

## SECȚIA II. AUDITUL ÎN REPUBLICA MOLDOVA: REALITĂȚI ȘI PERSPECTIVE

### PROCEDURI ȘI PARTICULARITĂȚI DE AUDITARE A SITUAȚIILOR FINANCIARE ÎNTOCMITE CONFORM SIRF

***Ion Prisăcaru, auditor certificat,  
director general al Firmei de Audit  
„Ecofin-Audit-Service” SRL***

*Implementarea în Republica Moldova a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (SIRF), precum și a Standardelor Internaționale de Audit (SIA) se efectuează cu anumite dificultăți, determinate de diverse neclarități ce țin, în primul rând, de aspectele metodologice la etapa de tranziție. În prezentul articol încercăm să abordăm concomitent atât aspectele contabile privind întocmirea situațiilor financiare conform SIRF, cât și cele privind activitatea de audit.*

*Autorul, parcurgând tangențial etapele exercitării unui audit al situațiilor financiare, s-a axat pe aspectele subtile ale acestora. Astfel, a fost scoasă în evidență necesitatea studierii business-ului clientului, a eficienței sistemelor contabil și de control intern, a evaluării riscurilor. De asemenea, au fost propuse proceduri concrete de implementare în practică a auditului, a diferitor compartimente ale poziției financiare (privind imobilizările corporale și necorporale, stocurile, veniturile etc.), accentul fiind pus pe politica de contabilitate a entității.*

*Lucrarea propusă ar putea constitui o bază pentru studiile ulterioare în domeniul contabilității și auditului, asigurându-se în așa mod și implementarea eficientă a standardelor internaționale, întru binele întregii societăți.*

Unul dintre momentele pozitive ale perioadei de tranziție este că, treptat, reușim să ajustăm legislația, documentele de reglementare și activitățile la normele și exigențele standardelor și practicilor internaționale. Actualmente, am intrat în etapa finală de armonizare a standardelor naționale de contabilitate și de audit cu standardele internaționale de audit (SIA) și standardele internaționale de raportare financiară (SIRF). De altfel, dezvoltarea acestora este posibil să se producă doar în mod sincronizat. Dovadă acestei afirmații o constituie faptul că SIA, ca și, prin analogie, SIRF, se elaborează și se adoptă de către Federația Internațională a Contabililor, membrii căreia sunt organizațiile profesionale ale contabililor din țările economic dezvoltate.

Este cunoscut faptul că, potrivit art. 47 alin. (2) din Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007, cu modificările ulterioare, începând cu 1 ianuarie 2011, entitățile de interes public, la care se atribuie instituțiile financiare, companiile de asigurări, fondurile de investiții și cele nestatale de pensii, societățile comerciale ale căror acțiuni se cotează la Bursa de Valori a Republicii Moldova, țin contabilitatea și întocmesc situațiile financiare în conformitate cu SIRF. Celelalte entități, de asemenea, sunt încurajate să aplice aceste standarde, astfel satisfăcându-se și cerințele tuturor utilizatorilor privind informația financiară. Or, cunoașterea SIRF este necesară tuturor celor care studiază evidența și raportarea financiară, care desfășoară activitatea profesionistă în domeniu și pregătesc situațiile financiare, precum și celor care utilizează aceste situații (sau informația conținută în acestea).

De menționat că, începând cu 13 ianuarie 2012 (data publicării modificărilor în Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16 martie 2007), în Republica Moldova și activitatea de audit se desfășoară conform Standardelor Internaționale de Audit. Astfel, sunt îndeplinite și dispozițiile Planului de Acțiuni „Politica Europeană de Vecinătate (PA PEV)” din anul 2005 stipulate în capitolul 31, în care se cere ca Republica Moldova „să asigure implementarea eficientă a principiilor-cheie din dreptul societăților comerciale, contabilității și auditului în

regulile și standardele Uniunii Europene (UE) și internaționale relevante”. Această acțiune a fost prevăzută și în Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pentru anii 2009-2011, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1507 din 31.12.2008.

Experiența și practica mondială demonstrează că singura cale de a obține caracteristicile calitative și cantitative ample ale informației financiare, precum și de a confirma importanța acesteia, o constituie implementarea SIRF și/sau folosirea acestora ca bază la elaborarea și crearea sistemului național de evidență contabilă și raportare financiară. În orice caz, cerințele față de organizarea procesului de evidență, precum și regulile de bază ale evidenței contabile trebuie stabilite conform principiilor și cerințelor SIRF în așa fel încât entitățile să aibă posibilitatea de a deține informația pentru diferite tipuri (forme) de raportări, inclusiv conform SIRF.

