

NECESITATEA REVIZUIRII CONCEPȚIEI PRIVIND ROLUL AUDITULUI STATUTAR

*Conf. univ. dr. Anatolie Iachimovschi, ASEM
Lect. sup. Olga Bordeianu, ASEM*

In this article examines current issues of statutory audit and review of the concept argue about how to approach the role of audit in ensuring financial stability. Also, the authors try to clarify the social mission of statutory audit requirements, to identify environmental factors of the statutory audit and to provide some solutions for managing conflicts of interest.

În trecut, opinia auditorului statutar exprima rezultatele verificării de fond a principalelor elemente ale rapoartelor financiare. În prezent, însă, pentru ca opinia auditorului statutar să ofere o asigurare cu privire la informațiile financiare, verificarea de fond este însoțită și de abordarea bazată pe riscuri. Prin intermediul tehnicilor de testare a sistemelor contabil și de control intern, auditorii statutari încearcă minimizarea riscului neidentificării denaturărilor semnificative.

Astfel, dacă în trecut opinia auditorului statutar se baza, în mare măsură, pe dovezile de audit obținute prin intermediul testelor de fond, în prezent, pentru a asigura caracterul adecvat și suficiența acestora este necesară realizarea unor misiuni de evaluare a riscurilor și denaturărilor semnificative.

Tabelul 1

Evoluția auditului statutar

Obiectivele auditului statutar	Caracterul misiunii de audit		
	în trecut	actualmente	în perspectivă
Verificarea de fond a activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor	evaluare	evaluare	evaluare
Evaluarea riscurilor și denaturărilor semnificative	asistență	evaluare	evaluare
Aprecierea deciziilor de afaceri	consiliere	asistență	evaluare

Cu toate acestea, auditul statutar actual nu poate oferi altă asigurare decât una rezonabilă cu privire la imaginea fidelă și corectă a situației financiare. Mai degrabă opinia auditorului statutar asigură conformitatea cu cadrul de raportare financiară, decât o viziune asupra sănătății financiare a entității.

Criza financiară recentă exprimă preocuparea că simpla constatare a respectării standardelor de raportare financiară nu este suficientă. Auditorul statutar ar trebui să se concentreze nu doar asupra procedurii și procesului. Opinia auditorului statutar ar trebui să ofere o garanție privind veridicitatea sănătății, dar nu a situației financiare la moment. Astfel de abordare, în primul rând, reduce riscul de denaturare și, în al doilea rând, reduce costurile de faliment suportate de proprietarii entității auditate.

Ingenieriile financiare de fraudă și eroare au reușit să distorsioneze companii celebre, cum ar fi: corporația „Enron”, compania „Arthur Andersen”, compania „Parmalat”, compania „Worldcom”, banca „Barings Bank”, compania „Merrill Lynch”, compania „Satyam” și cele două companii care au falimentat în 2009 – compania „Mardoff” și compania „Stanford Financial Group”.

Falimentul corporației Enron a determinat SUA, în 2002, să recurgă la promulgarea legii privind reforma contabilității pentru companiile publice și a legii cu privire la actul de protecție a investitorilor. Legile în cauză au înaintat cerințe mai drastice pentru practica contabilă din SUA și pentru exercitarea controlului asupra raportării financiare de către Comisia de valori mobiliare și burse din această țară (Securities and Exchange Commission – SEC).

Ca urmare, peste 750 de companii americane și-au reevaluat profiturile recunoscând, în mod tacit, că au abuzat de contabilitatea creativă, iar compania de audit cu renume mondial „Arthur Andersen” și-a pierdut toți partenerii și clienții, care au optat să colaboreze cu alte companii de audit membre ale grupului big four (Deloitte&Touch&Thomatsu, KPMG, Ernst&Young, PricewaterhouseCoopers). În perioada 2007-2009, băncile au declarat pierderi uriașe din pozițiile bilanțiere și extrabilanțiere.

