

EXAMINAREA RISCURILOR DENATURĂRII INFORMAȚIILOR PRIVIND STOCURILE LA EXERCITAREA AUDITULUI SITUAȚIILOR FINANCIARE

EXAMINATION OF THE RISKS OF DISTORTION OF INFORMATION ON STOCKS IN THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

Autor: **Anatolia ROTARU, Masteranda,**

e-mail: zabulica.antonela@gmail.com

Coordonator științific: **conf. univ., dr. Anatolie IACHIMOVSKI**
Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. *The purpose of auditing financial information on inventories is to ensure that balances and turnovers of inventory accounts are presented correctly in accordance with the applicable financial reporting framework. This article sets out the audit procedures in order to obtain sufficient and adequate audit evidence, detailed tests on the transactions carried out, tests to go through and redo the controls on the flow related to stocks and the application of various analytical procedures.*

Key words: financial audit, accounting information technologies, automated environment, authenticity of financial statements, application control, audit evidence.

JEL : M42

Introducere

Lucrările de auditare a informației financiare privind stocurile are ca obiectiv asigurarea faptului că soldurile și rulajele conturilor de stocuri sunt prezentate corect în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. În acest scop se vor desfășura proceduri de audit în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate, vor fi efectuate teste de detaliu privind tranzacțiile desfășurate, teste de parcurgere și refacere a controalelor pe fluxul aferent stocurilor și vor fi aplicate diverse proceduri analitice.

Metode de cercetare

Suportul cercetării reprezintă metoda universală de investigare a faptelor, datelor, sistemelor; metoda dialectică bazată pe analiză, sinteză, deducție, precum și metodele specifice disciplinelor economice: observarea, raționamentul, selectarea, compararea.

Conținutul de bază

Demararea unei misiuni de audit are la bază strategia de audit și elaborarea unui plan de audit. Planificarea misiunii, deși pare o activitate simplă, impune parcurgerea mai multor pași, cum ar fi: cunoașterea generală a entității, identificarea domeniilor și sistemelor semnificative, analiza prealabilă a riscurilor și întocmirea planului misiunii de audit.

În acest scop trebuie să se înțeleagă entitatea și mediul său de afacere, ceea ce presupune obținerea înțelegerii sectorului de activitate, cunoașterea reglementărilor specifice, politicilor contabile și controlul intern al entității. În vederea formulării de concluzii rezonabile pe care să se bazeze opinia auditorului, conform ISA 315 „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”, ISA 330 „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”, ISA 500 „Probe de audit” probele de audit sunt obținute în contextul următoarelor categorii de lucrări de audit:

- evaluarea riscurilor;
- teste ale controalelor;
- proceduri de fond.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a stocurilor entității (ISA 315)

Testele de parcurgere și refacere a controalelor pe fluxul operațional aferent livrărilor sunt efectuate pentru a verifica dacă există un mediu de control și dacă acesta funcționează. Totodată, se va analiza dacă în cadrul acestui flux există controale și dacă acestea se respectă. Prin urmare, concluziile auditorului se vor utiliza în vederea stabilirii riscului de control și respectiv a minimizării riscului de audit.

Mai jos sunt sintetizat riscurile identificate și evaluarea acestora:

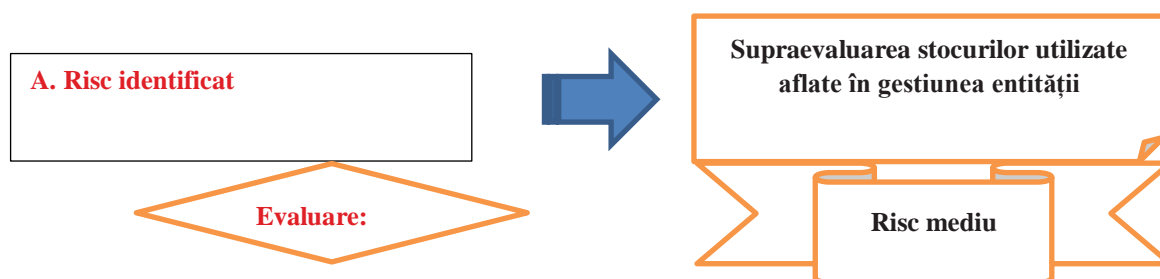


Figura 1. Evaluarea riscului supraevaluării stocurilor entității auditate

Sursa: elaborat de autor în baza ISA 315 [1]

