarea medie a datoriilor purtătoare de dobânzi / Valoarea medie a capitalului propriu	Un efect de levier financiar negativ, constatat pe parcursul a două sau mai multe perioade de raportare, caracterizează activitatea entității printr-o ineficiență a activității operaționale. Majorarea în dinamică a acestui indicator grație creșterii levierului operațional denotă modificări în structura de finanțare a activelor în sensul majorării cotei datoriilor purtătoare de dobânzi.

Sursa: elaborat de autor

## Analiza poziției financiare în baza studiului de caz

<b>Client</b>	Magistrala SA		
<b>Perioada auditată</b>	A/2013		
<b>Contract</b>	02/13 din 30.06.13		
<b>Întocmit de</b>	Slobodeanu S.	<b>Revizuit de</b>	
<b>Data finisării controlului</b>		<b>Data verificării</b>	
<b>Număr document</b>	F3208		

Tabel A25.1. Extras din situațiile financiare la 31 decembrie 2012 și 31 decembrie 2013

(lei)

Nr. crt.	Indicatori	Anul		
		2011	2012	2013
1.	Capital propriu	21 274 782	21 613 844	17 194 706
2.	Datorii pe termen lung	13 515 956	14 345 746	9 346 126
3.	Datorii curente	5 780 110	8 140 800	9 906 004
4.	Total pasiv	40 570 848	44 100 390	36 446 836
5.	Datorii comerciale	5 780 110	7 040 810	8 157 951
6.	Costul vânzărilor	39 460 655	38 489 380	40 471 109
7.	Cheltuieli de distribuție	23 747	11 400	7 742
8.	Cheltuieli administrative	4 303 847	2 956 380	4 949 488
9.	Alte cheltuieli operaționale	2 053 240	2 225 541	830 648
10.	Amortizarea imobilizărilor	1 314 385	1 930 025	991 446
11.	Dobânzi aferente creditelor și împrumuturilor	1 121 927	-	-
12.	Sanțiuni calculate la buget	6 090	5 956	166 287
13.	Impozite și taxe, calculate la buget, irecuperabile și trecute la cheltuieli/costuri	84 899	104 363	155 278
14.	Active perfect lichide	807 772	1 754 223	60 597
15.	Active circulante cu excepția stocurilor și altor active circulante	6 260 090	6 653 021	10 351 195
16.	Active circulante, total	10 841 900	15 523 533	14 203 528
17.	Capital permanent (rd. 1 + rd. 2)	34 790 738	35 959 590	26 540 832
18.	Fond de rulment (rd. 16 – rd. 3)	5 061 790	7 382 733	4 297 524
19.	Flux net din activitatea operațională	-8 488 329	124 703	3 637 355

Tabel A25.2. Analiza poziției financiare „Magistrala” SA pentru anul 2013

Nr. crt.	Indicatori	Nivelul optim general recomandat	Anul 2012	Anul 2013	Abaterea (+/-)
1.	Coeficientul corelației între sursele împrumutate și proprii	$\leq 1$	1,04	1,12	+0,08
2.	Coeficientul de rotație a datoriilor comerciale	-	5,48	5,91	+0,53
3.	Pondere 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 „Magistrala” SA pe anii 2012-2013

**Concluzie:**

Datele prezentate în tabelul A25.2. demonstrează prezența vădită a unor dificultăți ale echilibrului financiar, cauzate de evaluarea și prezentarea datoriilor entității analizate, inclusiv a datoriilor comerciale ca parte a ciclului de procurări-plăți. Această apreciere se bazează pe următoarele aspecte:

- a) majorarea bruscă a ponderii datoriilor comerciale cu termenul expirat (cu 63,86 puncte procentuale) va impune auditorul să analizeze cauza neachitării acestora, precum și consecințele financiare și fiscale viitoare posibile. În procesul exercitării misiunii, a fost stabilit că, conform situației din 31 decembrie 2013, 70% din datoriile comerciale au termenul expirat până la 3 luni. În această situație, auditorul urmează să identifice care datorii se includ în această categorie și să evalueze, împreună cu conducerea entității, posibilitățile de achitare a acestor sume;
- b) în partea ce ține de aprecierea nivelului lichidității bilanțului, constatăm o diminuare bruscă a lichidității absolute (cu 0,2094 puncte), ca rezultat aceasta situându-se net inferior minimului acceptabil. Totodată, se constată majorarea nivelului lichidității intermediare (cu 0,2277 puncte) și corespunderea acestuia intervalului optim recomandat. De asemenea, auditorul va atenționa asupra scăderii lichidității totale (cu 0,4731 puncte) și situarea acesteia sub limita inferioară a intervalului optim în ambele perioade comparabile. Totuși, efectul negativ al acestei tendințe este atenuat, într-o anumită măsură, de dinamica pozitivă a nivelului lichidității intermediare;
- c) nerespectarea normativului coeficientului corelației între sursele împrumutate și proprii și majorarea nivelului acestuia în anul 2013 comparativ cu anul 2012 cu 0,08 puncte;
- d) coeficientul de asigurare a activelor circulante cu surse proprii constată o necorespondere normativului recomandat în ambele perioade analizate, situația fiind agravată de diminuarea bruscă a nivelului indicatorului cu 0,18 puncte.

