

NOTIUNI GENERALE CU PRIVIRE LA CONTROLUL INDEPENDENT – AUDIT

Galina ULIAN, Iulia CAPRIAN, Anastasia DJUGOSTRAN

Universitatea de Stat din Moldova

Definiția generală a unui audit este o evaluare a unei persoane, organizații, sistem, proces, întreprindere, proiect sau a tipului de produs. Termenul cel mai frecvent se referă la auditul în contabilitate, dar, de asemenea, concepte similare există în managementul de proiect, managementul calității, managementul apei și al conservării energiei.

Scopul unei evaluări este de a măsura ceva sau de a calcula o valoare pentru el. Deși procesul de evaluare poate implica un audit de către un profesionist independent, scopul său este de a oferi mai degrabă o măsură consultativă decât de a-și exprima o opinie cu privire la corectitudinea declarațiilor sau la calitatea de performanță.

Ca o regulă generală, auditul ar trebui să fie întotdeauna o evaluare independentă, care va include un anumit grad de analiză cantitativă și calitativă, întrucât o evaluare presupune o abordare consultativă mai independentă [2].

Cuvinte-cheie: control, audit, întreprindere, contabilitate, valoare, evaluare.

GENERAL DEFINITIONS ON THE INDEPENDENT CONTROL - AUDIT

The general definition of an audit is an evaluation of a person, organization, system, process, enterprise, project or product. The term most commonly refers to audits in accounting, but similar concepts also exist in project management, quality management, water management, and energy conservation [4].

The purpose of an assessment is to measure something or calculate a value for it. Although the process producing an assessment may involve an audit by an independent professional, its purpose is to provide a measurement rather than to express an opinion about the fairness of statements or quality of performance [6].

As a general rule, audits should always be an independent evaluation that will include some degree of quantitative and qualitative analysis whereas an assessment implies a less independent and more consultative approach.

Keywords: control, audit, enterprise, accounting, value, evaluation.

Controlul financiar acționează în sfera relațiilor financiare, fiscale și de credit, urmărind cu prioritate constituirea și utilizarea fondurilor la toate nivelurile economiei naționale și asigurarea unei eficiențe maxime.

Termenul „audit” își are originea în latinescul *audio*, care înseamnă „a asculta”. În Evul mediu acest termen capătă sensul de a asculta „părțile” implicare într-un proces, iar mai târziu primește o largă extindere în țările anglo-saxone și în Franța, în domeniul reviziilor contabile, inclusiv efectuate de Curțile de Conturi. În Dicționarul anglo-francez Hachett, din anul 1934, termenul „audit” este definit ca reprezentând „verificarea conturilor de către experți”. Potrivit Webster’s Enciclopedic, prin audit se înțelege „examinarea oficială sau verificarea conturilor și înregistrărilor, în special a conturilor financiare” [6].

Auditul a apărut ca o necesitate a omenirii prin anii 1700 având ca motivații:

- Pedepsirea hoților pentru deturnarea fondurilor, protejarea patrimoniului;
- Reprimarea fraudelor și pedepsirea autorilor, protejarea patrimoniului;
- Evitarea fraudelor și atestarea fiabilității bilanțului;
- Evitarea delapidărilor și erorilor, atestarea veridicității situațiilor financiare istorice;
- Atestarea sincerității și regularității datelor financiare anterioare;
- Verificarea calității controlului intern și respectarea normelor contabile, de audit;
- Confirmarea imaginii fidele a conturilor și asigurarea calității controlului intern;
- Responsabilitatea conducătorilor asupra realității, exactității și legalității informațiilor cuprinse în situațiile financiare;
- Existența unor auditori proprii în entități pentru a elimina sau reduce eventualele nereguli ce ar putea fi descoperite de auditorii externi;
- Protecția împotriva fraudelor internaționale.

Importanța auditului derivă din necesitatea lui, adică din dorința managerilor, acționarilor și a publicului larg de a descoperi realitatea informațiilor pe care le primesc și a cauzelor care determină apariția fenomenului asupra căruia sunt informați.

De la apariția sa și până în prezent, auditul financiar a fost clasificat divers, dar concluzia e că o clasificare simplă, dar concretă ajută mai mult. Astfel, clasificarea auditului financiar se poate face și prin prisma a doua criterii, care să cuprindă cele mai importante tipuri.