Răspunsul auditorului în cazul riscului supraevaluării stocurilor va fi tratat în felul următor. Luând în considerare sursele planificate de a fi atrase inclusiv contractarea unui credit, există riscul supraevaluării performanței financiare pentru o imagine mai bună. Auditorul va califica *riscul de control ca fiind unul ridicat* dacă nu se planifică efectuarea testelor de control pe fluxul aferent vânzărilor și încasărilor. Pentru a se asigura auditorul va desfășura proceduri de reconciliere a unor eşantioane de tranzacții cu documentația justificativă.

Teste ale controalelor stocurilor (ISA 500, ISA 501, ISA 505, ISA 520)

Însă, cea mai frecventă întâlnită procedură de testare a riscului de supraevaluare a stocurilor constituie Procedurile de observare a inventarierii stocurilor, identificare a litigiilor și revendicărilor sunt descrise de ISA 501 „Probe de audit – considerații specifice pentru elementele selectate”, procedurile de confirmare externă sunt tratate de ISA 505 „Confirmări externe”, procedurile analitice – ISA 520 „Proceduri analitice”.

Dacă stocurile sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și condiția stocurilor. De exemplu, conform calculelor efectuate în tabelul 5.3.2 eroarea tolerabilă pentru stocuri în valoare de 195 mii lei depășește 60% din limita inferioară a pragului de semnificație. Prin urmare, stocurile entității în cauză sunt semnificative pentru situațiile financiare și conform ISA 501 auditorul va efectua următoarele lucrări:

- evaluarea instrucțiunilor și procedurilor conducerii de înregistrare și control al rezultatelor inventarierii fizice a stocurilor entității;
- observarea efectuării procedurilor de inventariere;
- examinarea listelor finale de inventariere ale entității.

Participând la inventariere, auditorul va inspecta stocurile, va observa cum sunt efectuate procedurile de inventariere, va evalua instrucțiunile și procedurile conducerii de înregistrare și control a rezultatelor inventarierii fizice. Rezultatele obținute de auditor ca urmare a participării la inventariere sunt documentate cu ajutorul testului inventarierii stocurilor (tabelul 1).

Tabelul 1. Testul asupra inventarierii stocurilor

<i>Criteriile de evaluare</i>	<i>Calificative de evaluare</i>		
<i>I. Evaluarea instrucțiunilor și procedurilor conducerii de înregistrare și control al rezultatelor inventarierii fizice a stocurilor entității</i>			
1.1. Listele folosite la inventarierea fizică a stocurilor	A.Nu sunt colectate	B.Sunt colectate parțial	C.Sunt colectate toate listele
1.2. Identificarea exactă a stadiului finalizării producției în curs de execuție	A.Nu se identifică	B.Se identifică doar pentru unele produse	C.Se identifică pentru toate produsele
1.3. Identificarea elementelor stocurilor	A.Cu mișcare lentă	B.Uzate moral	C.Deteriorate D.Deținute de o parte terță
1.4. Proceduri utilizate în estimarea cantităților fizice, cum ar fi estimarea cantității fizice a materialelor de construcție (nisip, pietriș, ciment)	A.Lipsește	B.Există dar nu se aplică	C. Există și se aplică
1.5. Controlul asupra mișcării stocurilor nu se efectuează	A. Între locații	B. În procesul de livrare	C. La recepția stocurilor
<i>II. Observarea efectuării procedurilor de inventariere</i>			
2.1. Controlul asupra mișcării stocurilor nu se efectuează	A. Control înaintea inventarierii	B. Controlul în timpul efectuării inventarierii	C. Controlul ulterior inventarierii
2.2. La inspectarea stocurilor nu se efectuează	A.Stabilirea existenței	B. Stabilirea proprietăților	C. Stabilirea condițiilor de păstrare
<i>III. Examinarea listelor finale de inventariere ale entității</i>			
3.1. Urmărirea elementelor selectate din listele de inventariere ale conducerii	A. Sunt abateri considerabile	B. Sunt unele abateri	C. Elementele selectate există în stoc
3.2. Urmărirea elementelor selectate din stocul fizic în listele de inventariere ale conducerii	A. Sunt abateri considerabile	B. Sunt unele abateri	C. Elementele selectate sunt în liste
3.3. Examinarea listelor finale de inventariere fizică ale conducerii pentru a stabili dacă reflectă exact rezultatele reale ale inventarierii	A. Nu reflectă realitatea	B. Sunt abateri de la realitate	C. Reflectă exact rezultatele reale