La moment, putem deja menționa că cei care au fost „pioneri” în demararea procesului de convergență la SIRF au semnalat probleme serioase la conversia situațiilor financiare întocmite anterior conform Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC), aplicate începând cu 1 ianuarie 1998, la cele întocmite conform SIRF. Acestea se referă, în primul rând, la tratarea diferențiată a principiilor de bază față de prezentarea publică a informațiilor. Aname acest „gol” au menirea să-l acopere companiile de audit, care prestează, în baza SIA, servicii conexe privind conversia situațiilor întocmite conform reglementărilor naționale la cele întocmite în conformitate cu standardele internaționale.

În acest context, și auditorii, care confirmă veridicitatea situațiilor financiare sub toate aspectele semnificative, pentru aceeași perioadă financiară, dar întocmită conform standardelor naționale și internaționale, se confruntă cu anumite neclarități de ordin metodologic și organizatoric. La acestea se referă, în primul rând, lipsa în SIRF a normelor stricte de reglementare privitor la ținerea contabilității. Dat fiind acest fapt, este necesară o tratare absolut nouă a termenului „raționament profesional” atât în contabilitate, cât și în audit. Or, în actualele SNC nu se face referire la raționamentul profesional al contabilului, iar în audit, conform SNA, acesta reprezintă opinia auditorului în unele situații profesionale, de excepție, care se bazează pe abilitățile, intuiția și profesionalismul acestuia.

Conform SIRF, sfera de adoptare a deciziilor în baza raționamentului profesional al contabilului și auditorului este destul de vastă, deoarece acestea nu conțin reglementări stricte privind evidența și/sau impozitarea, precum SNC. SIRF impune, de asemenea, ca informația să fie prezentată în rezumate ale politicilor contabile semnificative și în note explicative suplimentare, care confirmă verificarea corespunderii politicii de contabilitate a companiei/firmei și conțin aprecierea raționalității acesteia. Ca urmare, prezentarea situațiilor financiare variază semnificativ de la o entitate la alta, de aceea și utilizatorii acestor informații trebuie să depună un efort deosebit pentru a le înțelege. În atare circumstanțe specifice politica de contabilitate, care include principiile, bazele, condițiile, regulile și practica pregătirii și prezentării de către entități a situațiilor financiare, trebuie să fie elaborată și aplicată în așa mod ca acestea (rapoartele) să corespundă cerințelor fiecărui standard și interpretărilor aplicate de entitate. Iar la auditarea fiecărei situații financiare în parte este necesar să se acorde o atenție deosebită politicii de contabilitate în baza căreia acestea au fost întocmite, precum și verificării corespunderii acesteia principiilor de întocmire a situațiilor menționate. La concret, se va acorda atenție următoarelor aspecte:

- principiilor și metodelor alese de entitate pentru ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare;
- principiilor și metodelor de ținere a contabilității specifice ramurii (activității);
- respectării cerințelor SIRF.

Pentru confirmarea auditării acestor aspecte și acumularea probelor necesare privind formarea opiniei corespunzătoare, luându-se ca bază politica de contabilitate a entității, se propune ca documentele de lucru ale auditorului să conțină:

- declarația privind corespunderea evidenței contabile SIRF;
- aprecierea și prezentarea succintă a celor mai importante aspecte ale politicii de

- contabilitate, aprobate și practic aplicate de entitate;
- argumentarea soldurilor conturilor reflectate în situația financiară, în situația rezultatului global, în alte componente ale situațiilor financiare;
- alte informații ce rezultă din Standardul Internațional de Contabilitate (SIC) 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente” și SIC 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare” etc.

Componenta cea mai echivocă a situațiilor financiare este contul de profit și pierdere. Aici, ca, de altfel, și față de alte situații și componente ale situațiilor financiare, SIRF nu sunt prescriptive, acestea (standardele) stipulează doar câteva elemente ce trebuie prezentate, solicitând managementului să aleagă metoda de prezentare pe care o consideră a fi cea mai relevantă, auditorul urmând să-și concentreze atenția anume asupra acestor aspecte. Și la acest compartiment practica demonstrează că entitățile se confruntă anume cu problema alegerii formatelor de prezentare, iar utilizatorii – cu înțelegerea acestor formate, care în activitatea practică diferă de la o entitate la alta.

În astfel de circumstanțe, evidența contabilă și politica de contabilitate trebuie să fie obiecte ale auditării la toate etapele de exercitare a auditului situațiilor financiare ale entității: de la planificarea acestuia până la întocmirea raportului de audit.