Acești indicatori demonstrează prevalarea surselor împrumutate în finanțarea activelor entității analizate, fapt ce denotă un risc de finanțare pronunțat. Totuși, luând în considerație situarea nivelului indicatorilor în ambele perioade analizate aproape de limita intervalului recomandat, considerăm că nerespectarea normativului luat ca bază nu va constitui temei pentru modificarea opiniei de audit și poate fi comunicată conducerii în calitate de atenționare privitor la structura de finanțare a entității prin componenta de tranzacții și solduri ale ciclului de procurări-plăți.

- e) în partea ce ține de asemenea indicatori precum rata de acoperire a datoriilor curente și rata de acoperire a datoriilor totale, deși înregistrând un nivel subunitar, fapt ce

semnalează un risc de posibilă incapacitate de plată, auditorul constată o dinamică pozitivă a acestora, manifestată prin majorarea cu 0,3852 puncte și 0,1683 puncte corespunzător. Considerăm că acțiunile auditorului ca răspuns la riscul manifestat vor consta în inspecția prevederilor contractelor cu furnizorii în vederea identificării clauzelor de penalizare pentru neplată în termen, interogarea conducerii și personalului responsabil cu privire la litigiile în curs sau anticipate, evaluarea probabilității de suportare a cheltuielilor cu despăgubirile prevăzute în contracte și estimarea efectului monetar posibil prin prisma existenței sau lipsei necesității de constituire a provizionului.

În același timp, benefic se apreciază accelerarea vitezei de rotație a datoriilor comerciale (cu 0,53), luând în considerație faptul că aceasta este însoțită de renunțarea la credite bancare și împrumuturi suplimentare.

Concluzia generală a auditorului privind capacitatea clientului de a-și menține continuitatea activității, formulată în baza indicatorilor care iau în calcul datoriile entității, inclusiv datoriile comerciale, prezentați mai sus, poate fi formulată după cum urmează: cu toate că unii indicatori (coeficientul corelației dintre sursele împrumutate și proprii, rata lichidității absolute, rata lichidității totale, coeficientul de asigurare a activelor circulante cu surse proprii, ratele de acoperire a datoriilor curente și totale) sunt situați în afara nivelelor considerate optime sau manifestă o dinamică nefavorabilă (coeficientul corelației între sursele împrumutate și proprii, ponderea datoriilor comerciale cu termenul expirat în profilul datoriilor comerciale totale, ratele lichidității absolute și totale, coeficientul de asigurare a activelor circulante cu surse proprii), totuși, considerăm că manifestarea acestora nu este omniprezentă, nu denotă un risc pronunțat de incapacitate de continuare a activității și nu impune modificarea opiniei auditorului la acest capitol.

Cu toate acestea, 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.

## Ancheta de revizuire a principiului continuității activității

<b>Client</b>	Magistrala SA		
<b>Perioada auditată</b>	A/2013		
<b>Contract</b>	02/13 din 30.06.13		
<b>Îtocmit de</b>	Slobodeanu S.	<b>Revizuit de</b>	
<b>Data finisării controlului</b>		<b>Data verificării</b>	
<b>Număr document</b>	F3209		

<b>Proceduri</b>	<b>Eventuale probleme legate de principiul continuității (Da/Nu)</b>	<b>Ref.</b>	<b>Descriere</b>
1. Se construiește sistemul de indicatori ce caracterizează situația financiară a entității, inclusiv :			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coeficientul corelației între sursele împrumutate și proprii</li> </ul>	Da	F3208	Luând în considerație situația nivelului indicatorului în ambele perioade analizate aproape de limita intervalului recomandat, considerăm că nerespectarea normativului luat ca bază nu va constitui temei pentru modificarea opiniei de audit și poate fi comunicată conducerii în calitate de atenționare privind structura de finanțare a entității
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coeficientul de rotație a datoriilor comerciale</li> </ul>	Nu	F3208	-
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analiza structurii datoriilor comerciale după termenul de achitare a acestora</li> </ul>	Da	F3208	70% din datoriile comerciale au termenul expirat până la 3 luni
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rata lichidității absolute</li> </ul>	Nu	F3208	Efectul negativ al dinamicii acestei rate este atenuat, într-o anumită măsură, de dinamica pozitivă a nivelului lichidității intermediare. Situația trebuie analizată reieșind din necesitățile de finanțare concrete ale entității
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rata lichidității intermediare (testul acid)</li> </ul>	Nu	F3208	-
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rata lichidității totale (de acoperire a bilanțului)</li> </ul>	Nu	F3208	Efectul negativ al dinamicii acestei rate este atenuat, într-o anumită măsură, de dinamica pozitivă a nivelului lichidității intermediare. Situația trebuie analizată reieșind din necesitățile de finanțare concrete ale entității
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coeficientul de asigurare a activelor circulante cu surse proprii</li> </ul>	Da	F3208	Luând în considerație situația nivelului indicatorului în ambele perioade analizate aproape de limita intervalului recomandat, considerăm că nerespectarea normativului luat ca bază nu va constitui temei pentru modificarea opiniei de audit și poate fi comunicată conducerii în calitate de atenționare privind structura de finanțare a entității
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rata de acoperire a datoriilor curente cu flux de numerar</li> </ul>	Nu	F3208	Deși înregistrează un nivel subunitar, indicatorul constată o dinamică pozitivă, manifestată prin creștere comparativ cu perioada de bază
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rata de acoperire a datoriilor totale cu flux de numerar</li> </ul>	Nu	F3208	Deși înregistrează un nivel subunitar, indicatorul constată o dinamică pozitivă, manifestată prin creștere comparativ cu perioada de bază
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Efectul de levier financiar și comercial</li> </ul>	-	-	Lipsă
2. Se consultă directorii și se revizuiesc informațiile obținute deja în timpul procesului de audit	Nu	Proces verbal nr. 03/13 din 18.01.2014	-
3. Se analizează și se documentează factori precum: <ul style="list-style-type: none"> <li>• probabilitatea ca personalul să rămână la dispoziția entității, precum și ca entitatea să continue să aibă acces la bunuri și servicii necesare desfășurării activității sale;</li> </ul>	Nu	Proces verbal nr. 03/13 din 18.01.2014	