Sursa: elaborat în baza Ghidului privind auditul calității [2]

Testul oferă răspunsul la următoarele întrebări:

- 🚩 se colectează listele folosite la inventarierea fizică a stocurilor pentru înregistrarea și controlul rezultatelor inventarierii;
- 🚩 în ce măsură se aplică instrucțiunile și procedurile privind identificarea stadiului finalizării producției în curs de execuție, precum și identificarea elementelor cu mișcare lentă, uzate moral, deteriorate și deținute de o parte terță;
- 🚩 există și dacă se aplică proceduri în estimarea cantităților fizice;

- ✚ este control asupra mișcării stocurilor între locații, în procesul de livrare, precum și la recepția stocurilor;
- ✚ la efectuarea procedurilor de inventariere se efectuează controlul mișcării stocurilor înaintea inventarierii, în procesul inventarierii și ulterior efectuării acesteia;
- ✚ în cadrul inspectării stocurilor a fost stabilită existența reală a acestora, proprietățile fiecărui stoc și condițiile de păstrare;
- ✚ sunt abateri dintre datele din listele finale de inventariere cu cele ale stocului fizic, dacă reflectă exact rezultatele reale ale inventarierii.

Dacă inventarierea fizică a stocurilor este efectuată la o dată diferită de data situațiilor financiare, auditorul trebuie, pe lângă procedurile menționate în tabelul de mai sus, să desfășoare proceduri de audit în vederea obținerii de probe cu privire la măsura în care modificările stocurilor între data inventarierii și data situațiilor financiare sunt înregistrate corespunzător. Astfel, următorul risc identificat în această etapă se referă la separarea exercițiilor financiare, care este evaluat ca fiind un risc de nivel mediu.

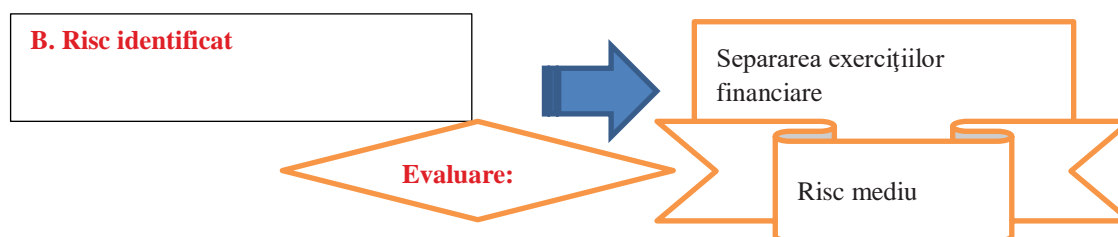


Figura 2. Evaluarea riscului separării exercițiilor financiare

Sursa: elaborat de autor în baza ISA 501 [1]

Ținând cont de faptul că, auditorul planifică efectuarea testelor de control pe fluxul aferent vânzărilor și încasărilor, riscul aferent separării exercițiilor financiare, ca și în cazul riscului precedent deseori este evaluat la nivel mediu.

Răspunsul auditorului, la acest risc, va fi următorul: se va inspecta un eșantion format din facturi de vânzare și de achiziție atât din cursul anului curent, cât și din anul precedent pentru a verifica respectarea principiului separării exercițiilor.

În acest caz, de regulă se aplică procedurile de fond, combinate cu teste ale controalelor, precum: examinarea documentelor de aprovizionare și de vânzare a stocurilor care au fost cuprinse în listele de inventariere și să efectueze teste ale tranzacțiilor. Pentru stocurile aflate sub custodia și controlul unei părți terțe se desfășoară proceduri de confirmare externă.

