

## **ASPECTE PROBLEMATICE LEGATE DE IDENTIFICAREA TRANZACȚIILOR CU PĂRȚILE AFILIATE ÎN CONTEXTUL AUDITULUI CICLULUI DE PROCURĂRI-PLĂȚI**

***Svetlana SLOBODEANU, drd., ASEM, contabil certificat CIPA***

*The development of related party transactions is facilitated by the current globalization phenomenon whose manifestation is becoming stronger. In this context, we consider that the study of "related party relationships" is an area of great importance in the context of a financial audit, complex and delicate aspect at the same time, which can be a subject to an extensive scientific research.*

Tendențele de dezvoltare a auditului în Republica Moldova, preluate de către organele reglementatorii de stat și organismele profesionale specializate, precum și de către societățile de audit din sectorul privat, în ultimii câțiva ani, capătă, fără îndoială o traiectorie categoric nouă, puternic orientată spre standardele europene privind calitatea profesiei și siguranța informațiilor furnizate. Importanța auditului financiar în țara noastră a fost ridicată la un nivel net superior comparativ cu situația de până în anul 2012, când au fost adoptate spre aplicare pe teritoriul RM și implementate Standardele Internaționale de Audit.

Cu toate acestea, profesia auditului în Republica Moldova se confruntă cu multiple probleme în procesul racordării sale la normele europene, una dintre aceste probleme fiind necesitatea identificării părților afiliate subiectului auditat și aplicării procedurilor de audit tranzacțiilor cu aceste persoane.

**Obiectivul** prezentului comunicat este de a identifica acele potențiale probleme cu care se poate confrunta auditorul în procesul verificării tranzacțiilor cu părțile afiliate în cazul în care acestea au fost identificate, precum și descrierea acelor proceduri ce permit auditorului de a formula o concluzie adecvată cu privire la veridicitatea și argumentarea tranzacțiilor cu persoanele afiliate subiectului auditat.

Astfel, întâi de toate, auditorul trebuie să obțină cunoștințe privind activitatea subiectului auditat și a sectorului economic, care i-ar permite să identifice evenimentele, operațiunile și practica existentă, ce pot exercita influență semnificativă asupra informațiilor din situațiile financiare.

Deși considerată drept una dintre etapele finisării auditului, considerăm că aplicarea procedurilor de verificare a tranzacțiilor cu părțile afiliate trebuie desfășurată pe tot parcursul exercitării misiunii de audit, începând cu planificarea auditului și obținerea, la această etapă, a declarației scrise din partea conducerii cu privire la părțile afiliate cunoscute și tranzacțiile cu acestea, și finisând cu etapa ultimă a auditului – finalizarea lucrărilor, la care ar trebui să aibă loc totalizarea informațiilor privind relațiile entității auditate cu părțile afiliate și formularea concluziilor cu privire la realitatea acestor tranzacții.