Auditul financiar are următoarele forme de efectuare [1, p.53]:

1. *În funcție de modul cum își organizează activitatea, avem:*

- **audit intern** – reprezintă o verificare permanentă sub aspect tehnic, managerial și financiar-contabil a unei entități patrimoniale, destinată să realizeze un diagnostic general al sistemului, este subordonat managerului;
- **audit extern** – este o lucrare de atestare a veridicității informațiilor și poate cuprinde o gamă largă de servicii, stabilite în funcție de clauzele contractului de audit, poate fi realizat atât de auditori independenți persoane fizice, cât și juridice;
- **audit guvernamental** – reprezintă auditul exercitat de specialiști de la Ministerul Finanțelor asupra diferitelor programe, activități și instituții guvernamentale, are drept scop revizuirea și verificarea eficienței utilizării banului public.

2. *În funcție de obiectivul urmărit prin activitatea de audit, deosebim:*

- **auditul situațiilor financiare** – este auditul efectuat de auditorii financiari cu scopul de a certifica faptul că informațiile descrise în situațiile financiare prezintă în mod fidel situația reală a patrimoniului și că acestea sunt conforme cu principiile legal acceptate;
- **audit operațional** – auditul performanței sau auditul managerial ce se referă la evaluarea modului în care entitatea auditată este condusă pe baza principiilor economicității, eficienței;
- **auditul conformității** – denumit și audit de regularitate, este conceput să ofere o asigurare rezonabilă privind detectarea erorilor rezultate din nerespectarea prevederilor contractuale, ceea ce are un impact asupra situațiilor financiare.

3. *În funcție de solicitarea efectuării auditului, există:*

- **audit solicitat** – se efectuează la cererea acționarilor, a conducerii entității auditate, a investitorilor, a creditorilor, a organelor de stat, a instanței de judecată;
- **audit obligatoriu** – presupune verificarea rapoartelor anuale financiare, inclusiv a celor consolidate, se efectuează la entitățile de interes public.

4. *Din optică juridică, avem:*

- **audit legal** – reprezintă îndeplinirea obligațiilor cu privire la supravegherea gestiunii întreprinderii patrimoniale, la verificarea și certificarea bilanțului contabil;
- **audit contractual** – reprezintă relația contractuală privind executarea lucrărilor specifice de audit cu privire la atestarea informației contabile cuprinse în situații financiare.

Legislația Republicii Moldova definește termenul „audit” ca fiind „examinarea independentă a rapoartelor financiare anuale consolidate și a altor informații, aferente acestora, ale entității audiate pentru examinarea unei opinii profesionale a auditorului asupra corespunderii lor, sub toate aspectele semnificative, cerințelor stabilite față de aceste rapoarte”.

Auditul în Republica Moldova își are începutul la 26.06.1991, dată la care a fost adoptată Hotărârea Guvernului nr.316 „Cu privire la organizarea serviciului de auditing în Republica Moldova”. Aceasta a prevăzut crearea Camerei de Auditing a Republicii Moldova, iar prin Hotărârea de Guvern nr.648 din 19.11.1991 a fost înregistrat Statutul Camerei de Auditing a Republicii Moldova. În anul 1996, la 15 februarie, a fost adoptată Legea cu privire la activitatea de audit, nr.729-XIII; aceasta a prevăzut desființarea Camerei de Auditing (o greșeală, în opinia auditorilor) și crearea Asociației organizațiilor de audit, care a dezamăgit auditorii prin funcțiile restrânse.

În anul 2000 au fost publicate Standardele Naționale de Audit [7] elaborate în baza Standartelor Internaționale de Audit, varianta anilor 1998-1999, însă modul de implementare a acestora era determinat de modul cum erau percepute de fiecare auditor în parte.

În anul 2007, la 16 martie, Parlamentul Republicii Moldova a adoptat Legea, astăzi în vigoare, privind activitatea de audit, nr.61 XVI. Această lege prevede efectuarea obligatorie a auditului la entitățile de interes public, iar raportul de transparență a activității anuale să fie plasat de Ministerul Finanțelor pe site-ul lor oficial, sau instituirea funcțiilor pentru Asociația auditorilor și societăților de audit.

Legea privind activitatea de audit enumeră următoarele principii fundamentale ale activității de audit [5]:

- independență
- onestitate și obiectivitate
- competență profesională și conștiinciozitate

- confidențialitate și comportament profesional
- respectarea standartelor profesionale.

Obiectivele auditului sunt următoarele:

- asigurarea obiectivă a integrității patrimoniului
- sprijinirea îndeplinirii obiectivelor entității publice prin o abordare sistematică și metodică
- evaluarea managementului, riscurilor și evaluarea sistemelor de control.

Auditului îi sunt specifice următoarele funcții:

- 1) funcția de consiliere – reprezintă activitatea desfășurată de auditorii interni, menită să aducă plusvaloare și să îmbunătățească administrarea entității publice, gestiunea riscului și a controlului intern, fără ca auditorul să își asume responsabilități manageriale;
- 2) funcția de asigurare – reprezintă îndeplinirea obiectivelor de către întreprindere în urma prezentării raportului de audit.

