

## CERINȚE SPECIFICE AUDITURILOR COMPONENTELOR ȘI ELEMENTELOR INDIVIDUALE ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE

*Iachimovschi Anatolie, dr., conf. univ., ASEM*

*aiachimovschi@mail.ru*

*Țugulschi Iuliana, dr., conf.univ., ASEM*

*iuliana3989@gmail.com*

**Rezumat.** Scopul acestui studiu este de a identifica și de a specifica cerințele standardelor profesionale la exercitarea auditurilor componentelor și elementelor individuale ale situațiilor financiare. O misiune de acest fel nu poate fi confundată cu un audit al unui set complet de situații financiare. Studiul de față își propune să prezinte o sinteză a tuturor cerințelor standardelor internaționale de audit care sunt relevante acestor audituri.

**Abstract.** The aim of this study is to identify and specify the requirements of professional standards in an audit of a component or aspect of financial statements. A mission of this kind cannot be confused with an audit of a complete set of financial statements. The present study aims to present a synthesis of all the requirements of international auditing standards that are relevant this audits.

**Cuvinte-cheie:** auditor, cadru de raportare, control intern, misiune de audit, persoane însărcinate cu guvernarea, proceduri de audit, probe de audit, situații financiare, standarde internaționale de audit.

### **Rezultate și discuții**

Auditurile componentelor individuale ale situațiilor financiare, elementelor specifice, conturi sau aspecte ale situațiilor financiare reprezintă misiuni care trebuie abordate în mod special prin prisma cerințelor standardelor profesionale.

Există anumite dispoziții la exercitarea misiunilor de audit care au ca obiect de verificare o componentă individuală a situațiilor financiare sau un element specific al unei situații financiare și notele aferente. În cadrul acestor misiuni de audit trebuie luate în considerare atât prevederile ISA 805 „Considerente speciale – audituri ale componentelor individuale ale situațiilor financiare, elementelor specifice, conturi sau aspecte ale situațiilor financiare” cât și ISA-urile aplicabile auditurilor situațiilor financiare, a căror domeniu de aplicare este prezentat în tabelul de mai jos.

**Cadrul de referință privind auditurile componentelor și elementelor individuale ale situațiilor financiare**

<b>Standardele Internaționale de Audit</b>	<b>Domeniul de aplicare</b>
ISA 100 – ISA 700	Adaptarea la circumstanțele aplicate auditorilor altor informații financiare istorice
ISA 800	Auditul situațiilor financiare întocmit în conformitate cu cadrele generale cu scop special
ISA 805	Audituri ale componentelor individuale, elementelor specifice, conturilor sau altor aspecte ale situațiilor financiare

ISA-urile din seria 100-700 se aplică unui audit al situațiilor financiare și urmează să fie adaptate, după caz, în circumstanțele în care sunt aplicate auditurilor altor informații financiare istorice. ISA 800 „Considerente speciale – auditul situațiilor financiare întocmit în conformitate cu cadrele generale cu scop special”, de asemenea, se aplică auditului unei componente sau element individual al situațiilor financiare dacă aceste situații sunt întocmite cu un cadru de raportare general sau cu unul cu scop special.

Însă, potrivit ISA 600 “Considerente speciale – auditurile situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)” cerințele ISA 800 nu sunt relevante în cazul raportului unui auditor al componentei, emis ca rezultat al activității efectuate asupra informațiilor financiare ale unei componente la cererea echipei misiunii grupului în scopul unui audit al situațiilor financiare ale grupului.

În contextul ISA 805, ca exemplu de componentă sau prezentare individuală al unei situații financiare se consideră:

- bilanțul, situația de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu sau situația fluxurilor de numerar;
- raport întocmit de companie pentru pagubele care au avut loc, dar care nu au fost prezentate în notele explicative la situațiile financiare.

Elementul individual reprezintă un element, cont sau aspect al unei situații financiare. Astfel ca element specific, cont sau aspect al unei situații financiare constituie:

- valoarea înregistrată a imobilizărilor necorporale identificate sau răspunderea pentru survenit, dar neraportat;
- prevederile sau clauzele unui portofoliu de asigurare, privind conturile de creanțe și provizioanele aferente;
- cheltuielile angajate de contractele de leasing, inclusiv notele explicative.

Notele aferente situațiilor financiare alcătuiesc, de obicei, un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative relevante pentru situația financiară sau pentru un element.