Conform ISA 501 auditorul trebuie să solicite entității să furnizeze declarații scrise potrivit cărora toate litigiile și revendicările cunoscute existente sau posibile ale căror efecte trebuie luate în considerare în întocmirea situațiilor financiare iau fost prezentate auditorului și prezentate în conformitate cu cadrul general de raportare financiar aplicabil. În funcție de rezultatele obținute, auditorul va acționa în modul următor:

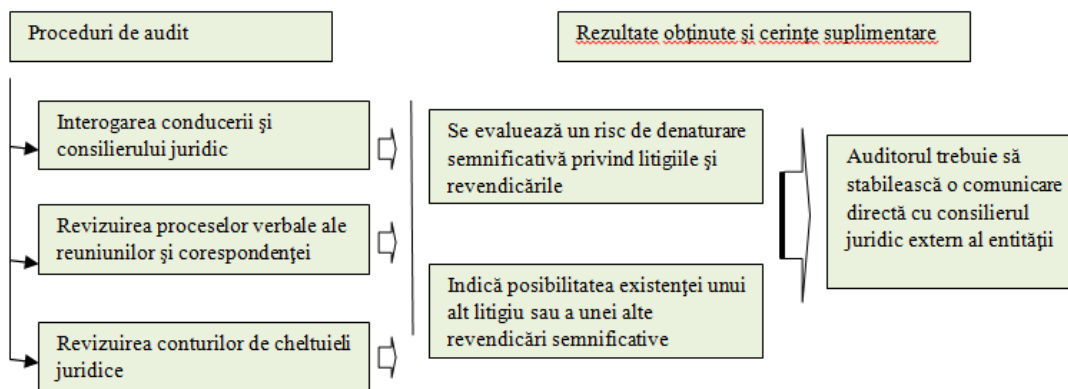


Figura 3. Identificarea litigiilor și revendicărilor în procesul exercitării unei misiuni de audit

Sursa: elaborat în baza ISA 501 [1]

Totodată, în vederea identificării litigiilor și revendicărilor care implică entitatea și care pot genera un risc de denaturare semnificativă, auditorul aplică următoarele proceduri:

- interogarea conducerii și a altor persoane din cadrul entității, inclusiv consilierul juridic intern;
- revizuirea proceselor verbale ale reuniunilor persoanelor însărcinate cu guvernanta, corespondenței dintre entitate și consilierul său juridic extern;
- revizuirea conturilor de cheltuieli juridice.

O atenție deosebită la examinarea acestui risc se acordă litigiilor și revendicărilor. Pentru operațiunile de livrări este caracteristic și *riscul de înregistrare eronată a stornărilor*. În cazul misiunii de audit a situațiilor financiare acest risc este evaluat de obicei ca fiind unul scăzut întrucât se întâmplă mai puține cazuri de efectuare a înregistrărilor în storno.

Concluzii.

În scopul documentării rezultatelor obținute de auditor la examinarea informațiilor privind stocurile, se recomandă următoarele modele de concluzii:

- *Listele folosite la inventarierea fizică a stocurilor sunt colectate parțial prin urmare entitatea nu respectă întocmai instrucțiunile și procedurile conducerii de înregistrare și control al rezultatelor inventarierii ceea ce va conduce la denaturări semnificative privind exhaustivitatea soldurilor stocurilor prezentate în situațiile financiare;*
- *Auditorul a observat că controlul stocurilor înaintea efectuării inventarierii nu se efectuează, prin urmare pot exista lipsuri sau plusuri de stocuri în lista de inventariere;*
- *Elementelor selectate din listele de inventariere există în stoc prin urmare afirmația privind existența stocurilor nu este denaturată.*

Referințe bibliografice:

1. Manual de Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare și Etică [online]. Disponibil: [http // www.minfin.md](http://www.minfin.md).
2. Ghid privind auditul calității. București: Irecson, 2010. ISBN 978-973-7694- 69-0
3. Iachimovschi A. Organizarea activității de audit. Editura „Tipogr. Reclama”, Chișinău 2011.
4. Laurențu Dobroțeanu și Camelia - Liliana Dobroțeanu - Audit, concepte și practică, Edit. Economică, 2002, 640 p., ISBN 978-9975-9546-4-8.
5. Tiron Tudor, Adriana. Fundamentele auditului financiar. Cluj-Napoca: Editura Accent, 2013. 321 p. ISBN 978-973-8915-82-4.