În acest context, este dificil de a înțelege de ce auditorii cad de acord cu consiliul de administrare că situațiile financiare reflectă rezonabil rezultatele financiare, în timp ce instituția, de fapt, se află în dificultate financiară. Din aceste considerente, apar îndoieli privind circumstanțele în care auditorii statutari au reușit să prezinte rapoarte de audit pozitive, fără a face mențiuni importante pentru părțile interesate în activitatea instituției auditate. O explicație, care justifică astfel de circumstanțe, ar fi că este problematic de a înțelege esența limitărilor de audit specifice conceptelor de materialitate, riscuri și eșantioane.

Prin urmare, apariția acestor probleme impune necesitatea formulării unei abordări noi a funcției auditului statutar ca o soluție de a contribui la o mai mare stabilitate financiară. Un posibil punct de plecare în găsirea unei soluții în acest sens, ar fi de a examina dacă auditul statutar, mai întâi de toate, își îndeplinește corect funcția sa socială.

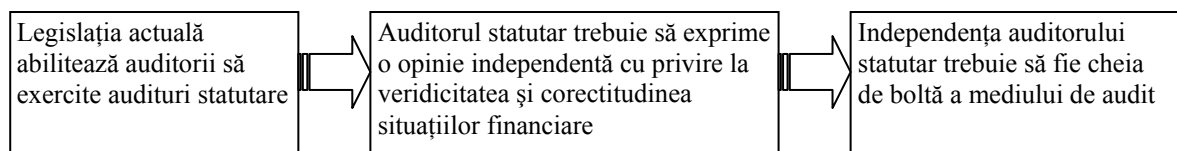


Figura 1. Misiunea socială a auditului statutar

Criza financiară a creat o suspiciune și o neîncredere, dacă această funcție socială este într-adevăr îndeplinită și corect interpretată. Există cazuri când serviciile de audit interne sunt subcontractate de firmele care, în același timp, exercită și audit statutar. De regulă, astfel de cazuri sunt mai rar întâlnite la societățile comerciale mari, care dispun de audituri interne independente de serviciile financiare și care raportează direct comitetului de supraveghere.

Însă, companiile mari, în majoritatea cazurilor, sunt auditate de unele și aceleași firme de audit. După dispariția firmei de audit „Arthur Andersen”, în prezent, sunt doar câteva firme capabile să auditeze companiile transnaționale. De aceea, pot fi exprimate unele îngrijorări legate de asigurarea condițiilor perfecte ale mediului de audit.