Aplicarea ISA-urilor în cadrul unui audit al unei componente individuale sau unui element specific al situațiilor financiare necesită o abordare adecvată pe fiecare etapă de exercitare a lucrărilor misiunii, precum este prezentat în figura de mai jos:

<i>Etapele misiunii</i>	<i>Cerințe specifice etapei</i>
Acceptarea misiunii	<i>Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară Respectarea dispozițiile etice relevante Aplicarea ISA-urilor</i>
Planificarea și exercitarea lucrărilor misiunii	<i>Adaptarea ISA-urilor relevante auditului Stabilirea unui prag de semnificație mai scăzut</i>
Formularea unei opinii și raportarea acesteia	<i>Aplicabilitatea prevederilor generale de raportare Respectarea cerințelor privind modificarea opiniei de audit</i>

**Fig.1. Cerințele etapelor de exercitare a auditurilor componentelor și elementelor individuale ale situațiilor financiare**

*CERINȚE LA ACCEPTAREA MISIUNII*

Auditorul trebuie să determine măsura în care auditul în conformitate cu ISA-urile este aplicabil și în cazul misiunii de audit a unei componente sau element individual al situațiilor financiare. Un audit în conformitate cu ISA-uri este efectuat pe baza premisei că conducerea și acolo unde este cazul persoanele însărcinate cu guvernanta, au recunoscut și înțeles faptul că au responsabilitatea:

- pentru pregătirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil;
- unui control intern de o asemenea natură pe care conducerea și, acolo unde este cazul, persoanele însărcinate cu guvernanta îl consideră necesar pentru a permite pregătirea de situații financiare care să nu conțină denaturări semnificative, fie ele datorate fraudei, fie erorii;
- să ofere auditorului acces la toate informațiile pe care conducerea și acolo unde este cazul persoanele însărcinate cu guvernanta le consideră a fi relevante pentru pregătirea situațiilor financiare, cum ar fi înregistrări, documentație și alte aspecte.

Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare” stabilește anumite prevederi referitor la acceptarea sau continuarea angajamentului de audit. Conform prevederilor acestui standard, o misiune poate fi acceptată sau continuată de firma de audit dacă firma de audit dispune de personal competent, asigură respectarea principiilor și respectiv a regulile eticii profesionale, deține probe aferente evaluării integrității clientului.

*Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară.* Această cerință este stipulată de ISA 210 “Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit,” punctul 6 litera (a). Astfel auditorul va determina măsura în care aplicarea cadrului de raportare financiară va avea drept rezultat o prezentare care furnizează dezvăluiri adecvate de informații, care permit utilizatorilor țintă să înțeleagă informațiile transmise de situațiile financiare sau de element, precum și efectul tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor transmise de situațiile financiare sau de element.

Auditorul, în acest caz trebuie să dea dovadă de insistență privind obținerea acordului conducerii entității auditate cu privire la faptul că recunoaște și înțelege responsabilitatea sa referitor la raportarea financiară, la asigurarea unui control intern adecvat acestei raportări și accesului la informații și persoane.

Acest acord trebuie obținut și în cazul când se auditează o singura componentă a situațiilor financiare sau un anumit element din situația financiară, chiar și dacă misiunea în cauză este realizată în paralel cu auditul unui set complet de situații financiare ale entității. Din motivul că

majoritatea elementelor din respectivele situații financiare sunt interconectate este posibil ca auditorul să nu poată lua în considerare componenta situațiilor financiare sau elementul izolat.

Astfel, indiferent de faptul, se auditează o singură componentă a situațiilor financiare sau un anumit element din situația financiară, deoarece acestea aparțin entității trebuie de luat în considerare că pregătirea situațiilor financiare de către conducere și, acolo unde este cazul de persoanele însărcinate cu guvernarea necesită:

- identificarea cadrului general de raportare financiară aplicabil în contextul oricăror legi sau reglementări relevante;

- pregătirea situațiilor financiare în conformitate cu acel cadru general;

- includerea unei descrieri adecvate a acelui cadru general în situațiile financiare.

Mai mult decât atât, pregătirea situațiilor financiare cere conducerii exercitarea unui raționament profesional în efectuarea de estimări contabile care sunt rezonabile în circumstanțele date, precum și selectarea și aplicarea politicilor contabile adecvate.

*Respectarea dispozițiilor etice relevante.* La etapa acceptării desemnării sau a redeseemnării misiunii este necesară o asigurare rezonabilă privind faptul că firma și personalul acesteia respectă dispozițiile etice relevante, inclusiv cele care se referă la independență.

ISQC 1 stabilește responsabilitățile firmei de audit, iar ISA 220 „Controlul calității pentru auditul situațiilor financiare” stabilește responsabilitățile partenerului misiunii, în acest caz, stabilirea de politici și proceduri proiectate privind respectarea dispozițiilor etice relevante. Cerințele standardului se referă, de asemenea, și la responsabilități pentru calitatea auditului, acceptarea și continuarea misiunii de audit, selectarea membrilor echipei de audit, realizarea misiunii de audit, monitorizarea procesului de audit.

