

PARTICULARITĂȚILE APLICĂRII ÎN AUDIT A PROCEDURILOR DE TESTARE SELECTIVĂ

***Conf. univ. interimar dr. Igor Balan, Universitatea Agrară de Stat din Moldova
Lect. sup. univ. Maria Ratcov, ASEM***

Auditing in the Republic of Moldova is exercised in the form of external audit, performed by audit firms or individual independent auditors, and internal auditing, performed by a specialized department of an organization. Finite common goals of both types of audit are very similar – it is control. However, there are significant differences in the content and nature of their activities. Compared with the external audit, internal audit has a different nature, meaning, purpose and organization. Because of the generally accepted definition of internal audit task is to assist organizations in the effective discharge of their duties and assignments, then there is a management

tool, designed to ensure (guarantee) the achievement of management objectives. Selecting objects for an audit depends on the specifics of the economic entity. A significant amount of audit work carried out by the auditor, it is necessary to test the mass of the current primary documentation. This circumstance is one of the justifications for the use of audit sampling methods of control. Audit sampling is the application of audit procedures to less than 100% of the items in the balance of the account or group of transactions in such a way that all elements of the sample can be selected. This will allow the auditor to obtain and evaluate audit evidence about the individual characteristics of the selected elements in order to formulate a conclusion or to facilitate its establishment in regard to the general population from which the sample is drawn.

În Republica Moldova, activitatea de audit, se desfășoară în formă de audit extern, care se efectuează de firmele de audit sau auditorii-întreprinzători individuali și în formă de audit intern, care se exercită de subdiviziunile specializate ale entității a cărei activitate este expusă pentru verificarea de audit. Obiectivele generale finale ale ambelor genuri de audit în multe privințe coincid, iar în linii mari se reduc la efectuarea controlului. Totodată, există și deosebiri semnificative în ceea ce privește esența și caracterul de desfășurare a acestor activități. Astfel, prin audit extern se subînțelege examinarea independentă a rapoartelor financiare ale entității auditate, în scopul exprimării opiniei profesionale a auditorului privind corespunderea acestora sub toate aspectele semnificative și criteriilor stabilite de actele normative în vigoare (I. Balan, A. Romanciuc, 2007). În comparație cu auditul extern, auditul intern are altă esență, semnificație, destinație și mod de organizare. Astfel, conform definiției general acceptate, obiectivul auditului intern constă în acordarea asistenței entității în scopul exercitării eficiente a funcțiilor și obiectivelor acesteia, adică reprezintă un instrument de gestiune destinat asigurării (garantării) realizării obiectivelor de gestiune (A. Arens, J. Loebbecke, 2003). Alegerea obiectului pentru verificarea de audit este condiționată de particularitățile subiectului economic, de exemplu, sistemul contabil, monitorizarea acestuia, informațiile contabile, operative etc. Un volum semnificativ al lucrărilor de control efectuat de auditor îi revine procedurilor de testare aplicate documentelor primare curente. Această circumstanță reprezintă unul din argumentele principale, care denotă aplicarea în audit a procedurilor de testare selective, în special a eșantionajului. Eșantionajul de audit reprezintă aplicarea procedurilor de audit asupra a mai puțin de 100% de elemente ale soldului contului sau grupului de tranzacții, în așa mod, încât toate elementele eșantionului au posibilitatea de a fi selectate (I. Balan, A. Romanciuc, 2007). Aceasta va permite auditorului de a obține și evalua dovezi de audit cu anumite caracteristici ale elementelor selectate în scopul formulării concluziei sau contribuiri la formularea concluziei referitoare la colectivitatea generală din care este alcătuit eșantionul.

În țările occidentale cu economie de piață bine dezvoltată, problemelor aferente activității de audit li se acordă o atenție sporită. Este suficient de menționat despre existența Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Control (The International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI), Federației Internaționale a Contabililor (The International Federation of Accountants, IFAC) etc., ale căror membri sunt zeci de state, inclusiv S.U.A., Marea Britanie, Germania, Japonia etc. În organizațiile sus-numite, există subdiviziuni structurale care elaborează, implementează, publică și monitorizează aplicarea Standardelor Internaționale de Audit. De menționat că Republica Moldova, de asemenea, este membru cu drepturi depline al acestor organizații și care a implementat standardele proprii de audit (extern și intern), adoptate în baza Standardelor Internaționale de Audit și Standardelor Internaționale ale practicii profesionale de audit intern.