Proceduri	Eventuale probleme legate de principiul continuității (Da/Nu)	Ref.	Descriere
<ul style="list-style-type: none"> <li>• capacitatea entității de a se adapta la circumstanțe noi;</li> <li>• probleme financiare;</li> <li>• perioada pentru care entitatea a obținut acces la facilități financiar-bancare;</li> <li>• utilizarea finanțării pe termen scurt pentru acoperirea necesităților pe termen lung;</li> <li>• finanțare prin întârzierea plăților către furnizori și bugetul de stat;</li> <li>• reducerea sau creșterea excesivă a stocurilor.</li> </ul>	Nu Nu - Nu Nu Nu	Proces verbal nr. 03/13 din 18.01.2014	
4. Entitatea se află în situația de neîndeplinire sau încălcare a vreunui acord sau înțelegere ?	Nu	Proces verbal nr. 03/13 din 18.01.2014	
5. Este entitatea nevoită să facă față modificărilor de tehnologie sau modificărilor pieței la care s-ar putea să nu se poată adapta adecvat ?	Da	Proces verbal nr. 03/13 din 18.01.2014	Utilajele, în marea lor majoritate sunt învechite, iar posibilitatea reprofilării activității este posibilă cu condiția investițiilor
6. Face entitatea obiectul unei reduceri externe forțate a activității sale, datorate cadrului legislativ, de reglementare sau altor factori ?	Nu	Proces verbal nr. 03/13 din 18.01.2014	-
7. A suferit entitatea refuzul (sau reducerea) termenilor normali de creditare comercială ?	-	-	-
8. A suferit entitatea pierderea furnizorilor importanți ?	Nu	Proces verbal nr. 03/13 din 18.01.2014	-
9. Este entitatea implicată în activități care pot da naștere de litigii ce ar putea afecta posibilitatea desfășurării normale a activității viitoare ?	Nu	Proces verbal nr. 03/13 din 18.01.2014	-
10. Este entitatea implicată în activități ale căror rezultate variate pun în pericol continuitatea activității ?	Nu	Proces verbal nr. 03/13 din 18.01.2014	-
11. După analizarea factorilor menționați mai sus, este principiul contabil al continuității activității o bază potrivită pentru întocmirea situațiilor financiare?	Da	-	-
12. În revizuirea statutului entității în ceea ce privește principiul continuității, au luat în considerare directorii o perioadă de un an de la aprobarea situațiilor financiare ?	Da	-	-

**Concluzie:**

Am obținut o asigurare rezonabilă cu privire la aplicarea corectă a principiului continuității activității în întocmirea situațiilor financiare.

<b>Întocmit de (semnătura)</b>	Slobodeanu S.	<b>Revizuit de (semnătura)</b>	
<b>Data finisării controlului</b>		<b>Data verificării</b>	

Sursa : elaborat de autor după CAFR [13, 12] și datele „Magistrala” SA

Analiza corelației dintre diferențialul de levier financiar  
și diferențialul de levier financiar și comercial

