

ACTIVE INTANGIBILE EMERGENTE SI RISCUL DE AUDIT

EMERGING INTANGIBLES AND THE AUDIT RISK

HLACIUC Elena, dr., prof. univ.
Universitatea Ștefan cel Mare, România
elenah@seap.usv.ro

LELIUC (COSMULESE) Cristina Gabriela, drd,
Școala doctorală, Universitatea Ștefan cel Mare, România
c.gabrielacosmulese@gmail.com

Abstract. *Through the article, we would like to identify the audit procedures of intangible assets that can reduce audit risk to an acceptable level. Therefore, we intend to present a brief side palpable and complexity of a financial audit fragment. We opted for immobilized assets called intangible assets because they represented a challenge both for accounting and financial audit.*

Key words: *audit procedures for intangible assets, audit evidence, value drivers, and substantive procedures.*

Introducere. Printre factorii care vin în asigurarea adevărului contabil se numără și verificarea datelor de către audit. Obiectivul principal *auditului* îl constituie reprezentarea exactă a informațiilor din situațiile financiare și a rezultatului global obținut de către entitate urmărindu-se în ce măsură informațiile înregistrate în contabilitate reflectă evenimentele economice care au avut loc într-o anumită perioadă. Pentru a identifica eventualele manipulări ale informațiilor furnizate de sistemul financiar, eforturile auditorului sunt intensificate.

Activele intangibile sunt caracterizate în primul rând prin lipsa tangibilității (*a consistenței fizice, materiale*), fiind capabile să genereze beneficii economice viitoare, ce pot fi controlate sau cel puțin influențate de entitate, și care au fost obținute ca urmare a unor evenimente sau operațiuni anterioare, putând fi vândute sau nu, separat de alte active [9].

Atenția acordată activelor intangibile a apărut odată cu sesizarea diferențelor semnificative dintre valoarea de piață a unei entități și valoarea netă contabilă a acesteia. Practic, cei implicați încercau să identifice motivul care făcea ca entitățile, care aveau în fond aceleași resurse fizice, financiare și umane, să obțină rezultate divergente [6, p. 60].

Activele intangibile deși nu apar în bilanț, sunt principalii generatori de valoare, iar controlul fiscal aplicat acestora este deosebit de important. Acesta impune asigurarea punerii în aplicare, monitorizarea continuă și adaptarea sistemelor de raportare, informare și control care fac parte dintr-un program solid de gestionare a riscurilor de întreprindere.

În prezent, auditul financiar efectuat în cadrul entităților economice nu are o viziune de ansamblu asupra legalității și conformității tuturor activităților desfășurate de entități supuse verificării, din cauza faptului că nu are o bază de referință la care să se raporteze. Revizuirile efectuate au în vedere doar părți din activitatea economică fără a se ajunge însă la substanța lucrurilor, adică la proveniența reală a surselor de bani prin intermediul cărora se finanțează o persoană fizică, juridică sau o afacere [10, p. 192].