În continuare, ne vom referi la două standarde de audit intern care, în opinia noastră, au o legătură nemijlocită cu aplicarea în audit a procedurilor de testare selectivă – standardul asigurării rezonabile (Reasonable Assurance) și standardul procedurilor de control (Control Techniques). De menționat că informația din prezentele standarde se referă la paragraful specific (norma de audit) din Standardele de audit ale INTOSAI.

Asigurarea rezonabilă prevede că activitatea de audit trebuie să se bazeze pe următoarele elemente ale auditului de performanță:

- ◆ economicitate – minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate;
- ◆ eficiență – raportul dintre rezultatele obținute și resursele utilizate pentru obținerea acestora;
- ◆ eficacitate – gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare dintre activități și raportul dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității respective.

Astfel, normele de audit ale acestui standard, în ansamblu, se referă la economicitate, eficiență și eficacitate, se concentrează asupra tuturor sarcinilor, activităților, funcțiilor sau domeniilor de activitate organizatorică, folosește tehnici de audit și alte proceduri în corespundere cu activitatea evaluată, se finalizează cu rapoarte, care includ și recomandări de îmbunătățire a performanței.

Normele de audit de bază ale standardului procedurilor de control, care sunt aplicabile la desfășurarea oricărui tip de audit, prevăd că activitatea de audit trebuie planificată astfel, încât aceasta să fie efectuată oportun, calitativ, în mod economic, eficient și eficace. Sub metodele de control (testare) se edifică diverse proceduri care permit asigurarea realizării obiectivelor specifice entității.

Standardele menționate mai sus, completându-se reciproc, creează o bază logică și economică pentru aplicarea în audit a procedurilor de testare selectivă (eșantionajului). Într-adevăr, eșantionajul de audit, cuprinzând o colectivitate generală (de exemplu, de documente primare), dă o asigurare fiabilă (dacă nu de 100%, atunci aproape de aceasta) privind depistarea erorilor sau denaturărilor semnificative. Totodată, în prezența unui volum semnificativ și omogen de tranzacții economice, formule contabile etc., verificarea deplină a elementelor se transformă într-un volum enorm de lucru. Acesta ne permite să afirmăm că eșantionajul de audit reprezintă o metodă de selectare a elementelor pentru testarea adecvată și eficientă. Normele și recomandările privind utilizarea procedurilor de eșantionaj și altor procedee de selectare a elementelor pentru testare în scopul colectării dovezilor de audit sunt stipulate în S.N.A. 530 „Eșantionul de audit și alte proceduri de testare selectivă”, care este elaborat în baza I.S.A. 530 „Audit sampling and other selective testing procedures” aprobat de IFAC.

Practica de audit, despre care aflăm din regulamentele, instrucțiunile și recomandările privind desfășurarea activității de audit elaborate de membrii grupului „Big Four” (marele patru, grupul celor patru), demonstrează că metoda eșantionajul de audit permite auditorului obținerea informației necesare, inclusiv pentru verificarea datelor prezentate de client. Aplicarea acestei metode permite micșorarea semnificativă a costului pentru efectuarea procedurilor de audit asigurând, totodată, obținerea și evaluarea dovezilor de audit aferente anumitor caracteristici relevante ale elementelor probante în scopul formulării unei concluzii privind colectivitatea generală. Concomitent, eșantionajul de audit permite reducerea semnificativă a timpului de efectuare a misiunii și respectiv a consumurilor de derulare a acesteia, fapt care, deseori, are importanță decisivă. Reducerea volumului de lucru, la rândul său, permite antrenarea la efectuarea verificării a personalului cu un nivel mai înalt de calificare.

În literatura economică, există viziuni potrivit cărora procedurile de testare selectivă nu pot fi utilizate pentru verificarea tuturor elementelor, cum ar fi, de exemplu, tranzacțiile importante, formulele contabile etc. Cu alte cuvinte, eșantionajul de audit nu se aplică asupra așa-numitelor „poziții-cheie” (E. Chetyrkin, N. Vasilyeva, 2003).