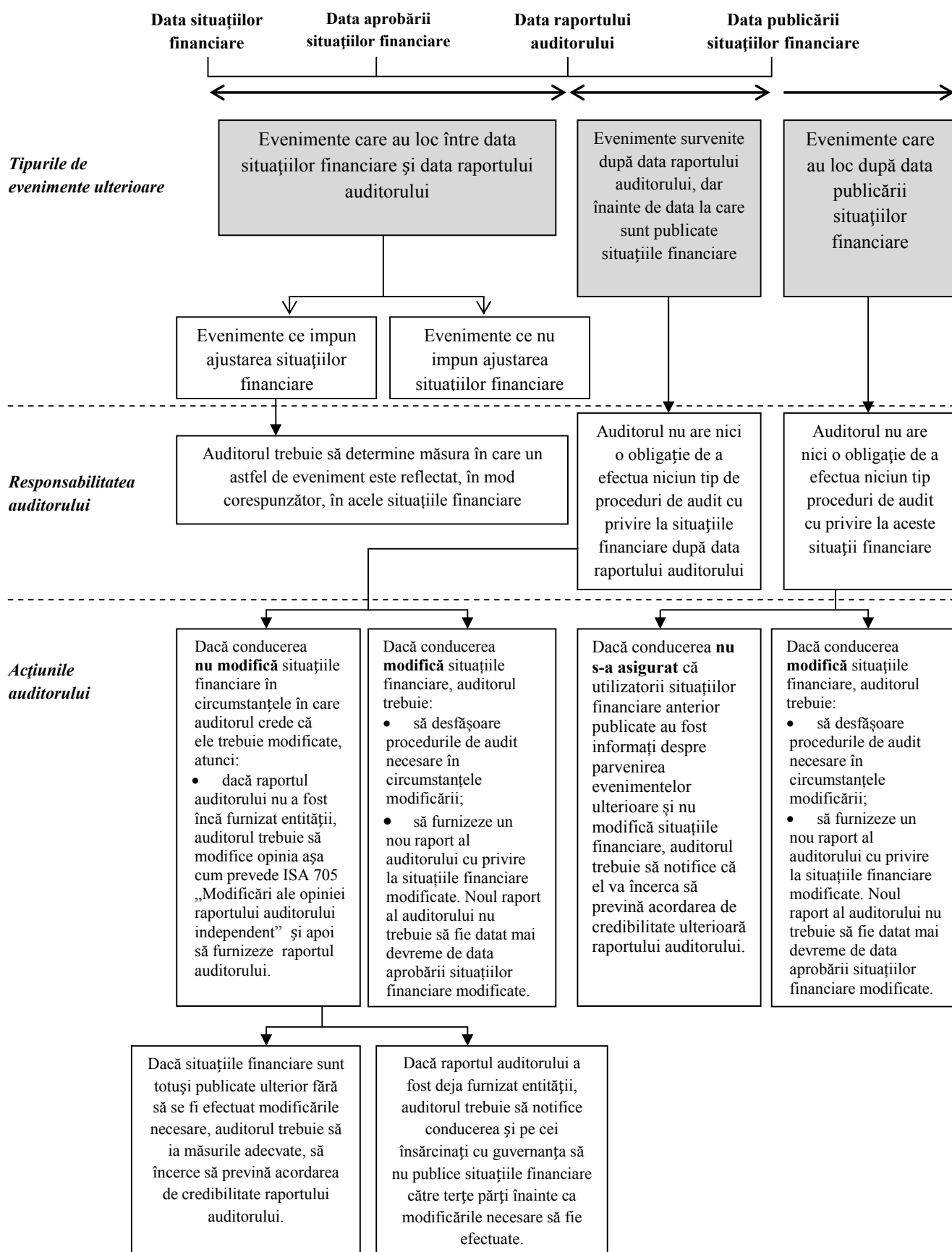
Nr. crt.	Data înregistrării datoriei	Soldul datoriilor purtătoare de dobânzi, inclusiv				Active totale
		datoriile financiare (lei)	datoriile comerciale, cu excepția leasingului financiar (lei)	datoriile privind leasingul financiar (lei)	Total (lei)	
A	1	2	3	4	5	6
1.	01.01.2013	422 219		598 312	1 020 531	11 486 837
2.	31.01.2013			575 300	575 300	10 788 243
3.	28.02.2013		207 514	552 288	759 802	10 952 819
4.	31.03.2013		129 856	529 276	659 132	10 990 680
5.	30.04.2013		32 015	506 264	538 279	11 262 992
6.	31.05.2013			483 252	483 252	11 074 767
7.	30.06.2013	201 839	588 600	460 240	1 250 679	11 093 404
8.	31.07.2013	140 213	425 321	437 228	1 002 762	11 131 315
9.	31.08.2013	352 426	100 230	414 216	866 872	11 810 656
10.	30.09.2013	647 441		391 204	1 038 645	12 809 563
11.	31.10.2013	1 418 072	256 800	368 192	2 043 064	12 860 425
12.	30.11.2013	2 191 729	94 630	345 180	2 631 539	13 186 978
13.	31.12.2013	2 311 089		322 168	2 633 257	14 706 194
14.	<b>Total</b>	<b>7 685 028</b>	<b>1 834 966</b>	<b>5 983 120</b>	<b>15 503 114</b>	<b>154 154 873</b>
15.	<b>Media cronologică a indicatorilor (rd. 14/(13-1))</b>	<b>640 419</b>	<b>152 914</b>	<b>498 593</b>	<b>1 291 926</b>	<b>12 846 239</b>
16.	Suma dobânzilor calculate în perioada auditată	38 272	17 585	35 400	91 257	X
17.	Rezultatul din activitatea operațională	X	X	X	X	1 738 391
18.	Rata rentabilității economice (rd. 17, col. 6/rd. 15, col. 6) (%)	X	X	X	X	13,5323
19.	Rata medie a dobânzii (rd. 16/rd. 15) (%)	5,9761	11,4999	7,1000	7,0636	X
20.	Diferențialul de levier financiar (rd.18, col.6 - rd.19, col.2), %	7,5562	X	X	X	X
21.	Diferențialul de levier financiar și comercial (rd. 18, col. 6 - rd. 19, col. 5) (%)	X	X	X	6,4687	X
22.	Diferența dintre diferențialul de levier financiar și diferențialul de levier financiar și comercial (rd. 21, col. 5 - rd. 20, col. 2) (p.p.)			1,0876		