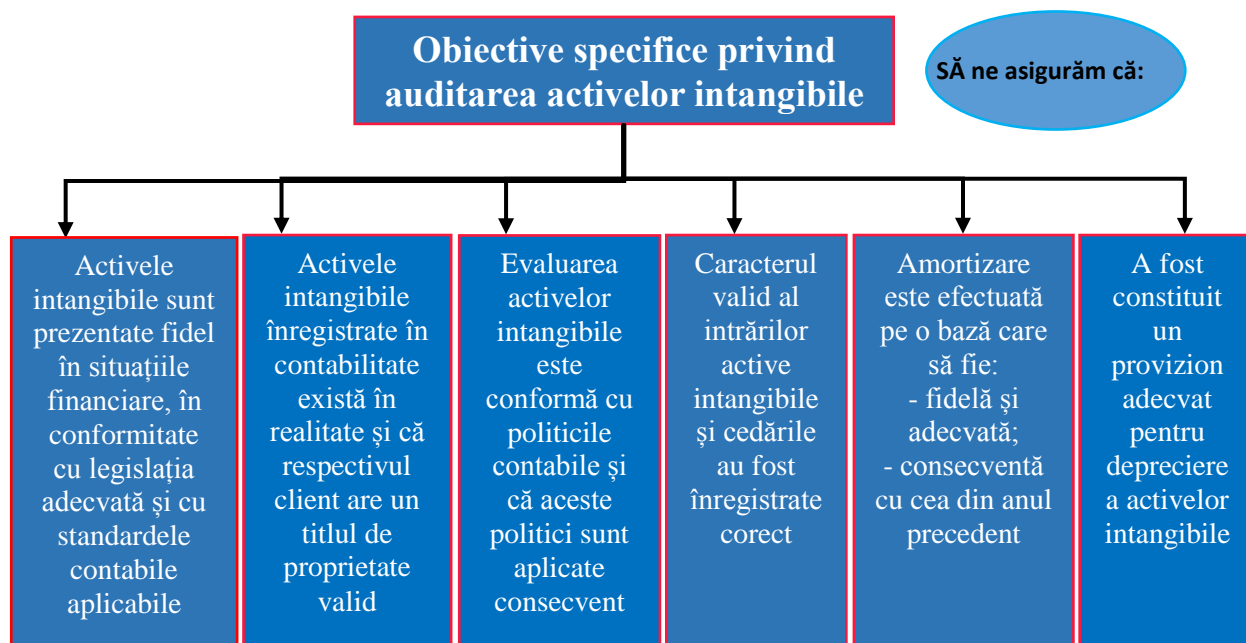
Mediul informatizat în care își desfășoară astăzi activitatea orice entitate exercită o influență în mod continuu asupra muncii auditorilor, prin faptul că el creează noi oportunități dar și altfel de riscuri, reguli suplimentare în ceea ce privește securitatea, corectitudinea și marjele de eroare acceptabile [3, p. 242].

Metodologia cercetării. Metodologia pe care am utilizat-o are la bază cercetarea teoretică

privind conceptele și reglementările în domeniu, asistată de aplicarea metodelor specifice de cercetare (*observarea pe teren, analiza informațiilor financiar-contabile*). Identificând și explicând conținutul celor mai importante mecanisme de control intern, se scot în evidență anvergura, dificultatea și riscurile asociate întregului, respectiv cele ale auditării activelor intangibile. Metodologia cercetării a avut în vedere o cercetare calitativă de tip exploratoriu și o cercetare cantitativă de tip descriptiv. Metodele utilizate în această cercetare s-au concretizat în: studierea literaturii de specialitate, analiza legislației în domeniul cercetat, studierea Standardelor Internaționale de Audit și a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară și surprinderea aspectelor specifice auditării activelor intangibile.

Procedura auditării activelor intangibile. O etapă cheie în aplicarea procedurilor de audit în cazul immobilizărilor constă în evaluarea structurii și a eficienței controlului intern. Prin acțiunile de control intern, managementul trebuie să se asigure că, după achiziție, activul achiziționat a fost înregistrat ca activ immobilizat și nu sub forma cheltuielilor de reparații/întreținere.

Prezentăm, în figura nr. 1, câteva obiective specifice, în ceea ce privește acțiunea de auditare a activelor intangibile.



Sursă: *elaborare proprie*

Pentru majoritatea entităților, procedurile de audit pentru fondul comercial, alte intangibile și cheltuieli de cercetare-dezvoltare vor fi efectuate pe parcursul testelor și examinării documentației. În timp ce managementul are responsabilitatea principală pentru înregistrarea și evaluarea periodică a acestor active intangibile, auditorul are responsabilitatea pentru determinarea caracterului rezonabil al proceselor de management și evaluărilor acestor active. În mod realist, managementul entităților mici sau de mărime medie de multe ori nu au pregătirea sau experiența necesară pentru a face astfel de evaluări. În aceste cazuri, serviciile specialiștilor din exterior poate fi necesară. Pentru a evita afectarea independenței auditorului, evaluarea de către auditor a activelor intangibile trebuie să fie supravegheată și aprobată de către un salariat al clientului care posedă o adecvată calificare cunoștințe și experiență.

Activele intangibile comune întâlnite în timpul unui audit.