În opinia noastră, aceasta este o afirmație corectă, deoarece aplicarea procedurilor sus-numite la verificarea tranzacțiilor, faptelor sau elementelor conturilor de bilanț, care au o importanță imensă, reieșind din esența și semnificația acestora, pot conduce la denaturarea semnificativă a dovezilor de audit pe care se bazează opinia de audit.

Procesul de audit, după cum se cunoaște, se divizează în câteva etape de bază. O misiune de audit tipică poate conține următoarele patru etape de bază: planificarea preventivă, elaborarea planului general și programului de audit, efectuarea auditului și evaluarea și perfectarea documentară a rezultatelor auditului.

La prima etapă, se stabilesc direcțiile generale de audit și strategia acestuia. La a doua etapă această strategie se concretizează prin identificarea obiectivelor, pozițiilor și elementelor care urmează a fi supuse verificării, precum și stabilirea caracterului, momentului de exercitare și volumului procedurilor care sunt necesare de efectuat de către auditor. La această etapă, de asemenea, se desemnează pozițiile care, din considerente logice, urmează a fi verificate cu aplicarea procedurilor de testare selectivă.

Un element important al înțelegerii aplicării procedurilor de audit în procesul colectării dovezilor de audit se consideră tipul testării care trebuie efectuată și care se bazează pe combinarea optimă a testării controlului intern și procedurilor ce țin de esență. Primul tip de testare se efectuează în cazul când auditorul planifică să evalueze riscul legat de control la un nivel mai redus decât cel ridicat referitor la un anumit aspect calitativ al rapoartelor financiare. De exemplu, oportunitatea și plenitudinea depunerii mijloacelor de către fondatori în capitalul statutar al entității, corespunderea datelor efective rezervelor stabilite de legislație sau prevăzute de statut, corectitudinea perfectării documentelor justificative, prezența tuturor elementelor obligatorii în documentele primare și registrele contabile etc.

Procedurile ce țin de esență sunt în corelație cu anumite sume și se divizează în două tipuri: proceduri analitice și testarea detaliată a tranzacțiilor și a soldurilor conturilor. Scopul procedurilor ce țin de esență constă în obținerea dovezilor de audit pentru descoperirea denaturărilor semnificative în rapoartele financiare. La efectuarea testării detaliate ce ține de esență, eșantionajul de audit și alte metode de selectare a elementelor pentru testare și colectare a dovezilor de audit pot fi utilizate pentru verificarea unor sau mai multor aspecte calitative în ceea ce privește suma reflectată în rapoartele financiare (de exemplu, existența creanțelor), sau pentru evaluarea independentă a unei anumite sume (de exemplu, valoarea stocurilor de mărfuri și materiale moral vetuste).

De menționat că, la aplicarea acestor proceduri, auditorul trebuie să utilizeze aprecierea profesională pentru a evalua componentele riscului de audit și a elabora acele proceduri de audit menite să asigure reducerea acestui risc până la un nivel scăzut acceptabil.

Riscul legat de eșantionaj și riscul nelegat de eșantionaj pot influența componentele riscului de audit. De exemplu, la executarea testării controlului intern, auditorul poate să nu descopere erori în eșantion și să conchidă că riscul legat de control este scăzut, în timp ce, în realitate, rata erorii în colectivitatea generală să fie inacceptabil de înaltă (riscul legat de eșantionaj). De asemenea, în eșantion, pot exista erori pe care auditorul să nu le recunoască (riscul nelegat de eșantionaj). În ceea ce privește procedurile ce țin de esență, auditorul poate utiliza diferite metode îndreptate spre reducerea riscului de nedescoperire până la un nivel acceptabil. În dependență de caracterul lor, aceste metode vor fi supuse riscului legat de eșantionaj sau riscului nelegat de eșantionaj. De exemplu, auditorul poate alege o procedură analitică neadecvată (riscul nelegat de eșantionaj) sau poate descoperi numai denaturări neînsemnate la testarea detaliată, în timp ce, în realitate, denaturarea în colectivitatea generală este mai mare decât mărimea admisibilă (riscul legat de eșantionaj). Atât pentru testarea controlului intern, cât și pentru procedurile ce țin de esență, riscul legat de eșantionaj poate fi redus prin majorarea volumului eșantionului, în timp ce riscul nelegat de eșantionaj poate fi redus prin planificarea, supravegherea și controlul respectiv al lucrărilor de audit în cadrul angajamentului.