Sursa : elaborat de autor în baza datelor convenționale

Datele tabelului de mai sus demonstrează o diferență de 1,0876 dintre diferențialul de levier financiar și diferențialul de levier financiar și comercial, cauzată de prevalarea ratei medii a dobânzii aferente datoriilor comerciale asupra ratei medii a dobânzii financiare. Acest fapt atestă o influență negativă a creditului comercial asupra eficienței activității de exploatare a entității analizate, presiunea financiară legată de plata dobânzilor majorându-se în cazul apelării la credite comerciale, inclusiv leasing financiar, de la 5,9761 % (dacă entitatea ar face apel numai la credite și împrumuturi) la 7,0636 %. Utilizând raționamentul profesional, considerăm că diferența constatată poate fi considerată semnificativă și semnalează un risc de control intern (risc de control asociat fraudei), manifestat prin opțiunea conducerii pentru creditul comercial și achiziții în leasing financiar. Ca răspuns la riscul menționat, auditorul trebuie să aplice proceduri care i-ar permite să evalueze gradul de adecvare a unei asemenea structuri de finanțare,

printre care propunem: interogarea conducerii în vederea justificării opțiunii pentru creditul comercial în detrimentul creditului financiar; inspectarea contractelor corespunzătoare; analiza cauzelor de lungire a termenilor de plată a datoriilor purtătoare de dobânzi; verificarea necesității procurării activelor, serviciilor și lucrărilor, finanțate din contul creditelor comerciale; recalcularea cheltuielilor cu dobânzile. Menționăm că depășirea diferențialului de levier financiar și comercial asupra diferențialului de levier financiar, chiar și semnificativă, nu indică numaidecât asupra faptului că situațiile financiare ale entității auditate sunt denaturate ca rezultat al fraudei.

Responsabilitatea auditorului privind evenimentele ulterioare



Sursa: elaborat de autor în baza IAS 10 [110] și ISA 560 [109]

## Relația între provizioane și datorii contingente

<b>Condiții (factori)</b>	<b>Provizion</b>	<b>Datorie contingentă</b>
<i>Factorul de incertitudine</i>	Incertitudine privind plasarea în timp sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare pentru decontarea provizionului.	Incertitudine privind valoarea viitoarelor cheltuieli, posibile de a fi suportate în legătură cu onorarea datoriei contingente, sau privind necesitatea ieșirii de resurse ce încorporează beneficii economice.
<i>Prezentarea în situațiile financiare</i>	Se reflectă în bilanț separat de alte datorii. Se prezintă o scurtă descriere a naturii obligației și estimarea plasării în timp a oricărui ieșiri de beneficii economice în notele la situațiile financiare.	Cu excepția cazului în care posibilitatea ca pentru decontarea obligației să fie necesară o ieșire de resurse este redusă, entitatea prezintă, în cadrul notelor la situațiile financiare, pentru fiecare clasă de datorii contingente, o scurtă descriere a naturii acestora.
<i>Evaluarea</i>	<b>Evaluare inițială</b> - estimare fiabilă a valorii resurselor, încorporând beneficii economice, necesare decontării provizionului. <b>Evaluare ulterioară</b> - provizioanele trebuie revizuite la fiecare dată a bilanțului și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.	Se evaluează continuu prin prisma modificărilor probabilității ieșirii de resurse care încorporează beneficii economice.
<i>Recunoașterea</i>	Se recunoaște în bilanț (la respectarea condițiilor impuse de p. 14 al IAS 37)	Nu se recunoaște în bilanț
<i>Probabilitatea ieșirii de resurse încorporând beneficii economice</i>	Accentuată	Incertă
<i>Influența evenimentelor trecute</i>	Entitatea are o obligație actuală (legală sau implicită) generată de un eveniment trecut.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Obligații potențiale</b>, potrivit cărora este nevoie să se confirme dacă entitatea are o obligație actuală care ar putea genera o ieșire de resurse încorporând beneficii economice; sau</li> <li>• <b>Obligații actuale</b> care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere conform IAS 37, deoarece fie nu este probabil că pentru decontarea obligației să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice, fie nu poate fi realizată o estimare suficient de fiabilă a valorii.</li> </ul>
<i>Influența evenimentelor viitoare</i>	Evenimentele viitoare care pot afecta valorile necesare pentru decontarea unei obligații trebuie reflectate în valoarea unui provizion în cazul în care există dovezi obiective suficiente că evenimentele în cauză vor avea loc.	Obligațiile potențiale și obligațiile actuale, care nu satisfac criteriile de recunoaștere, stabilite de IAS 37, se clasifică ca datorii contingente.
<i>Actualizare în funcție de valoarea în timp a banilor</i>	Provizioanele se actualizează dacă efectul modificării valorii-timp a banilor este semnificativ.	Nu se actualizează în funcție de valoarea-timp a banilor, dar se evaluează continuu prin prisma modificării probabilității ieșirii de resurse care încorporează beneficii economice.
<i>Decontarea</i>	Provizionul se utilizează numai pentru cheltuielile pentru care a fost recunoscut inițial.	Nu se decontează. Dacă devine probabil că va fi necesară o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice viitoare pentru un eveniment care a fost tratat anterior ca datorie contingentă, este recunoscut un provizion în situațiile financiare ale perioadei în care are loc modificarea probabilităților.