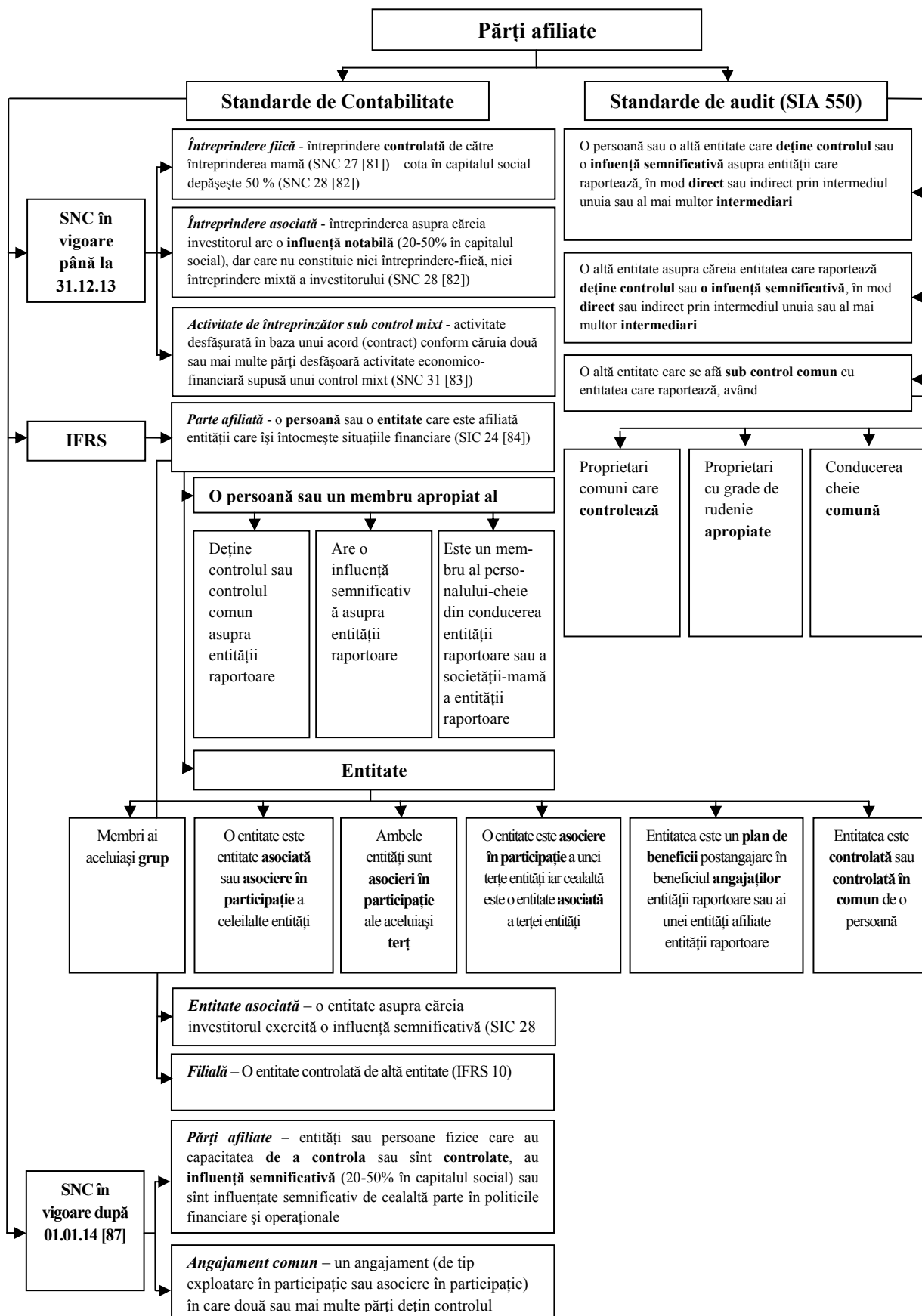
Argumentarea unei abordări aparte a problemelor auditului ciclului de procurări-plăți, legate de părțile afiliate este dată de faptul că anume tranzacțiile de achiziții și decontări cu furnizorii sunt cel mai mult pasibile de riscul de a fi denaturate ca rezultat al influenței legăturilor de „rudenie” și influență între entități/persoane.

Este de menționat că anume conducerea entității auditate este responsabilă de identificarea și dezvăluirea informațiilor de orice natură cu privire la părțile afiliate. Această responsabilitate implică, în mod inerent, implementarea unui sistem de control intern adecvat în vederea asigurării unei identificări argumentate a operațiunilor cu părțile afiliate în sistemul informațional și prezentarea lor în situațiile financiare.

Auditorul urmează să studieze informația, oferită de persoanele, însărcinate cu governanța, și de către conducere, care identifică toate părțile afiliate cunoscute. În acest context, auditorul trebuie să aibă în vedere un șir de **aspecte problematice** legate auditul tranzacțiilor cu părțile afiliate, printre care:

- ✓ conducerea entității și/sau persoanele însărcinate cu governanța pot fi interesate în camuflarea (tăinuirea) părților afiliate și a tranzacțiilor cu acestea;
- ✓ riscul de a nu identifica toate/o parte semnificativă a tranzacțiilor cu părțile afiliate este mult mai mare în cazul existenței unei înțelegeri frauduloase între conducerea entității și conducerea persoanei afiliate;
- ✓ riscul de a nu identifica toate/o parte semnificativă a tranzacțiilor cu părțile afiliate este cu atât mai mare cu cât legislația țării (jurisdicției) este mai contradictorie și neunivocă, iar relațiile de parteneriat/de rudenie între entități sunt mai vaste, ca rezultat părțile afiliate având posibilitatea de a opera prin intermediul unei palete largi și complexe de relații și structuri, cu o creștere proporțională a complexității tranzacțiilor cu partea afiliată;
- ✓ sistemele informaționale pot fi ineficiente în identificarea și rezumarea tranzacțiilor și soldurilor restante dintre o entitate și părțile sale afiliate;
- ✓ alegerea criteriului adecvat de identificare a părților afiliate.