În urma testării, se descoperă anumite erori care pot avea influență asupra obiectivului concret al testării, precum și asupra altor domenii de audit. Evaluarea acestor erori permite auditorului să-și tragă anumite concluzii despre veridicitatea datelor obținute și să opereze, în caz de necesitate, rectificările corespunzătoare. Metoda eșantionajului de audit se aplică și pentru obținerea mărimilor valorice absente sau altor tipuri de mărimi cantitative necesare

auditorului. Bineînțeles că unele și aceleași documente primare, care au fost selectate, pot fi testate prin ambele metode. De exemplu, facturile fiscale emise de entitate pot fi verificate selectiv la capitolul plenitudinii perfectării. Totodată, acest eșantion poate fi supus verificării și la capitolul veridicității sumelor indicate în documentele respective.

Erorile depistate la efectuarea verificării de corespundere semnalizează posibila prezență a erorilor de esență. Astfel, dacă auditorul depistează un număr semnificativ de erori ce țin de corespundere, atunci acest fapt atestă posibilitatea sporită a prezenței erorilor și în indicatorii valorici. Controlul prealabil de corespundere reduce consumurile aferente controlului ce ține de esență și permite identificarea, cu certitudine, a celor mai importante sectoare pentru testare.

În raportul auditorului, se specifică opinia auditorului privind rezultatele obținute în urma colectării și evaluării dovezilor de audit, în particular privind: stabilitatea financiară a entității, suficiența datelor pentru audit și calitatea informațiilor oferite, aplicarea principiilor contabile de bază și caracteristicilor calitative ale rapoartelor financiare, loialitatea administrației entității față de misiunea de audit.

De menționat că, la aplicarea procedurilor de testare selectivă, schema generală de exercitare a auditului nu suportă unele modificări. Însă, la etapele de elaborare a planului general (programului) de audit și de efectuare nemijlocită a auditului trebuie luate în considerație condițiile specifice generate de procedură, de testare selectivă distinctă.

CONCLUZII

1. Volumul semnificativ al lucrărilor de control efectuat de auditor, în particular, la capitolul procedurilor de testare, aferente documentelor primare curente reprezintă unul din argumentele principale, care denotă aplicarea în audit a procedurilor de testare selective.
2. Baza logică și economică pentru aplicarea în auditul intern și cel financiar a procedurilor de testare selectivă (eșantionajului) este creată de interconexiunea a două standarde de audit ale INTOSAI (asigurării rezonabile și procedurilor de control) și standardul național de audit 530 „Eșantionul de audit și alte proceduri de testare selectivă”.
3. Aplicarea practică a procedurilor de testare selectivă, bazate pe îmbinarea cerințelor teoriei probabilității, aprecierii profesionale și metodei statistice sunt comensurabile cu rezultatele activității de audit, deoarece permit micșorarea semnificativă a costului pentru efectuarea procedurilor de audit asigurând, totodată, obținerea și evaluarea dovezilor de audit aferente anumitor caracteristici relevante ale elementelor probante în scopul formulării unei concluzii privind colectivitatea generală.
4. Principala metodă de selectare a elementelor pentru testare la elaborarea procedurilor de audit se consideră, în opinia noastră, metoda eșantionajului de audit. Aplicarea acesteia nu generează modificări în schema generală de exercitare a auditului permițând, totodată, reducerea semnificativă a timpului de efectuare a misiunii și a consumurilor de derulare a acesteia.

Bibliografie:

1. *Acte normative cu privire la activitatea de audit*. Chișinău: ACAP, 2006. 632 p. ISBN 978-9975-9702-3-5
2. Arens, A.; Loebbecke, J. *Audit. O abordare integrată*. Chișinău: ARC, 2003. 972 p. ISBN 9975-61-290-3
3. Balan, I.; Romanciuc, A. *Dicționar explicativ de audit financiar*. Chișinău: UASM, 2008. 79 p. ISBN 978-9975-64-144-9
4. Četyrkin, E.; Vasilyeva, N. *Vyboročnye metody v audite*. Moskva: Delo, 2003. 144 c. ISBN 5-7749-0321-4
5. *Legea privind activitatea de audit nr. 61 din 16 martie 2007*. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr. 117-126