La etapa preliminară planificării auditului oricărei situații financiare este necesar să se acumuleze informații despre entitatea ce urmează a fi auditată, precum și să se evalueze riscul inerent la nivelul situațiilor financiare și riscul legat de control, adică evaluarea preliminară a eficienței sistemelor contabil și de control intern ale entității în ceea ce privește prevenirea sau descoperirea și corectarea denaturărilor semnificative. Anume aceste informații vor servi drept bază la elaborarea programului de audit la etapa planificării și adoptării deciziei privind necesitatea exercitării verificărilor suplimentare a riscului legat de control. De asemenea, la elaborarea programului de audit, auditorul, aplicând raționamentul profesional, va corela evaluarea riscului inerent la nivelul situațiilor financiare cu soldurile conturilor și grupurile de tranzacții la nivelul aspectelor calitative.

La etapa de exercitare practică a auditului soldurilor poziției financiare a entității ne vom referi doar la compartimentele care, în viziunea noastră, sunt mai esențiale.

În procesul de auditare a imobilizărilor corporale problema principală constă în aprecierea corectitudinii identificării de către entitate a momentului de recunoaștere a acestor active, a valorii lor contabile, a recunoașterii cheltuielilor cu amortizarea și a pierderilor aferente deprecierei. De aceea, auditorul, bazându-se pe raționamentul profesional, va studia și va da apreciere:

- modelului de evidență aplicat (valoarea contabilă, modelul de evaluare a costului, valoarea justă a imobilizărilor corporale în cazul în care aceasta diferă semnificativ de valoarea contabilă), bazei de evaluare folosite în determinarea valorii contabile brute etc.;
- metodei de amortizare folosite și estimării duratei de viață utilă a activelor sau a ratelor de amortizare utilizate;
- modalității și principiilor de exercitare a reevaluărilor, pornind de la cerințele SIC 16 „Imobilizări corporale”, care prevăd că activele, în funcție de modelul ales, trebuie să fie înregistrate în contabilitate la valoarea reevaluată, aceasta constituind valoarea lor justă, sau să fie înregistrate la costul lor, cu diminuările corespunzătoare. Determinarea deprecierei acestora se efectuează prin aplicarea SIC 36 „Deprecierea activelor”, astfel fiind revizuită valoarea contabilă a activelor, determinată valoarea recuperabilă și stabilit momentul recunoașterii acestora ca pierdere sau depreciere;
- criteriilor aplicate de entitate pentru delimitarea investițiilor imobiliare (imobilizări construite) de alte imobilizări corporale, construite sau dezvoltate pentru folosința viitoare, pornind de la prevederile SIC 40 „Investiții imobiliare”.

Ca rezultat, auditorul va menționa dacă entitatea respectă SIC 16 în ceea ce privește revizuirea metodei de amortizare folosită, precum și revizuirea duratei de viață utilă a imobilizărilor corporale la sfârșitul fiecărui an financiar, ca, de altfel, și dacă, în cazul reevaluării, cel puțin a unui element al clasei imobilizărilor corporale, a fost reevaluată întreaga clasă. De asemenea, auditorul va aprecia corectitudinea informațiilor privind investițiile imobiliare (metoda de evidență, absența confuziilor privind aplicarea noțiunii de imobil investițional și imobil folosit în activitatea entității, respectarea criteriilor și reflectarea rezultatelor reevaluărilor etc.).

Este necesar să se verifice și respectarea cerinței standardului nominalizat privind anumite câștiguri și pierderi. De exemplu, în cazul în care majorările care apar ca urmare a reevaluării imobilizărilor corporale au fost înregistrate direct la capitalurile proprii, cu recunoașterea ulterioară corespunzătoare, sau în cazul în care diminuările unui activ, ca rezultat al reevaluării, au fost scăzute direct din proprietatea imobiliară și au fost reflectate în situația rezultatului global. Dacă un activ a fost evaluat în valută, se va stabili dacă valoarea majoritară evaluată a acestuia a fost convertită la cursul de schimb de la data la care valoarea a fost determinată. Menționăm că în asemenea situații, conform paragrafului 23 (c) din SIC 21 „Efectele variațiilor cursurilor de schimb valutar”, apare o diferență a cursului de schimb valutar care, de asemenea, trebuie recunoscută în capitalurile proprii.

Auditând operațiunile economice privind imobilizările necorporale, auditorul va analiza:

- recunoașterea inițială în contabilitate a imobilizărilor necorporale, pornind de la prevederile SIC 38 „Imobilizări necorporale”;
- modelul de contabilizare după recunoașterea inițială: modelul costului sau al reevaluării;
- durata de viață: determinată sau nedeterminată, respectarea criteriilor de atribuire la aceste categorii;
- metoda și perioada de amortizare, revizuirea acestora în cazul activelor necorporale cu durata de viață determinată;
- valoarea reziduală, în funcție de caz;
- metodele și permisiunile la stabilirea valorii reevaluate.