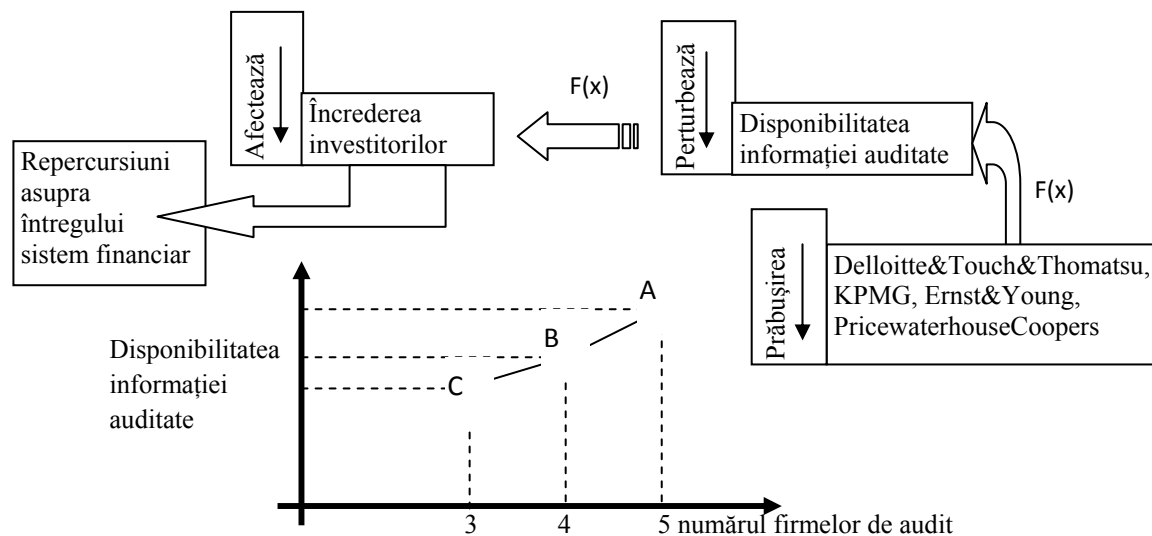


Figura 2. Factorii de mediu ai auditului statutar

Încrederea investitorilor este determinată de disponibilitatea informației financiare auditate referitoare la companiile foarte importante. Iar accesibilitatea la informația financiară auditată depinde de numărul de firme de audit capabile să-și asume responsabilitatea pentru astfel de angajamente. Din cauza numărului prea mic de firme de audit cu capacități dorite în acest sens pot surveni repercursiuni asupra întregului sistem financiar. Situația notată convențional cu litera „A” din figura de mai sus a existat până la criza financiară, atunci când pe piața auditului statutar activau cinci firme mari de audit. După falimentarea uneia din ele, s-a creat o nouă situație pe piața auditului statutar (situația „B”) și această situație se deosebește de cea precedentă prin faptul că ea a existat în perioada crizei financiare.

Pornind de la această constatare, pot fi formulate următoarele preocupări:

1. Încrederea investitorilor va fi afectată de o nouă eventuală prăbușire a uneia din marile firme de audit;
2. Dacă nu ar fi falimentat corporația „Arthur Andersen” ar fi survenit mai puține repercursiuni asupra întregului sistem financiar;
3. Situația „B”, comparativ cu situația „A”, se deosebește, de asemenea, și prin faptul că încrederea investitorilor nu a fost afectată în realitate, fiindcă, de fapt, a fost o diminuare a încrederii artificiale.

Admitem că la toate întrebările de mai sus nu se răspunde afirmativ, atunci cel puțin se poate discuta despre un pericol moral asociat cu grija minimizării riscului unui nou faliment a uneia din firmele mari de audit, care va conduce la crearea situației „C” prezentată în figura de mai sus. Prin urmare, dacă preocupările de mai sus nu se doresc a fi abordate, atunci poate apărea următoarea întrebare: unei firme de audit i se poate permite să devină atât de importantă, încât dispariția sa să perturbeze grav piața auditului statutar?

Răspunsul, de data aceasta, cu siguranță, nu se dorește a fi afirmativ. Ca și în cazul instituțiilor mari din sectorul financiar, falimentarea uneia dintre ele cauzează repercursiuni asupra întregului sistem financiar. Ținând cont de abordarea avută în vedere, în sectorul bancar, se propune cercetarea posibilităților de a explora pe bază proactivă conceptul de faliment ordonat al firmelor sistemice. Explorarea presupune luarea în considerare a soluțiilor legate de firmele sistemice, cât și a celor cu privire la firmele nesistemice.