Sursa: elaborat de autor în baza IAS 37 [110]

## Lista de verificare a evenimentelor ulterioare

<b>Client</b>	Yase-Trans SRL		
<b>Perioada auditată</b>	2013		
<b>Contract</b>	07/13 din 17.06.2013		
<b>Întocmit de</b>	Slobodeanu S.	<b>Revizuit de</b>	
<b>Data finisării controlului</b>		<b>Data verificării</b>	
<b>Număr document</b>	F3210		

	<b>Ref.</b>	<b>Persoana responsabilă de exercitarea procedurii</b>	<b>Răsun (da/nu) ; probleme aparute</b>
<b>Proceduri de identificare a entității</b>			
1. Au luat directorii/managementul în considerare existența și posibilul efect al evenimentelor ulterioare?	Scrisoare nr. 04/14 din 12.03.2014	Slobodeanu S.	Da
2. Există proceduri convenționale pentru identificarea evenimentelor ulterioare?	Scrisoare nr. 04/14 din 12.03.2014	Slobodeanu S.	Nu
<b>Informații relevante din procese-verbale</b>			
3. Se verifică toate procesele-verbale și se înregistrează orice eveniment relevant ?	Scrisoare nr. 04/14 din 12.03.2014	Slobodeanu S.	Da
<b>Indicatori financiari detaliați</b>			
4. Se verifică rapoartele de gestiune ulterioare datei bilanțului și se înregistrează caracteristicile esențiale ?	Scrisoare nr. 04/14 din 12.03.2014	Slobodeanu S.	Da
5. Se verifică ultimele prognoze ale fluxurilor de numerar și se înregistrează soldul net previzionat ?	Scrisoare nr. 04/14 din 12.03.2014	Slobodeanu S.	Da
6. Se verifică mijloacele fixe și se înregistrează orice diminuare a valorii acestora ?	Scrisoare nr. 04/14 din 12.03.2014	Slobodeanu S.	Da (indici de depreciere nu au fost constatați)
7. Se verifică și se înregistrează datoriile fiscale ?	Scrisoare nr. 04/14 din 12.03.2014	Slobodeanu S.	Da
8. Se verifică contingențele și se evaluează impactul acestora asupra prezentărilor ?	Scrisoare nr. 04/14 din 12.03.2014	Slobodeanu S.	Da
9. Se verifică orice modificări în capitalul social sau în cel împrumutat ?	Scrisoare nr. 04/14 din 12.03.2014	Slobodeanu S.	Da
<b>Discuții cu directorii</b>			
10. Se discută cu directorii evoluția entității după data bilanțului ?	Proces-verbal nr. 2 din 28.02.2014	Slobodeanu S.	Da
11. Se înregistrează orice evenimente care pot influența situațiile financiare ?	Proces-verbal nr. 2 din 28.02.2014	Slobodeanu S.	Da
<b>Perioada acoperită de verificare</b>			
12. Se confirmă că verificarea evenimentelor ulterioare a acoperit perioada până la data raportului de audit ?	-	Slobodeanu S.	Da