Codul IFAC impune ca auditorul să fie independent de entitatea auditată. Acest cod descrie independența ca o noțiune care cuprinde atât independența în gândire cât și independența în aparență. Independența auditorului față de entitatea auditată protejează abilitatea auditorului de a-și forma o opinie de audit fără a fi afectat de influențele care ar putea compromite acea opinie. Independența mărește abilitatea auditorului de a acționa cu integritate, de a fi obiectiv și de a menține o atitudine de scepticism profesional.

*Aplicarea ISA-urilor.* ISA-urile sunt elaborate în contextul unui audit al situațiilor financiare, respectiv acestea trebuie adaptate în funcție de necesitatea circumstanțelor atunci când se aplică unui audit al unei singure componente a situațiilor financiare sau al unui anumit element din situația financiară.

La această etapă ISA 210 „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit” prevede ca termenii conveniți ai misiunii de audit să includă forma așteptată a oricăror rapoarte care urmează a fi emise de auditor. De aceea, auditorul trebuie să ia în considerare măsura în care forma așteptată a opiniei este adecvată circumstanțelor. ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit” insistă ca auditorul să se conformeze cu toate ISA-urile relevante pentru audit.

În circumstanțe excepționale, auditorul poate considera necesar să se abată de la o cerință relevantă dintr-un ISA, el efectuând proceduri de audit alternative pentru a atinge obiectivul acelei cerințe. În situația în care auditorul ajunge la concluzia că un audit al unei componente independente a situațiilor financiare sau al unui element specific al unei situații financiare, în conformitate cu ISA-urile, poate să nu fie potrivit, auditorul poate discuta cu conducerea entității auditate măsura în care un alt tip de misiune ar fi mai potrivit.

#### *CERINȚE LA PLANIFICAREA ȘI EFECTUAREA MISIUNII*

*Adaptarea ISA-urilor relevante auditului.* În planificarea unui audit al situațiilor financiare individuale sau al unui element specific al unei componente individuale a situațiilor financiare, auditorul trebuie să adapteze toate ISA-urile relevante auditului, după cum este necesar în circumstanțele misiunii. Astfel, declarațiile scrise ale conducerii cu privire la un set complet de situații financiare ar fi înlocuite de declarațiile scrise cu privire la prezentarea componentei

situațiilor financiare sau cu privire la elementul care este în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Orice misiune de audit debutează cu abordarea generală a misiunii și o determinare a scopului în sine. Planificarea are ca finalitate precizarea naturii și întinderii lucrărilor de audit, stabilite în rezultatul aprecierii riscurilor de denaturare semnificativă și respectiv a evaluării preliminare a sistemului de control intern al entității auditate.

Riscurile respective presupun și cazuri când careva element poate fi denaturat drept rezultat al unei fraude, al tranzacțiilor cu părțile afiliate sau a unei aplicări incorecte a principiului de continuitate a activității cerut de cadrul general de raportare financiară aplicabil. Prin urmare, ISA-uri precum ISA 240 „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare”, ISA 550 „Părți afiliate” și ISA 570 „Principiul continuității activității” sunt, în general relevante chiar și atunci când numai un element specific al situației financiare constituie subiectul auditului.

Evaluarea controlului intern se va concretiza în verificarea practică a eficienței acestui control prin intermediul unor teste de control asociate numai domeniilor semnificative identificate în etapele anterioare. Efectuarea acestor teste se va finaliza prin formularea unor concluzii privind eficiența acestora.

*Stabilirea unui prag de semnificație mai scăzut.* Conform ISA 320 „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit”, în planificarea auditului, auditorul face judecăți cu privire la mărimea denaturărilor care vor fi considerate semnificative. Acest termen semnifică faptul că denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate semnificative dacă, s-ar putea aștepta ca ele, în mod individual sau agregat să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza situațiilor financiare.

Pragul de semnificație stabilit pentru o singură componentă a situațiilor financiare sau pentru un anumit element din situația financiară este, de regulă, mai scăzut decât pragul de semnificație stabilit pentru setul complet de situații financiare al entității. Acest aspect va afecta natura, durata și amploarea procedurilor de audit și evaluarea denaturărilor necorectate.

#### *CERINȚE PRIVIND RAPORTAREA*

*Aplicabilitatea prevederilor generale de raportare.* Se aplică cerințele ISA 700 “Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare” adaptate după cum este necesar, în circumstanțele misiunii unei singure componente a situațiilor financiare sau pentru un anumit element din situația financiară. Astfel de misiune, exercitată în paralel cu o misiune de audit a unui set complet de situații financiare, necesită exprimarea unei opinii separate pentru fiecare misiune, anume:

- opinia cu privire la misiunea de audit a setului complet de situații financiare ale entității;
- în mod separat se exprimă opinia cu privire la misiunea de audit pentru o situație financiară individuală sau la un element specific al acestor situații financiare.