Drepturile de autor (*copyright*): atunci când un client deține un drept de autor, nimeni altcineva nu poate utiliza fără permisiune operele sale literare, muzicale sau cinematografice.

Mărcile comerciale (*trademarks*): elemente principale în strategia entităților, având rolul de a distinge produsele și serviciile unei entități de cele ale concurenților. De exemplu, **eMAG** este **marca comercială** a celui mai mare retailer online din România, firma **Dante International** și nici o altă companie care activează în acest domeniu nu mai poate folosi acest nume.

Brevetele (*patents*): acestea furnizează licență pentru invenții (unui produs, procedeu sau metodă) și conferă titularului său un drept exclusiv de exploatare, pe durata de valabilitate a acestuia. Elementele care pot fi protejate prin brevete se învârt în jurul gamei de produse farmaceutice, circuitelor auto și modelelor unice de bijuterii.

Fondul comercial (*goodwill*) apare numai în timpul achiziționării unei afaceri de către o altă afacere, pentru un preț mai mare decât valoarea justă de piață a activelor nete dobândite în timpul vânzării.

Îmbunătățiri locație închiriată în engl. *leasehold improvements*: apare atunci când o entitate închiriaza o locație de afaceri și renovează spațiul cu diferite facilități, iar la sfârșitul contractului de leasing nu le poate lua înapoi, prin urmare proprietarul ia dreptul de proprietate asupra îmbunătățirilor. Aceste modernizări pot presupune: construirea spațiilor de birouri, înlocuirea corpurilor de iluminat, refacerea pereților interiori și a plafoanelor, îmbunătățiri electrice și sanitare, mochete și gresie. Ele nu includ cheltuieli de reparații și întreținere, cum ar fi zugrăvirea pereților sau fixarea ferestrelor sparte. Din punct de vedere tehnic, *leasehold improvements* sunt active intangibile, dar majoritatea dintre entitățile auditate le includ în categoria activelor fixe. Entitățile recurg la amortizarea acestor îmbunătățiri pe scurta lor durata de viață sau pe durata contractului de leasing [5, p. 239-260].

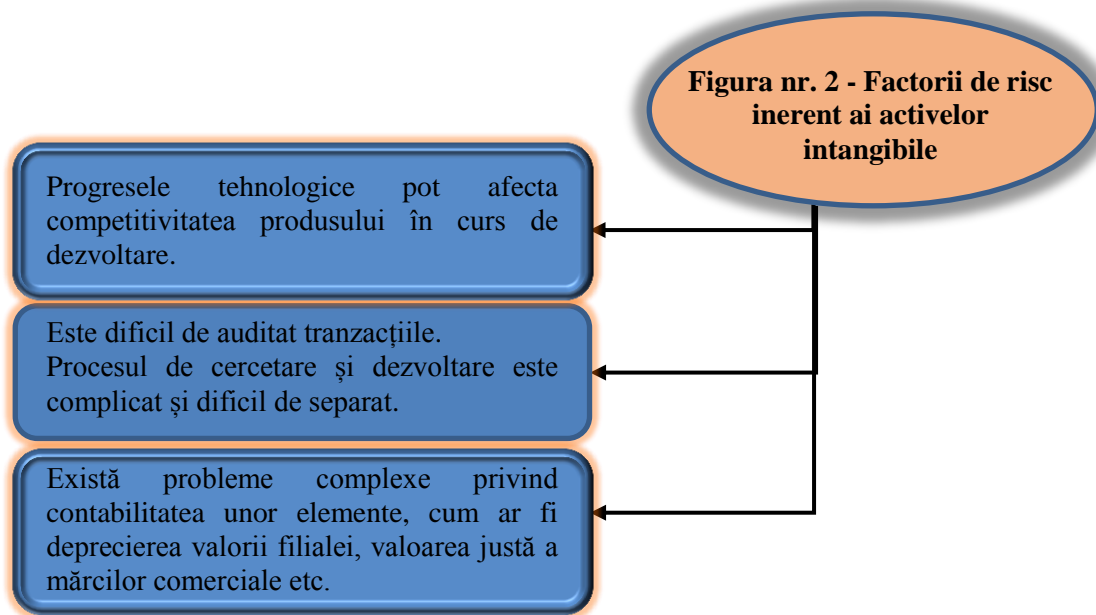
Cele mai multe dintre aceste elemente provin din interacțiuni contractuale și combinații de afaceri. Ca atare, entitățile ar trebui să aibă o documentație substanțială legată de proprietatea lor. Auditorii vor solicita documente suplimentare și validări încrucișate ale informațiilor cu alte informații contabile auditate.