În partea ce ține de criteriile ce urmează să le aplice auditorul la identificarea părților afiliate, considerăm că trebuie să ne conducem de prevederile actelor normative în domeniul auditului (Standardele Internaționale de Audit), în particular SIA 550, care prevede că acolo unde cadrul general de raportare financiară aplicabil instituie astfel de cerințe, auditorul are responsabilitatea de a efectua proceduri de audit în vederea identificării, evaluării și răspunderii la riscurile de denaturare semnificativă apărute în urma eșecului entității de a justifica sau prezenta în mod adecvat soldurile, relațiile sau tranzacțiile cu partea afiliată în conformitate cu cerințele cadrului general [1, 526]. În cazul în care cadrul general de raportare financiară aplicabil nu instituie cerințe privind părțile afiliate, sau instituie cerințe minimale, auditorul se va conduce de criteriile stabilite prin p.10 (b) al SIA 550.



**Fig.1. Criterii privind identificarea părților afiliate în conformitate cu Standardele de Contabilitate și Audit (SNC, SIRF și SIA)**

*Sursa: elaborat de autor*

Figura 1 ilustrează criteriile propuse de diverse cadre de raportare financiară (SNC în vigoare până la 31.12.2014, SIRF, SNC în vigoare după 01.01.2014) și Standardele Internaționale de Audit.

Luând în considerație că, în special pe parcursul anului 2014, entitățile autohtone au dreptul de a alege unul din trei cadre de raportare (două seturi de SNC și SIRF), la auditarea situațiilor financiare pentru anul de gestiune 2014, auditorul urmează să decidă, utilizând raționamentul profesional, care set de criterii din cele prezentate în figura 1 va utiliza pentru identificarea persoanelor afiliate. Considerăm că în acest caz sunt posibile următoarele variante:

- opțiunea pentru criteriile impuse de cadrul general de raportare financiară, aplicabil de către entitatea auditată;
- opțiunea de aplicare a criteriilor conținute într-un cadru de raportare altul decât cel aplicat de către entitatea auditată (de exemplu, cerințele SIRF), dacă acest cadru de raportare conține un set de cerințe mai vast și, ca rezultat, oferă o asigurare rezonabilă că toate tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate vor fi identificate;
- elaborarea de criterii proprii care, de altfel, pot conjuga criteriile de identificare a părților afiliate, impuse de diverse cadre de raportare, cu criteriile stabilite de standardele de audit.

Așadar, în procesul exercitării misiunii de audit al ciclului de procurări-plăți, auditorul trebuie să chestioneze factorii de conducere cu privire a existența părților afiliate și volumul tranzacțiilor cu acestea și să îndeplinească următoarele **proceduri de audit** în vederea constatării plenitudinii acestor informații:

- inspectarea documentelor de lucru pentru anul precedent în vederea identificării mențiunilor cu privire la părțile afiliate;
- observarea procedurilor de control, implementate de subiectul auditat, cu privire la identificarea părților afiliate;
- adresarea unei solicitări privind afilierea cu alte entități a persoanelor însărcinate cu guvernanta sau conducerii subiectului auditat;
- inspectarea listelor acționarilor în vederea identificării numelor (denumirilor) acționarilor principali sau, dacă este posibil, a obține lista acționarilor principali din registrul acționarilor;
- inspectarea proceselor-verbale ale adunărilor generale ale acționarilor și ședințelor persoanelor însărcinate cu guvernanta, precum și a altor documente relevante, precum registrul cotelor de participație al directorilor;
- expedierea de solicitări auditorilor actuali sau precedenți cu privire la cunoașterea de către aceștia a unor părți afiliate, altele decât cele deja identificate;
- inspectarea declarațiilor subiectului cu privire la impozitul pe venit [2, p.28] și altor informații, prezentate de către subiect organelor de control;
- în contextul procesului de evaluare a riscurilor este necesară evaluarea gardului de adecvare a acțiunilor de control destinate aprobării și înregistrării tranzacțiilor cu părțile afiliate;
- verificarea informațiilor contabile cu privire la tranzacții de proporții sau de caracter neobișnuit, acordând o atenție deosebită operațiunilor, înregistrate la data finisării exercițiului financiar sau în apropiere de această dată;
- examinarea acordurilor privind împrumuturile primite sau acordate, precum și a confirmărilor primite de la bănci. Această procedură ar putea permite identificarea unor garanții acordate, relații cu giranții sau alte operațiuni cu părțile afiliate;
- inspectarea proiectelor investiționale;
- obținerea unei prezentări în scris din partea conducerii subiectului cu privire la plenitudinea informației oferite privind identificarea părților afiliate și caracterul adecvat al dezvoltărilor acestor informații în situațiile financiare. Este de notat, că această procedură este considerată a fi una dintre cele mai importante în contextul auditului ciclului de procurări-plăți, deoarece aduce în prim plan responsabilitatea conducerii privind identificarea părților afiliate tranzacțiile cu acestea și dezvăluirea informațiilor corespunzătoare. Totuși, această procedură nu înlocuiește obținerea altor dovezi de audit.

Existența persoanelor afiliate și a operațiunilor cu acestea reprezintă un fenomen obișnuit, însă auditorul trebuie să fie informat despre existența acestora. În procesul exercitării procedurilor de audit, el trebuie să dea atenție operațiunilor atipice sau neobișnuite în circumstanțele date, situate în afara cursului normal al activității unei întreprinderi, și operațiunilor ce pot indica asupra existenței părților

afiliate, neidentificate anterior, inclusiv:

- ✓ operațiuni ce comportă situații și condiții atipice (prețuri ce diferă semnificativ de cele existente pe piață, rate ale dobânzii, penalități, garanții și termene de achitare, reduceri sau rambursări neobișnuit de ridicate etc.);
- ✓ operațiuni cu furnizorii, efectuate fără o argumentare logică de afaceri;
- ✓ tranzacții, conținutul economic al cărora diferă de forma juridică;
- ✓ operațiuni, reflectate în documentele și evidența contabilă într-un mod neobișnuit;
- ✓ tranzacții de volum mare sau de sume considerabile cu anumiți furnizori (comparativ cu alții);
- ✓ operațiuni neînregistrate, precum primirea sau acordarea de servicii fără contraprestație (de exemplu, închirierea de proprietăți sau prestarea de servicii de administrare, consultanță, publicitate etc.);
- ✓ tranzacții complexe cu capitaluri proprii, cum ar fi restructurarea corporativă sau achizițiile;
- ✓ tranzacții cu entități off-shore din jurisdicții cu legi corporative slabe;
- ✓ tranzacții cu acorduri circulare, de exemplu, livrări care presupun angajamentul de a recumpăra;
- ✓ tranzacții în baza unor contracte ai căror termeni sunt modificați înainte de expirare ș.a.

Ca rezultat al **limitelor inerente** auditului, există o probabilitate accentuată că anumite denaturări semnificative ale situațiilor financiare nu vor fi descoperite chiar și în cazul unei planificări și exercitări a auditului în strictă conformitate cu SIA. În contextul părților afiliate, influența potențială a limitelor inerente asupra posibilității auditorului de a identifica denaturările semnificative poate fi determinată de așa aspecte precum faptul că conducerea subiectului poate să nu dețină informații cu privire la toate relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate, iar relațiile cu părțile afiliate oferă posibilități sporite de înțelegeri frauduloase, tănuiri sau manipulări din partea conducerii subiectului.