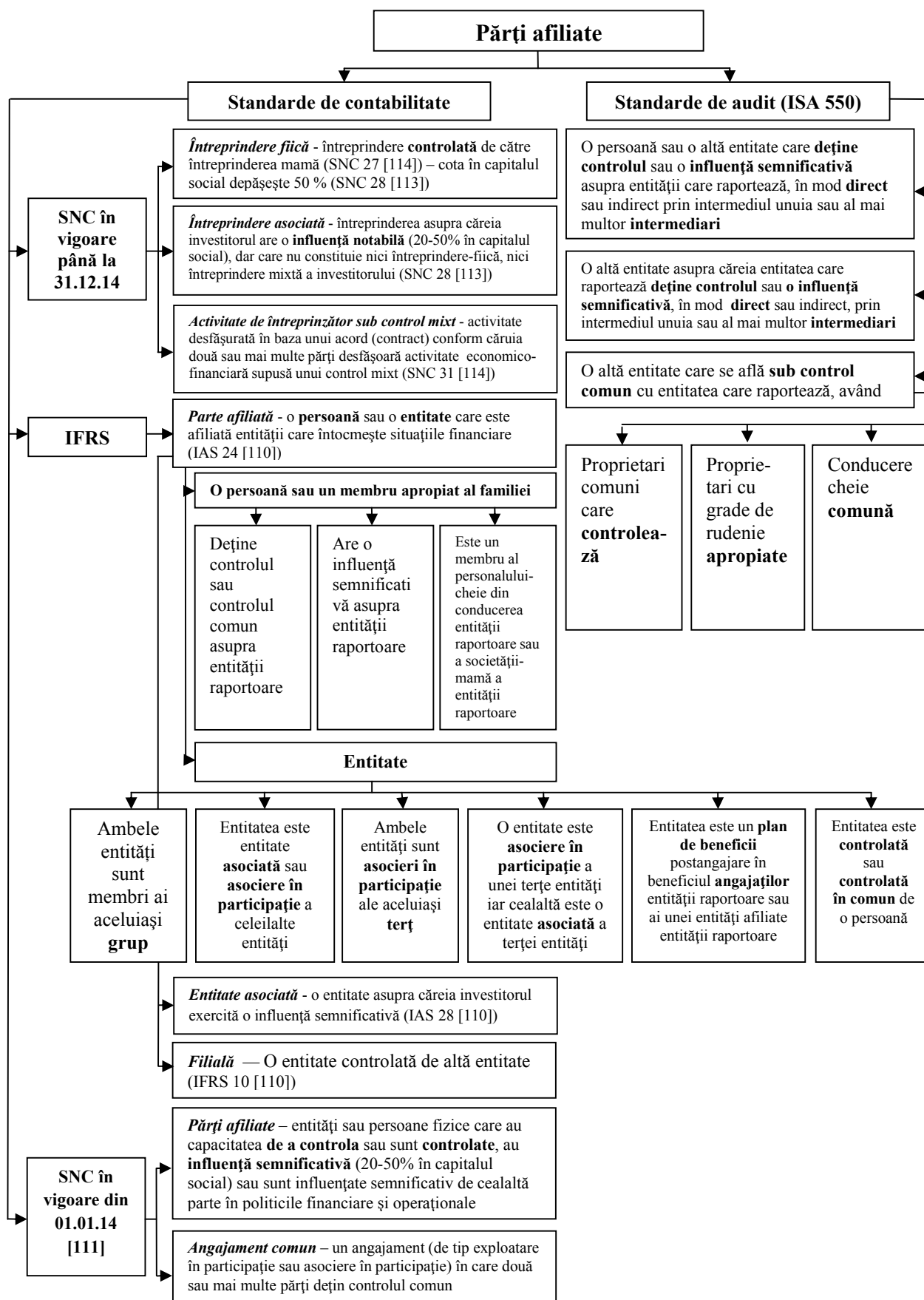
**Concluzie:**

Am obținut o asigurare rezonabilă că s-au făcut ajustările sau prezentările necesare pentru a reflecta evenimentele ulterioare și că situațiile financiare nu au fost modificate semnificativ de alte evenimente care au avut loc între data bilanțului și data la care se semnează raportul de audit.

<b>Întocmit de (semnătura)</b>		<b>Revizuit de (semnătura)</b>	
--------------------------------	--	--------------------------------	--

Sursa : elaborat de autor după CAFR [13] și datele „Optim-Audit” SRL

Criteria privind identificarea părților afiliate în conformitate cu standardele de contabilitate și audit



Sursa: elaborat de autor

## Tipuri de misiuni care pot face referire la ciclul de procurări-plăți și rapoartele emise în cadrul acestora

Tipul misiunii	Tipul raportului emis	Descrierea raportului	Gradul de asigurare oferit	Caracterul probelor
Misiune de asigurare	Raportul auditorului privind situațiile financiare	Concluzie cu privire la asigurarea rezonabilă obținută de auditor privind măsura în care situațiile financiare, luate în ansamblu, nu conțin denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare	Asigurare rezonabilă (sporită)	Probe suficiente și adecvate pentru obținerea unei asigurări rezonabile
	Raportul de revizuire	Concluzie cu privire la faptul că informațiile obținute pe parcursul revizuirii denotă că situațiile financiare nu oferă o imagine fidelă (sau „nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative”) în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil	Asigurare moderată	Suficiente probe de audit adecvate, obținute, în primul rând prin interogări și proceduri analitice
	Raportul emis în cadrul unei misiuni de asigurare, alta decât auditul situațiilor financiare sau revizuire a informațiilor financiare istorice	Concluzia va conține o exprimare clară a concluziei practicianului în legătură cu problematica analizată (de exemplu, eficiența controlului intern legat de operațiunile de achiziții și decontări cu furnizorii și antreprenorii)	Asigurare limitată	Probe suficiente și adecvate, însă, limitate în comparație cu o misiune de asigurare rezonabilă
	Raportul pe marginea examinării informațiilor financiare prognozate	Concluzia va conține evaluarea informațiilor financiare prognozate, inclusiv calitatea prezumțiilor pe care se bazează aceste informații și consecvența întocmirii acestora	Asigurare moderată	Probe suficiente și adecvate pentru evaluarea prezumțiilor pe care se bazează informațiile financiare prognozate
Misiune ce nu oferă asigurare	Raportul de constatări efective pe baza procedurilor convenite privind tranzacțiile de procurări-plăți (de exemplu, confirmarea rulajelor și/sau soldurilor tuturor furnizorilor sau unor furnizori luați individual)	Concluzia va descrie scopul și procedurile convenite ale misiunii pentru a da posibilitatea cititorului să înțeleagă natura și aria de cuprindere a activității efectuate	Nu se exprimă nici o asigurare	Probe limitate la aria de cuprindere a procedurilor convenite

Sursa : elaborat de autor după ISA, ISRE, ISAE [60, 61]



**COMPANIA DE AUDIT "SOVIRINA-AUDIT" SRL**  
MD-2005, mun. Chişinău, str. P. Rareş, 36, of. 145,  
tel. (37322) 602-381

---

## ACT

de implementare a rezultatelor investigațiilor științifice  
ale tezei de doctor în economie a dnei **Svetlana Slobodeanu** cu tema:  
**„Probleme ale auditului ciclului de procurări-plăți”**

Prin prezentul act se confirmă implementarea în practica companiei de audit „Sovirina-Audit” SRL a următoarelor recomandări, bazate pe cercetările științifice efectuate de dna Svetlana Slobodeanu:

- sistemul desfășurat al componentelor riscului de audit;
- tabelul de lucru pentru evaluarea riscului inerent neasociat fraudei la nivelul ciclului de procurări-plăți;
- tabelul de lucru pentru evaluarea riscului de control, neasociat fraudei la nivelul ciclului de procurări-plăți;
- metoda matriceală de evaluare a riscului general de fraudă;
- foaia de lucru „Programul de audit al operațiunilor de decontări cu furnizorii” ;
- formularul foii de înregistrare a confirmărilor expediate și răspunsurilor la acestea;

Recomandările sus-menționate vor contribui la perfecționarea tehnicilor de exercitare a auditului ciclului de procurări-plăți în particular, precum și a auditului situațiilor financiare în general. Formularele de documente de lucru enumerate au fost adoptate de societatea noastră în calitate de componente ale dosarului curent al misiunii de audit.