În cazul auditului acestui compartiment, de asemenea, este necesar să se verifice corectitudinea recunoașterii imobilizărilor necorporale, a evaluării valorii contabile a acestora după recunoaștere, a calculării amortizării și perioadei de amortizare pentru imobilizările necorporale cu durata de viață determinată, de asemenea, a atribuirii corecte a activelor la categoria de imobilizări necorporale. Concomitent, în cazul contabilizării unui activ în baza modelului reevaluării, se va verifica dacă celelalte active din clasa la care aparțin sunt, de asemenea, contabilizate în baza aceluiași model.

La auditarea compartimentului „Stocuri” se vor verifica:

- politicile contabile adoptate la evaluarea stocurilor;
- cerințele prevăzute privind determinarea costului stocurilor, formulele folosite: primul intrat, primul ieșit (FIFO) sau a costului mediu ponderat;
- metodele folosite la reflectarea stocurilor în contabilitate (metoda costului standard, a prețului cu amănuntul etc.);
- valoarea stocurilor, determinarea valorii acestora recunoscută ca cheltuială pe parcursul perioadei.

Atenționăm asupra faptului că o entitate trebuie să folosească aceeași formulă de determinare a costului pentru toate stocurile de natură și utilizare similară în entitate; și doar pentru stocurile de natură sau utilizare diferită pot fi justificate formule diferite de determinare a costului. Analogic, și în cazul în care anumite stocuri sunt evaluate în valută, valoarea contabilă a acestora trebuie determinată conform SIC 21 (paragraful 25) prin compararea costului sau valorii contabile (după caz), convertite la cursul de schimb la care valoarea a fost determinată (de la data tranzacției pentru un element evaluat la cursul istoric) și valoarea

realizabilă netă sau recuperabilă (după caz), care ar fi, spre exemplu, cursul stabilit la data de închidere a poziției financiare.

Exercitând auditul tratamentului contabil al veniturilor generate de diferite tipuri de tranzacții și evenimente, auditorul va aplica proceduri care îi vor permite să se asigure că acestea sunt determinate și contabilizate în momentul în care trebuie recunoscut un astfel de venit, că valoarea veniturilor este evaluată la valoarea justă a contra prestării primită sau care urmează a fi primită. În acest scop, auditorul va examina detaliat:

- politicile contabile adoptate de entitate pentru evaluarea și recunoașterea venitului;
- metodele adoptate la determinarea stadiului de execuție la data de închidere a poziției financiare pentru tranzacțiile ce implică prestări de servicii;
- îndeplinirea tuturor condițiilor privitor la recunoașterea veniturilor din vânzarea bunurilor;
- valoarea fiecărei categorii semnificative de venit recunoscute în timpul perioadei de raportare, inclusiv din vânzarea de bunuri, prestarea de servicii, dobânzi, redevențe, dividende (bazele de recunoaștere);
- valoarea veniturilor apărute din schimbul de bunuri sau servicii

În ceea ce privește aspectele fiscale, vom menționa doar că, la moment, contabilii și auditorii practicieni se confruntă cu incertitudinea regimului fiscal al aplicării IFRS. Practic, apare necesitatea de a ține o evidență separată, în scopuri fiscale, a impactului pe care îl va avea modelul de reevaluare a imobilizărilor corporale (a costului sau a reevaluării); a tratamentului fiscal al câștigurilor și pierderilor nerealizate din reevaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare, înregistrate prin intermediul conturilor de capitaluri proprii, iar în sistemul bancar – a comisioanelor amortizate pe baza metodei dobânzii efective etc.

În final, ne rezervăm dreptul de a rezuma că procesul de convergență la SIRF, precum și de auditare a situațiilor întocmite conform acestora, generează o serie întreagă de provocări. Am încercat să le prezentăm, în viziunea noastră, pe cele mai principale, cu care se confruntă mai des în practică atât contabilii, cât și auditorii. Prezenta abordare nu pretinde a fi exhaustivă, noi fiind conștienți de existența și a altor aspecte numeroase ce necesită a fi abordate profesional, eventual, fiind conștientizată, de asemenea, și importanța acestora.

Provocarea ce o facem prin acest articol constă în faptul că, la moment, se impune un schimb constructiv de păreri consolidate ale tuturor părților implicate în proces: Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, Banca Națională a Moldovei, Comisia Națională a Pieței Financiare, asociațiile profesionale ale contabililor și auditorilor, corpul academic și didactic, precum și practicienii din domeniu. O atare concluzie va conduce la atingerea scopului conversiei standardelor naționale la cele internaționale, concomitent fiind conturate și beneficiile așteptate de către utilizatori, ca urmare a adoptării, asimilării și aplicării SNC și SIRF în practica de toate zilele.