Riscuri în auditarea activelor intangibile.

Auditul financiar ar trebui să adauge valoare tuturor activităților organizației, facilitând identificarea și evaluarea riscurilor existente la toate nivelurile [1, p. 74].

Raționamentul profesional al auditorului trebuie să funcționeze și pentru a stabili natura riscului:

- ✓ riscul este un risc de fraudă;
- ✓ riscul este legat de evoluții sau modificări recente semnificative de natură contabilă;
- ✓ riscul se datorează volumului și complexității tranzacțiilor;
- ✓ riscul este legat de o marjă sporită de incertitudine a evaluării;
- ✓ riscul presupune tranzacții semnificative care nu se regăsesc în activitatea obișnuită a entității [7, p. 3-13].



Sursă: elaborare proprie

Atunci când auditorul consideră că riscul de control este minim, el se poate aștepta ca cel puțin următoarele segmente să fie supuse controlului intern: achizițiile, reevaluarea și pierderile de imobilizări necorporale; aprobarea metodelor, continuitatea lor și calculul cheltuielilor privind amortizarea etc.

Linii directe pentru auditarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare, fondului comercial și a altor active intangibile. În cazul achiziției unei afaceri, auditorul poate să verifice cu ajutorul acordului încheiat cu vânzătorul, care este prețul plătit pentru fondul comercial. Cu toate acestea, în cazul în care valoarea fondului comercial nu este menționată în mod specific, acesta trebuie să fie tratat ca diferența dintre prețul de achiziție plătit pentru afacere și activele nete preluate.

În cazul reevaluării activelor, care a modificat contul fondului comercial în registrele unei companii, auditorul trebuie să facă referire la baza pe care au fost reevaluate activele. În timp ce în cazul fondului comercial, care a fost amortizat, dar apoi adus înapoi pentru a anula o pierdere de capital sau soldul debitor al contului de profit și pierdere, ar trebui să se investigheze perioada în care fondul comercial a fost anulat.

În cazul firmei de parteneriat, ar trebui să verifice contractului de asociere. De asemenea, se pot verifica modificările efectuate în contul fondului comercial din când în când, pe baza prevederilor făcute în contractului de asociere. Pentru majoritatea entităților, procedurile de audit pentru cheltuieli de cercetare-dezvoltare, fondul comercial și alte intangibile vor fi efectuate pe parcursul testelor și examinării documentației.

Procedurile de audit pentru cheltuielile de cercetare dezvoltare:

- ✓ confirmarea că costurile de dezvoltare îndeplinesc criteriile stabilite de IAS/IFRS prin discuții cu managerii tehnici pe baza unor inspecții a detaliilor cu privire la proiecte;
- ✓ recalcularea cotei de amortizare;
- ✓ examinarea facturilor pentru a verifica cheltuielile efectuate cu privire la proiecte de cercetare-dezvoltare;

- ✓ confirmarea fezabilității și viabilitatea prin inspectarea bugetelor.

Concluzii: Lipsa unei tradiții pe termen lung în auditarea de active tangibile și intangibile contabilizate prin sisteme de probă integrate face ca auditorul modern, să fie principala referință și garanție a investitorului în ceea ce privește activele intangibile.

Principalele *probe de audit* în ceea ce privește activele intangibile sunt facturi, chitanțe, acorduri, protocoale de predare-primire, confirmări de la terți, documente primare obținute din observațiile fizice, evaluări parțiale sau totale, registrul mijloacelor fixe, cartea activelor imobilizate, bilanțurile centralizate, note de conversații cu managerii sau cu personalul din entitate.