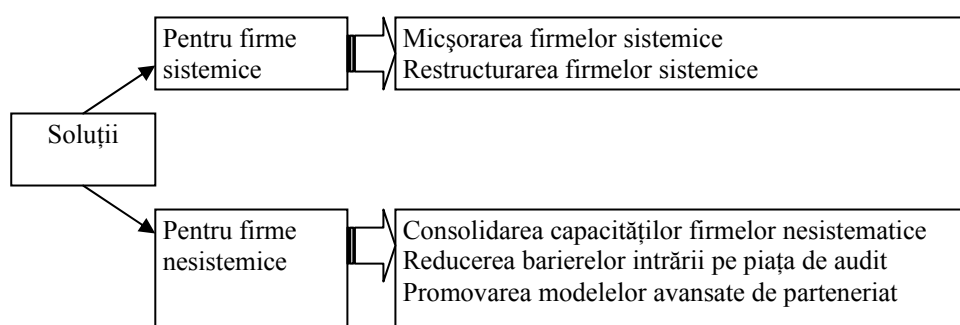


Figura 3. Soluțiile explorării proactive a conceptului de faliment ordonat

Soluțiile privind micșorarea și restructurarea firmelor de audit sistemice pot fi posibil de implementat în condiții de explorare proactivă a capacităților firmelor nesistemice prin consolidarea acestora, oferirea facilităților intrării pe piața auditului și promovarea unor modele avansate de parteneriat pentru firmele de audit mici și mijlocii.

Totodată, modificarea structurală a rețelei globale a serviciilor de audit statutar trebuie să țină cont de eventuale sincope ale activității de supraveghere a auditului statutar. Această activitate, în primul rând, trebuie să fie susținută de un cadru juridic legal, care ar prevedea mecanismul de gestionare a conflictelor de interese inerente peisajului actual al auditului

statutar, cum ar fi: problema desemnării și stabilirii mărimii onorariilor auditorului statutar; rotația deficitară a firmelor de audit; prestarea de către firmele de audit a unor servicii care nu au legătură cu această ramură.

Conflictele de interese la desemnarea auditorului statutar ar dispărea, dacă această responsabilitate ar fi atribuită proprietarilor sau unui terț. Este și logic ca desemnarea să fie efectuată prin licitație și să fie în atribuția acționarilor, investitorilor, altor părți cu angajamente și interese în afacerea entității auditate, dar nu în responsabilitatea conducerii. Această propunere ar fi binevenită pentru întreprinderile mari cu forma organizatorico-juridică de societate pe acțiuni de tip deschis. În cazul instituțiilor financiare, responsabilitatea pentru desemnarea auditorului statutar ar trebui să revină unui organism de reglementare, cum ar fi banca centrală, ținându-se cont, totodată, și de riscul creșterii birocrăției funcționarilor.

Rotația firmelor de audit este deficitară pentru majoritatea țărilor, chiar și pentru țările membre ale Uniunii Europene. Cu toate că directiva privind auditul legal (2006/43/CE) stabilește reguli clare de rotație a firmelor de audit, totuși, există anumite argumente „pro” și „contra” aplicării în practică a acestei proceduri.

Tabelul 2

Rotația firmelor de audit statutar

Afirmații cu privire la rotația firmelor de audit	Argumente	
	„Pro”	„Contra”
Incompatibilitatea cu un nivel dezirabil de independență	√	
Rotația generează o pierdere de informații care asigură suficiența și adecvarea dovezilor de audit		√
Inculcarea sau menținerea obiectivității și dinamismului pe piața auditului	√	

De obicei, la rotație, participă partenerii-cheie de audit și, din acest motiv, apar situații când compania desemnează aceeași firmă de audit timp de zeci de ani. Se consideră că astfel de situații nu mai pot fi tolerate, fiindcă par total incompatibile cu un nivel dezirabil de independență. Prin urmare, cu toate că este adevărată afirmația potrivit căreia rotația firmelor de audit cauzează anumite pierderi de informații, nu se poate neglija faptul dispariției în totalitate a amenințării relațiilor de familiaritate. Astfel, chiar dacă regulile de rotație sunt adoptate, este necesar să se prevadă clar care este obligativitatea rotației atât a firmelor de audit, cât și a partenerilor acestora.

Bibliografie:

1. Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate audit financiar 2009 // International Federation of Accountants – IFAC. București: Irecson, 2009.
2. Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate // pagina oficială: www.eur-lex.europa.eu
3. Articole de specialitate de pe website-urile IASB (www.iasb.org) și FASB (www.fasb.org);
4. Articole de specialitate de pe website-urile celor patru companii internaționale de audit („The Big Four”) – Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers, KPMG și Deloitte & Touche Tohmatsu;
5. Federation des Experts Comptables Europeens // pagina oficială: www.fee.be.