Ca rezultat al limitelor inerente menționate, pot exista situații în care auditorul identifică părți afiliate sau tranzacții semnificative cu partea afiliată pe care conducerea nu le-a identificat sau prezentat în prealabil auditorului. În acest caz, standardele de audit impun executarea următoarelor lucrări:

- a) comunicarea imediată a informațiilor relevante celorlalți membri ai echipei misiunii;
- b) solicitarea conducerii să identifice toate tranzacțiile cu părțile afiliate nou identificate pentru evaluarea ulterioară a auditorului;
- c) interviuarea cu privire la motivul pentru care controalele entității asupra tranzacțiilor și relațiilor cu partea afiliată nu au permis identificarea sau prezentarea relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată;
- d) efectuarea de proceduri de audit de fond adecvate cu privire la astfel de părți afiliate sau tranzacții semnificative cu partea afiliată nou identificate;
- e) luarea în considerare a riscului existenței altei părți afiliate sau tranzacții semnificative cu partea afiliată, pe care conducerea nu le-a identificat sau prezentat în prealabil auditorului, și efectuarea de proceduri de audit suplimentare acolo unde este necesar; și
- f) dacă neprezentarea din partea conducerii pare să fie intenționată (și prin urmare indică un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă), evaluarea implicațiilor acestei neprezentări pentru audit.

În cele din urmă, este de menționat că practica auditelor demonstrează riscul sporit al tranzacțiilor cu părțile afiliate de a comporta semne ale operațiunilor de spălare a banilor, ce cad sub incidența prevederilor Legii nr.190 din 26.07.2007 cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului [3]. Astfel, auditorul trebuie să se conducă de prevederile Legii menționate și ale Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 63 din 10.08.2009 cu privire la aprobarea Indicațiilor metodice privind aplicarea de către societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali a măsurilor de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului [4] în partea ce ține de identificarea și raportarea acțiunilor entității auditate, orientate spre atribuirea unui aspect legal sursei și provenienței veniturilor ilicite ori spre tănuirea originii sau apartenenței unor astfel de venituri.

În acest context, auditorul trebuie să ia în considerație acele operațiuni ce se manifestă prin [5]:

- a) convertirea sau transferul bunurilor de către entitate care știe ori trebuia să știe că acestea constituie venituri ilicite, în scopul de a tănuir sau de a deghiza originea ilicită a bunurilor

sau de a ajuta orice persoană, implicată în comiterea infracțiunii principale, de a se sustrage de la consecințele juridice ale acestor acțiuni;

- b) tăinuirea sau deghizarea naturii, originii, amplasării, dispunerii, transiterii, deplasării proprietății reale a bunurilor ori a drepturilor aferente de către entitate care știe sau trebuia să știe că acestea constituie venituri ilicite;
- c) achiziționarea, deținerea sau utilizarea bunurilor de către entitate care știe ori trebuia să știe că acestea constituie venituri ilicite;
- d) participarea la orice asocieră, înțelegere, complicitate prin acordarea de asistență, ajutor sau sfaturi în vederea comiterii acțiunilor prevăzute la punctele anterioare.

Cu titlu de concluzie, se poate afirma că atât la nivel de audit al situațiilor financiare totale, cât și la nivel de audit al ciclului de operațiuni, auditorul va atrage o atenție deosebită procesului identificării părților afiliate subiectului auditat și analizei tranzacțiilor cu acestea din punct de vedere al legalității și veridicității. Dacă auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la părțile afiliate și tranzacțiile cu astfel de părți sau concluzionează că prezentarea acestora în situațiile financiare nu este adecvată, atunci auditorul urmează să modifice raportul de audit în mod corespunzător.

#### **Bibliografie:**

1. International Federation of Accountants-IFAC. Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate audit financiar 2009. București: Irecson, 2009. 876 p.
2. Захарченко И., Слободяну С. О заполнении Декларации о подоходном налоге (форма VEN12). În: Contabilitate și audit, 2013, nr.3, p.9-77.
3. Legea nr.190 din 26.07.2007 cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului. În: Monitorul Oficial Nr. 141-145 din 07.09.2007.
4. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 63 din 10.08.2009 cu privire la aprobarea Indicațiilor metodice privind aplicarea de către societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali a măsurilor de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului. În: Monitorul Oficial nr.157/714 din 22.10.2009.
5. Codul penal al Republicii Moldova. În: Monitorul Oficial Nr. 72-74 din 14.04.2009.