Din aceste considerente, dacă auditorul concluzionează că prezentarea componentei individuale a situațiilor financiare sau a elementului specific al unei situații financiare nu o/îl diferențiază suficient de setul complet de situații financiare, auditorul trebuie să ceară conducerii să rectifice situația. Auditorul nu trebuie să emită un raport al auditorului care să conțină opinia asupra componentei individuale a situațiilor financiare sau asupra unui element specific al unei situații financiare, până când nu este convins de această diferențiere.

*Respectarea cerințelor privind modificarea opiniei de audit.* În dependență de tipul opiniei din raportul auditorului cu privire la un set complet de situații financiare, pot apărea următoarele trei situații:

Situația 1. În cazul unei opinii modificate din raportul auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale entității sau dacă acel raport include un paragraf de observații sau un paragraf explicativ, auditorul trebuie să determine efectul pe care acestea îl pot avea asupra raportului auditorului unei componente individuale a situațiilor financiare sau asupra unui element specific al acestor situații financiare. În situația dată, atunci când se consideră adecvat, auditorul trebuie să modifice opinia cu privire la componenta individuală a situațiilor financiare sau la

elementul specific al acesteia, sau să includă un paragraf de observații sau un paragraf explicativ în raportul auditorului.

Situația 2. Auditorul poate concluziona că în raportul de audit trebuie exprimată o opinie contrară sau este imposibilă exprimarea unei opinii asupra setului complet de situații financiare ale entității ca întreg. În astfel de situație ISA 705 „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent” nu îi permite auditorului să includă în același raport al auditorului o opinie nemodificată cu privire la componenta individuală a situațiilor financiare individuale care face parte din acele situații financiare sau cu privire la un element specific care face parte din acele situații financiare. Aceasta se explică prin faptul că opinia de audit privind setul complet de situații financiare ar fi în contradicție cu opinia privind componenta individuală a situațiilor financiare individuale sau a unui element specific care face parte din acele situații financiare.

Situația 3. Excepție de la Situația 2, un caz al unui audit al unui element specific, o opinie nemodificată se exprimă doar dacă se respectă așa condiții, precum: auditorului nu i se interzice prin lege sau reglementări să procedeze astfel; acea opinie este exprimată într-un raport al auditorului care nu este publicat alături de raportul auditorului care conține opinia contrară sau în care este imposibil să se exprime o opinie; elementul specific nu constituie o parte semnificativă din setul complet de situații financiare ale entității.

### **Concluzii**

Aplicarea ISA-urilor în cadrul unor audituri ale componentelor individuale sau elementelor specifice ale situațiilor financiare presupune o abordare adecvată pe fiecare etapă de exercitare a lucrărilor misiunii. Rezultatele studiului relevă necesitatea cunoașterii cerințelor de exercitare a lucrărilor de audit atât la angajarea în misiune cât și la celelalte etape.

Astfel, în procesul acceptării sau continuării misiunii trebuie întrunite condiții privind acceptabilitatea cadrului de raportare financiară, respectarea dispozițiilor etice relevante, stabilirea ISA-urilor relevante misiunii.

Anumite cerințe trebuie luate în considerare la planificarea și efectuarea auditurilor componentelor individuale sau elementelor specifice ale situațiilor financiare. Este important ca ISA-urile, identificate ca fiind relevante misiunii, să fie adaptate la circumstanțele auditurilor în cauză și totodată să se opereze cu un prag de semnificație mai scăzut în comparație cu cel stabilit pentru setul complet de situații financiare al entității.

Totuși, aplicabilitatea prevederilor generale de raportare în contextul raportării auditurilor unei componente individuale a situațiilor financiare în condițiile în care se presupune că reprezintă o parte importantă din acele situații financiare, auditorul nu trebuie să exprime o opinie nemodificată cu privire la o componentă individuală dintr-un set complet de situații financiare în cazul când auditorul a exprimat o opinie contrară sau s-a aflat în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la setul complet de situații financiare ca întreg.

### **Bibliografie**

1. *Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* [online]. Disponibil: [http // www.minfin.md](http://www.minfin.md).
2. *Manual de Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare și Etică* [online]. Disponibil: [http // www.minfin.md](http://www.minfin.md).
3. *Ghid privind auditul calității*. București: Irecson, 2010. ISBN 978-973-7694-69-0
4. Arens A., Loebbecke J. *Audit. O abordare integrată*. Chișinău: ARC, 2003. 972 p. ISBN 9975-71-441-3.
5. TIRON TUDOR, Adriana. *Fundamentele auditului financiar*. Cluj-Napoca: Editura Accent, 2013. 321 p. ISBN 978-973-8915-82-4.