Efectuarea auditului în Republica Moldova este reglementată de Legea privind activitatea de audit, care stipulează [5]:

- Organul superior de conducere al entității auditate are atribuția de a confirma societatea de audit, auditorul întreprinzător individual care vor efectua auditul și de a stabili cuantumul retribuirii serviciilor acestora.
- Stabilirea relațiilor dintre societatea de audit, auditorul întreprinzător individual și entitatea auditată sau solicitantul auditului.

Standardul Național de Audit 610 „Utilizarea lucrărilor de audit intern” [7] definește sfera de aplicare a auditului intern, care variază în dependența de structura și mărimea agentului economic, cuprinzând următoarele aspecte:

1. Analiza sistemelor contabil și de control intern.
2. Examinarea informațiilor financiare și de alt gen.
3. Analiza economicității, eficacității și eficienței activității agentului economic, inclusiv controlul nefinanciar intern.
4. Verificarea respectării cerințelor actelor legislative și normative, precum și a politicii și procedurilor stabilite de conducerea agentului economic.

În linii generale, auditul se realizează de către organizațiile de audit sau de către persoane auditori, care au fost atestate de camerele de auditing din Republica Moldova în urma susținerii examenelor și eliberării certificatelor de calificare în efectuarea controlului independent de audit.

În cadrul efectuării controlului de audit, auditorii sunt obligați să analizeze starea și autenticitatea evidenței contabile, să stabilească corespunderea operațiilor economico-financiare cu legislația în vigoare a țării.

La finalizarea efectuării controlului de audit experții sunt obligați, conform Legii nr.61 XVI, să prezinte concluziile lor într-un raport de audit indiferent de metodele utilizate în procesul de control. Raportul de audit va conține opinia auditorului, clar exprimată, în scris, privind veridicitatea datelor rapoartelor financiare în ansamblu ale entității auditate. Opinia auditorului poate fi fără mențiuni, cu mențiuni, adverse; în cazul în care auditorul nu își poate exprima opinia de audit, raportul poate conține refuzul de exprimare a opiniei. Raportul de audit conține obligatoriu:

- ✓ Titlul
- ✓ Destinatarul
- ✓ Partea introductivă (enumerarea rapoartelor financiare, divizarea responsabilităților)
- ✓ Identificarea sferei de aplicare a auditului (referințele, standardele și descrierea lucrărilor)
- ✓ Opinia auditorului
- ✓ Data întocmirii raportului
- ✓ Sediul societății de audit
- ✓ Datele din certificatul de calificare a auditorului.

În concluzie vom menționa că:

- Reglementarea, supravegherea, licențierea activității de audit este exclusiv în competența statului. Aceste activități sunt în exclusivitate finanțate de la bugetul statului, de unde și lipsa de resurse bugetare necesare pentru buna activitate a organelor de stat implicate în reglementarea și controlul calității activității de audit.

- Asociația auditorilor și societăților de audit au împuterniciri mai mult de reprezentare a membrilor ei decât ca organ implicat în procesul de autoreglementare a activității de audit financiar.
- Normele ce țin de activitatea Asociației auditorilor și a societăților de audit sunt neclare.
- Norma legală nu prevede obligativitatea auditorilor și a societăților de audit să fie membri ai Asociației auditorilor și ai societăților de audit.
- Consiliul de supraveghere a activității de audit are în componență exclusiv reprezentanți ai statului.

Finalizând, am putea recomanda reglementarea faptului ca auditorii să fie membri ai unei Asociații a auditorilor, iar legislația să le ofere dreptul de elaborare a recomandărilor de îmbunătățire a reglementărilor în vigoare privind activitatea de audit și să prevadă instituirea unui control al calității activității de audit.

Bibliografie:

1. BODAREV, P. *Audit Financiar*. Chișinău, 2003.
2. BOIULESCU, M., GHIȚĂ, M. *Control financiar și audit*. București, 1997.
3. HORVATH & PARTNERS. *Controlling*. Ediția a II-a. București, 2009.
4. GILBERT, W.J. and TERRY, J.E. The Use of Control Self-Assessment by Independent Auditors. In: *The CPA Journal*. Retrieved 10 March 2012.
5. Legea cu privire la activitatea de audit, nr.61 XVI din 16.03.2007.
6. MCKENNA, F. Auditors and Audit Reports: Is The Firm's "John Hancock" Enough?", *Forbes* 22 July 2011.
7. Standardele naționale de audit.

Prezentat la 25.10.2012