În legătură cu *procedurile de fond și testele de audit* cele mai semnificative privind auditarea activelor intangibile, sunt reprezentate de:

- ✓ reexaminarea lucrărilor de planificare ale auditului în ideea de a stabili dacă evaluarea riscurilor inerente și riscurile de control aferente activelor intangibile necesită sau nu ajustată;
- ✓ se analizează politicile contabile elaborate de entitatea auditată pentru conducerea contabilității activelor intangibile; se întocmește ”tabelul principal” al activelor intangibile;
- ✓ se întocmește ”situația intrărilor de active intangibile”;
- ✓ se întocmește ”situația ieșirilor de active intangibile”, se inspectează titlurile de proprietate în vederea asigurării că un titlu valid este deținut de client;
- ✓ se verifică corectitudinea ajustărilor pentru depreciere etc.

Principalele obiective cu privire la acțiunea de auditare a activelor intangibile fac referire la aspecte precum:

- ✓ delimitarea corespunzătoare a costurilor înregistrate după natura bunurilor achiziționate, înregistrate în cheltuieli aferente exercițiului curent sau cheltuieli imobilizate de recuperat în mai multe exerciții;
- ✓ evidența exactă a intrărilor de imobilizări, din perspectiva contului, categoriei, codului de clasificare, valorii de înregistrare și datei de punere în funcțiune, conform documentelor anexate la Procesele verbale de punere în funcțiune;
- ✓ contabilizarea corectă și completă în ansamblu a cheltuielilor de investiții în regie proprie;
- ✓ evidența analitică a imobilizărilor pe gestiuni cu atestare din partea factorilor răspunzători cu statut de gestionari numiți prin decizie managerială autorizată și capabilă.
- ✓ evidențierea secționată potrivit legislației contabile a fluctuațiilor din reevaluare pe fiecare element de imobilizare în parte.

Referințe bibliografice:

1. BOSTAN I., GROSU V. *Rolul auditului intern în optimizarea guvernantei corporatiste la nivelul grupurilor de întreprinderi*. În: Economie teoretică și aplicată Volumul XVII, No. 2(543), 2010. p. 74
2. CATHY L. R., KOSSOVSKY N. *Importance of understanding value and risks of intangibles*, 2011. p. 2.
3. DOMNIȘORU S., VÎNĂTORU S. S. *Atenuarea impactului riscurilor asupra auditării imobilizărilor corporale în condițiile utilizării sistemelor de evidență integrate*, În: Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale, Ediția a V-a, 1 aprilie 2016, mun. Chișinău, 2016. p.242.

4. LENGHEL RADU D. *Some considerations regarding the auditing of intangible assets*, Revista Quaestus, nr.3, Timișoara, 2013. pp. 69-80. <http://www.quaestus.ro>.
 5. LOUGHRAN M. *Auditing Fixed and Intangible Assets*, Financial Accounting For Dummies, 2011. pp. 239-260.
 6. MATEȘ D., COSMULESE C.,G., ANISIE L. *Abordări și metode de evaluare a activelor intangibile*. În: Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale, Ediția a V-a, 1 aprilie, mun. Chișinău, 2016. p.60.
 7. MUNTEANU V. et al. *Unele considerații privind auditul imobilizărilor corporale și necorporale*, Revista Audit financiar, Volumul XI, Nr. 88-4/2012, 2012. p.p. 3-13.
 8. SERGIU P. *Emerging Intangibles*. În: Revista Audit Financiar, Volume XI, Issue 88-4/2012. 2012. pp. 24-30.
 9. *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) emise la 1 ianuarie 2013*, Fundația IFRS. - Ediția a 6-a, rev.- București: Editura CECCAR, 2013.
 10. URSACHE A., HLACIUC E. *Aspecte particulare privind combaterea evaziunii fiscale la nivelul entităților economice*, În: Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale, Ediția a V-a, 1 aprilie 2016, mun. Chișinău, 2016. p.192.
1. <http://dexonline.ro>;
 2. <https://erm.ncsu.edu>
 3. <http://www.cafr.ro>
 4. <http://www.ase.md>
 5. www.dummies.com