**Director**  
**„Sovirina-Audit” SRL**

*24 octombrie 2014 a.*



**Zaharcenco I.**

Compania de Audit  
 "Optim Audit" S.R.L.  
 Chişinău, str. Mitropolit Varlaam 65  
 MD-2012, of. 319, 317  
 Tel./fax: (373 22) 27-01-03, 22-49-37  
 Tel.: (373 22) 27-20-86  
 GSM: 069138197  
 E-mail: vciobanu@contabilsef.md  
 Cod fiscal: 1003600124397  
 Contul bancar №  
 2224710SV11880037100  
 BC "Mobiasbanca-Groupe Societe  
 Generale" S.A.  
 C/b: MOBBMD22



Audit company  
 "Optim Audit" S.R.L.  
 Chisinau, 65, Mitropolit Varlaam str.  
 MD-2012, of. 319, 317  
 Tel./fax: (373 22) 27-01-03, 22-49-37  
 Tel.: (373 22) 27-20-86  
 GSM: 069138197  
 E-mail: vciobanu@contabilsef.md  
 Fiscal code: 1003600124397  
 Bank account №  
 2224710SV11880037100  
 BC "Mobiasbanca-Groupe Societe  
 Generale" S.A.  
 C/b: MOBBMD22

**Certificat de implementare a rezultatelor investigațiilor științifice  
 ale tezei de doctor în economie a dnei Svetlana Slobodeanu cu tema:  
 „Probleme ale auditului ciclului de procurări-plăți”**

Societatea de audit „Optim-Audit” SRL confirmă că a implementat în practica de auditare a situațiilor financiare următoarele rezultate ale investigațiilor științifice ale dnei Slobodeanu Svetlana:

- tehnica de aplicare a analizei SWAT la etapa cunoașterii business-ului clientului în vederea identificării factorilor interni, ce caracterizează mecanismele de control intern ale subiectului auditat, și a factorilor mediului extern, generatoare de riscuri specifice sferei de activitate a întreprinderii;
- foaia de lucru „Chestionar privind evaluarea sistemului de control intern, aferent ciclului de procurări-plăți”;
- formularul foii de înregistrare a confirmărilor expediate și răspunsurilor la acestea;
- formularul listei de verificare a evenimentelor ulterioare.

Aplicarea practică a recomandărilor expuse permite exercitarea și documentarea eficientă și oportună a procedurilor specifice de audit în vederea formulării și fundamentării unor concluzii de audit adecvate cu privire la veridicitatea informațiilor financiare ale clienților auditați.

Director



21. 11. 2014

Ciobanu V.  
 auditor,  
 contabil certificat CAP

## **DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII**

Subsemnata, declar pe proprie răspundere personală că materialele prezentate în teza de doctorat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Slobodeanu Svetlana

## CV al autorului

Slobodeanu Svetlana, 5 august 1985,  
Republica Moldova, or. Soroca



**Studiile** (incomplete, medii, medii speciale, superioare, militare etc.) superioare

Denumirea instituției de învățământ și sediul ei	Facultatea (secția)	Anul înmatriculării	Anul absolvirii	Specialitatea deținută	Numărul, seria diplomei (certificatul de studiu) și anul eliberării lui
ASEM	Contabilitate	2003	2007	Contabilitate și audit	AL 0120798, eliberată la 29.06.2007
ASEM	Administrare financiar-bancară	2007	2008	Administrare financiar-bancară	AM 000002981, eliberată la 27.10.2008

### Lucru prestat de la începutul activității de muncă

Data, luna, anul		Funcția, postul, statutul etc. (indicați instituția, organizația, întreprinderea, ministerul, departamentul)	Adresa organizației, întreprinderii
intrării în funcție	demisiei		
2005	2006	Contabil, „Soro-Meteor” SRL	str. Cosăuți, 10, MD-3004, or. Soroca
2008	2010	Manager publicitate și publicații, Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști ai Republicii Moldova (ACAP RM)	str. M. Varlaam, 65, of.439, MD-2012, mun. Chișinău
2009	2010	Manager relații internaționale, Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști ai Republicii Moldova (ACAP RM)	str. M. Varlaam, 65, of.439, MD-2012, mun. Chișinău
2010	2013	Asistent al auditorului, compania de audit „Sovirina-Audit” SRL	Str. Alecu Russo 59/2 ap. 75, MD-2044, mun. Chișinău
2011	prezent	Contabil-șef „SV-Construct” SRL	Str. Gh. Asachi 66/1 ap. 86, MD-2028, mun. Chișinău
2013	prezent	Auditor, compania de audit „Sovirina-Audit” SRL	Str. Alecu Russo 59/2 ap. 75, MD-2044, mun. Chișinău

**Domeniu de activitate științifică** – audit.

**Lucrări științifice publicate** – 10 publicații.

**Date de contact:** mun. Chișinău, str. Gh. Asachi 66/1 ap. 83

tel. (022) 73 66 35, 69 289 863

email: sslobodeanu@gmail.com